

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

**İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KAZANCIN TESPİTİ VE
VERGİLENDİRİLMESİ**

Funda DİRİL

Danışman
Prof. Dr. Zeynep ARIKAN

2010

YEMİN METNİ

Doktora Tezi olarak sunduğum “İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gűsterilenlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../.../.....

Funda DİRİL

İmza

DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı ve Soyadı : Funda DİRİL
Anabilim Dalı : Maliye
Programı : Maliye
Tez Konusu : İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi
Sınav Tarihi ve Saati : .../.../..... ..:..

Yukarıda kimlik bilgileri belirtilen öğrenci Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün tarih ve Sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisansüstü Yönetmeliğinin 30.maddesi gereğince doktora tez sınavına alınmıştır.

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

BAŞARILI OLDUĞUNA	<input type="radio"/>	OY BİRLİĞİ	<input type="radio"/>
DÜZELTİLMESİNE	<input type="radio"/>	OY ÇOKLUĞU	<input type="radio"/>
REDDİNE	<input type="radio"/>		

ile karar verilmiştir.

Jüri teşkil edilmediği için sınav yapılamamıştır. ***
Öğrenci sınava gelmemiştir. **

* Bu halde adaya 6 ay süre verilir.
** Bu halde adayın kaydı silinir.
*** Bu halde sınav için yeni bir tarih belirlenir.

Tez, burs, ödül veya teşvik programlarına (Tüba, Fulbright vb.) aday olabilir.	<input type="radio"/>	Evet
Tez, mevcut hali ile basılabilir.	<input type="radio"/>	O Tez,
gözden geçirildikten sonra basılabilir.	<input type="radio"/>	
Tezin, basımı gerekliliği yoktur.	<input type="radio"/>	O

JÜRİ ÜYELERİ

	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	İMZA
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	
.....	<input type="checkbox"/>	Başarılı	<input type="checkbox"/>	Düzeltilme	<input type="checkbox"/>	Red	

ÖZET

Doktora Tezi İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi (Funda DİRİL)

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, birden fazla takvim yılına sarkması dolayısıyla gerek muhasebe ilkeleri gerek vergi mevzuatı bakımından geçerli olan “dönemsellik kavramı”nın bir istisnasını oluşturmaktadır. Bu özelliği dolayısıyla da farklı vergilendirme ve muhasebe ilkelerine sahip bulunmaktadır. Vergi mevzuatı açısından, yıllara yaygın işlerin vergilendirilmesi, özel olarak düzenlenmiştir. “Yıllara yaygın” olarak isimlendirilen ve bir takvim yılını aşacak nitelikteki başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı yapılan inşaat ve onarma işlerinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ve Kurumlar Vergisi Kanunu’nun ilgili maddelerinde mükelleflerine uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Yıllara yaygın inşaat türünün bu özelliği yanında aslında inşaat sektörü bir bütün olarak farklı uygulamalar arz eden bir sektör konumundadır.

Özel inşaat ve taahhüt işlerine ilişkin maliyet tespiti, kazanç tespiti, vergilendirilmesi ve beyanı konuları inşaat sektörünün kendine özgü yapısı içinde özellikli konular oluşturmaktadır. Ekonominin lokomotif olarak görülen inşaat sektörü için sermaye gücü çok önemlidir ve kazancın tespiti ile vergilendirilmesi sürecinde izlenen hukuki yollar mükellefin rekabet gücünü zayıflatmayacak uygulamalara temel oluşturmalıdır. Ancak hızlı kentleşme ile önemi daha da artan inşaat sektörünün kanunlar ile düzenleme bekleyen sorunları mevcut olup bu önemli sektör bünyesinde tespit edilen sorunlar anket çalışmasıyla da desteklenerek çalışmamıza esas oluşturmuştur.

Özellikle inşaat faaliyetlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi mevzuatı içinde ilgili kanun maddeleri ve uygulamada karşılaşılan sorunlar ile beraber ele alınmıştır. Sorunlara getirilen çözüm önerilerinde Yargı-idare uygulama birliği beklentisine işaret edilerek hukuksal çelişkiler ortaya konmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelime: İnşaat sektöründe vergileme, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, İnşaat maliyeti, Hak ediş

ABSTRACT
PhD Thesis
(Funda DİRİL)

Determination and Taxation of Income in the Construction Sector
Dokuz Eylül University
Institute of Social Sciences
Department of Finance

Long-term construction and repair activities constitute an exception of the “principle of periodicity” applicable in respect of both the accounting principles and the tax legislation because of their overhanging to more than one calendar year. And due to this peculiarity, it has different taxation and accounting principles. In respect of tax legislation, taxation of the long-term jobs have been specially organized. In the construction and repair works named as “Spread over years”, in other words, that are dependent to the account and undertaking of others in a qualification to exceed one calendar year, a special taxation regime applicable to its taxpayers has been provided in the relevant articles of the Income Tax Law and the Corporate Tax Law. Besides this characteristic of the long-term construction type, in fact the construction sector is in the status of a sector presenting different applications as a whole.

The topics of cost determination, income determination, taxation and declaration regarding special construction and contracting works constitute speciality issues inside the peculiar structure of the construction sector. For the construction sector which is seen as the locomotive of economy, capital power is very important and the legal ways followed in the process of determination and taxation of income must constitute the foundation for practices that will not weaken the competitive power of the taxpayer. However, there are problems of the construction sector whose importance have increased even more with the rapid urbanization that wait for regulation by laws and the problems determined within the structure of this important sector has formed the basis to our study by also being supported with the poll studies.

Particularly, taxation of the income obtained from construction activities has been handled together with the relevant law articles within the legislation and the problems encountered in practice. In the solution suggestions brought to the problems, legal contradictions were tried to be disclosed by pointing out to the anticipation of judicial-administrative consolidation of practice.

Key Word:Taxation of Construction Sector, Income Tax Law, Corporate Tax Law, Income, Cost Of Construction, Progress Payment

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KAZANCIN TESPİTİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

YEMİN METNİ.....	II
DOKTORA TEZ SINAV TUTANAĞI.....	III
ÖZET.....	IV
ABSTRACT.....	V
İÇİNDEKİLER.....	VI
KISALTMALAR.....	XII
TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XIV
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE GENEL BİLGİLER VE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİM SÜRECİ

1.1. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN GELİŞİM SÜRECİ VE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN ÖNEMİ.....	7
1.1.1. Türkiye'de İnşaat Sektörünün Gelişim Süreci ve Önemi.....	8
1.1.2. İnşaat Sektörünün Makro Değişkenler İle Etkileşimi Ve Vergi Gelirlerine Katkısı.....	11
1.2. İNŞAAT İŞLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ KAPSAMINDA ELE ALINAN TANIM VE KAVRAMLAR.....	13
1.2.1. Tanımlar.....	13
1.2.2. Kavramlar.....	14
1.3. MÜTEAHHİTLİK VE TAŞERONLUK HİZMETLERİ.....	17
1.4. İNŞAAT ONARIM SEKTÖRÜNDE SÖZLEŞME (İSTİSNA AKDİ).....	19
1.4.1. İnşaat Sözleşmesinin Tanımı.....	20
1.4.2. İnşaat Sözleşmesinin Ayırıcı Özellikleri.....	20
1.4.3. İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidi Bağlayıcı Düzenlemeler.....	22
1.4.3.1. Sadakat (Özen) Borcu.....	23
1.4.3.2. Sadakat Borcunu Yerine Getirmemenin Sonuçları.....	24
1.4.4. İnşaat Sözleşme Şekilleri.....	27
1.4.4.1. İş Sahibi Adına Yapılan İnşaatlar İçin Sözleşme Şekli.....	27
1.4.4.2. Kat karşılığı İnşaat Sözleşmeleri.....	28
1.4.4.2.1. Kat İrtifakı Hususunda Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar.....	32

1.4.4.2.2. Kat İrtifakı Kurulmasının Şartları.....	33
1.5. İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ.....	35
1.5.1. Emanet Yöntemi.....	36
1.5.2. İhale Yöntemi.....	38
1.5.2.1. İhalenin Tanımı ve Kullanıldığı Yerler.....	38
1.5.2.2. İhale Mekanizmasının Üstünlükleri.....	40
1.5.2.3. İhale Yöntemleri.....	41
1.5.2.3.1. Açık İhale Usulü.....	42
1.5.2.3.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü	42
1.5.2.3.3. Kapalı Teklif Usulü.....	43
1.5.2.3.4. Pazarlık Usulü.....	44
1.5.2.3.5. Yap İşlet Devret Yöntemi.....	44
1.5.2.3.5.1. Yap-İşlet Devret Modelinin Amaçları	45
1.5.2.3.5.2. Yap-İşlet Devret Modelinin Özellikleri	46
1.5.2.4. Türkiye’de İnşaat Sektöründe İhale Uygulamaları.....	48
1.6. İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE TEMİNATLAR.....	50
1.6.1. Geçici Teminatlar.....	51
1.6.2. Kesin Teminatlar.....	52
1.7. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KABUL İŞLEMLERİ.....	54
1.7.1. Geçici Kabul	55
1.7.2. Kesin Kabul	57
1.8. İNŞAAT ONARIM SEKTÖRÜNDE HAK EDİŞ BEDELLERİ VE ÖDENMESİ....	58
1.8.1. Hak ediş Bedelinin Tanımı.....	58
1.8.2. Hak ediş Hazırlama Süreci	59
1.8.2.1. Fiyat Farkı Uygulamasının Önemi	62
1.8.2.2. Fiyat Farkı Uygulamasının Doğurduğu Hukuki Sonuçlar.....	62
1.8.3.HAK EDİŞ TÜRLERİ	63
1.8.3.1 Geçici Hak edişler.....	64
1.8.3.2. Kesin Hak edişler.....	64
1.9. KESİN TEMİNATIN İADESİ VE KOŞULLARI.....	64

İKİNCİ BÖLÜM
İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE TİCARİ KAZANCIN
TESPİTİ VE MALİYET UYGULAMALARI

2.1. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ.....	68
2.1.1. Ticari Kazanç.....	68
2.1.2. İnşaat Türlerine Göre Kazancın Tespiti.....	70
2.1.2.1. Özel İnşaatlarda Ticari Kazancın Tespiti.....	71
2.1.2.1.1. Elde Kalan İnşaatların Ticari Kazancının Tespiti.....	72
2.1.2.1.2. İnşaat Maliyetinin Tespitine Olanak Bulunmayan Hallerde Ticari Kazancın Tespiti.....	73
2.1.2.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda Ticari Kazancın Tespiti.....	73
2.1.3. İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Genel Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı.....	77
2.1.3.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı.....	78
2.1.3.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortismanların Dağıtımı.....	83
2.1.4. İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Beyanı.....	85
2.1.5. İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespitinde Kabul Edilen ve Edilemeyen Gider Uygulamaları.....	86
2.1.5.1. Sosyal Güvenlik Kesintisi Primlerinin Gider Yazılması Durumu.....	88
2.1.5.2. Ödenmemiş Sosyal Güvenlik Kesintisi Primleri İle İlgili Mevzuat ve Uygulaması.....	89
2.1.5.3. Yap-İşlet Devret Modeli İnşaat Faaliyetlerinde Tesisin Devrinde Gider Hakkı.....	93
2.2. İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE MALİYETLER.....	94
2.2.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Hesapları.....	94
2.2.1.1. Malzeme Girdilerinin Maliyetlere Yansıması.....	97
2.2.1.2. İşçilik Giderleri.....	98
2.2.1.3. Taşeronlara Verilen Avanslar.....	98
2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hak ediş Bedelleri.....	99
2.2.3. Özel İnşaat (Yap-Sat) İşlerinde Maliyet Unsurları.....	102
2.2.3.1. Özel İnşaat İşlerinde Kendi Arsası Üzerine Yapılan İnşaatın Maliyet Bedelinin Tespiti.....	104
2.2.3.2. Özel İnşaat Faaliyetinin Başkasının Arsası Üzerine Kat Karşılığı Yapılmasında Maliyet Kayıt Düzeni.....	105

2.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetler.....	112
2.2.5. İnşaat İşlerinde Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon)	119
2.2.6. İnşaat Ve Onarım İşlerinde Sigorta Yükümlülükleri	123
2.2.6.1. Asgari İşçilik Uygulamaları	126
2.2.6.1.1. İhaleli işlerde Asgari işçilik Tespiti	130
2.2.6.1.2. Özel İnşaatlarda Asgari İşçilik Tespiti	131
2.2.6.2. İlişiksizlik Belgesi ve Tercih Edilen Yöntemin Faydaları	134
2.3. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR HESAPLAMASI VE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI	137

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME - VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

3.1. İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRİLECEK GELİR UNSURU	146
3.2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME YÜKÜMLÜLÜĞÜ	149
3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları	156
3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları ve Vergi Oranının Değişmesinin Mükelleflere Yansıması	159
3.2.2.1. Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Montaj İşlerinde Vergilendirme	161
3.2.2.2. Konsorsiyum ve İş Ortaklığı Ayrımında İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu	166
3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları	172
3.2.3.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti Ve Vergiyi Doğuran Olay	173
3.2.3.2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi'nde Matrah Tespiti	177
3.2.3.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Oranları ve İstisna Uygulaması	178
3.2.4. Yapım İşlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulaması	180
3.3. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN VERGİLENDİRME ESASLARI.....	183
3.3.1. Yıllara yaygın İnşaat İşlerinde Defter Ve Belge İbrazı	183
3.3.2. Emsal Bedel Uygulaması	186
3.4. GEÇİCİ VERGİ BAKIMINDAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME.....	189

3.5. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNDE VERGİSEL UYGULAMALAR.....	193
3.6. VERGİ KESİNTİSİ (TEVKİFAT) BAKIMINDAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME	195
3.7. DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİLENDİRME	202
3.8. YENİ İNŞAAT EDİLEN BİNANIN EMLAK VERGİSİ BİLDİRİMİ	203
3.9. İNŞAAT İŞLERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI	203
3.10. İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMADA, FAALİYETİN DEVAMINDA VE İŞİN BİTİMİNDE YAPILACAK BİLDİRİMLER.....	204
3.10.1. Özel Bina İnşaatlarında İşe Başlama ve İş Bitim Tarihlerinin Tespiti Ve Bildirimler	207
3.10.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda İşe Başlama Ve İş Bitim Tarihlerinin Tespiti ve Bildirimler.....	211
3.10.3. İşyeri Kayıt ve Belgelerine İlişkin Yükümlülükler	213
3.11. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ REJİMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR	216
3.11.1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Vergilendirme Ve Özellik arz eden Hususlar	216
3.11.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme Ve Özellik Arz eden Hususlar	219
3.11.3. İnşaat İşlerinde İşyeri Kavramı	222
3.11.4. Dekupaj İşlerinin Niteliği ve Vergilendirilmesi	224
3.12. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI.....	225
3.12.1. Vergi ve Diğer Kamu Gelirlerini Doğuran Olayın İrdelenmesi.....	225
3.12.2. Hak Ediş Düzenlenen Hallerde Faturalandırma.....	226
3.12.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinden Doğan Vergileme Sorunu Ve Vergi Kaybı.....	227
3.12.4. Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahiplerinin Elde Ettiği Rant İçin Vergisel Yaklaşım	231
3.12.5. Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Maliyet Tespit Güçlüğü Ve Vergilendirme	234
3.12.6. Kat İrtifaklı Arsa Payı Satışında Vergilendirmenin Tartışmalı Hukuki Boyutları	237
3.12.7. Tevkifatların Düzenlenmesinde Muvazaa Ve Mahsup Hakkının Kaybı	240

3.12.8. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Defter İbraz Yükümlülüğü Ve Hukuki Düzenleme İhtiyacı	241
3.13. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE BÜROKRATİK VE KANUNİ DÜZENLEMELERE İHTİYAÇ DUYULAN DİĞER HUSUSLAR.....	241
3.13.1. Teminat Mektubu Sorunu Ve Türk Bankalarının Yurtdışında Kabul Edilmemesi	243
3.13.2. İnşaat İşlerinde Hak ediş Bedelinin Para İle Ödenmemesi Halinde Asgari İşçilik Uygulaması	244
3.13.3. İdari-Yargısal Kararlarda Uyuşmazlık Doğurabilen Ve Hukuksal Zeminde Netlik kazanmayan İnşaat İşleri	247
3.13.3.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelir Vergisi Uygulamaları.....	247
3.13.3.2. Adi Ortaklık-İş Ortaklığı İlişkisinde İnşaat İşleri	248
3.13.3.3. Vergi Uygulamaları ile Muhasebe Kayıt Düzeninde Uyumsuzluk....	251
3.13.3.4. Kamu İhale Mevzuatı Bakımından İnşaat İşletmelerinde Mali Yeterlilik Tartışması	253
3.13.3.5. Asgari İşçilik Yükümlülüğünün Köy Evi Yapımına da Uygulanabilirliği	254
3.13.3.6. Farklı İnşaat İşlerinde Harcama Paylarının Tespiti	255
3.14. İZMİR İL ÖRNEĞİNDE İNŞAAT VE ONARIM FİRMALARININ VERGİLENDİRME SORUNLARINA BAKIŞ AÇISI VE BİR ÖRNEK UYGULAMA.....	256
3.14.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı	256
3.14.2. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem	257
3.14.3. Araştırmanın Zamanı	257
3.14.4. Araştırmanın Yöntemi ve Analizi	257
Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.....	260
3.14.5. Araştırmanın Kısıtları	260
3.14.6. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi	261
SONUÇ VE ÖNERİLER	268
KAYNAKÇA.....	283
EKLER.....	311

KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
A.Ş.	: Anonim Şirket
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AFİF	: Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu
APS	: Acele Posta Servisi
BK	: Borçlar Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
BİĞŞ	: Bayındırlık İşleri Genel şartnamesi
BİKY	: Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği
DİE	: Devlet İstatistik Enstitüsü
DİK	: Devlet İhale Kanunu
Dn.	: Danıştay
DSİ	: Devlet Su İşleri
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GSGK	: Genel Sağlık Sigortası Kanunu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GYO	: Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KİS	: Kamu İhale Sözleşmesi
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
KMK	: Kamu Mülkiyeti Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MK	: Medeni Kanun
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
RKHK	: Rekabetin Korunması Hakkında Kanun
s.	: Sayfa
S	: Sayı

SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPEK	: Sigorta Primine Esas Kazanç
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
SPKn	: Sermaye Piyasası Kanunu
SSİY	: Sosyal Sigortalar İyileştirme Yönetmeliği
SGK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
SGKn	: Sosyal Sigortalar Kanunu
TC	: Türkiye Cumhuriyeti
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TEFE	: Toptan Eşya Fiyat Endeksi
TL	: Türk Lirası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TOKİ	: Toplu Konut İdaresi
ÜFE	: Üretici Fiyat Endeksi
Vd.	: Ve diğer
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YİD	: Yap-İşlet-Devret
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar VE ŞEKİLLER LİSTESİ

TABLO 1:	Gürcistan Örneğinde İnşaat Sektörünün İstihdam Gücü	7
TABLO 2:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı-I.....	80
TABLO 3:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı-II	81
TABLO 4:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı-III	82
TABLO 5:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Amortisman Paylarının Dağıtımı-I	84
TABLO 6:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Amortisman Paylarının Dağıtımı-II	84
TABLO 7:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Amortisman Paylarının Dağıtımı-III	85
TABLO 8:	İNŞaat ve Onarım İŞlerinde Kullanılan Fonksiyonel Maliyet Hesapları İle Dönem Sonunda Yansıtılarak İzlendikleri Bilanço ve Gelir Tablosu Hesapları.....	102
TABLO 9:	Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Örnek İŞletmenin İnşaat maliyetleri.....	115
TABLO 10:	Tamamlanma Yüzdesi Yönteminde Örnek İŞletmenin Gelir Tablosu	116
TABLO 11:	Örnek İŞletmenin Hak ediş Bedelleri Ve Tevkifat Tutarları	160
TABLO 12:	Yurt Dışı Müteahhitlik Firmalarının Bölgesel Dağılımı	162
TABLO 13:	İNŞaat İŞlerinde Zarar Halinin Geçici Vergi Matrahına Yansıması	193
TABLO 14:	Örnek İŞletmenin Daire Satışlarından Katma Değer Vergisi Hesaplaması	235
TABLO 15:	İNŞaat Sektöründe Sorun Tespitine Yönelik İfadeler.....	264
TABLO 16:	İNŞaat Sektöründe Kazancın Tespitine İlişkin Sorunların Değerlendirilmesi.....	265
TABLO 17:	İNŞaat Sektöründe Kazanç Tespitine İlişkin Sorunların İrdelenmesinde Tanımsal İstatistiksel Sonuçlar ve Aritmetik Değerlendirme	268
TABLO 18:	İNŞaat Sektöründe Mali Sorunlara İlişkin Araştırmanın Tespitine İlişkin Araştırmanın Sonuçları	269
ŞEKİL 1:	Emanet Usulü Uygulaması İçin Tipik Organizasyon Yapısı.....	38
ŞEKİL 2:	Özel Bina İnşaatlarında Asgari İŞçilik Form Örneği	133
ŞEKİL:3	Hak ediş Fatura Örneği.....	230

GİRİŞ

Dünyamız uluslararası siyasi ve ekonomik ilişkiler bakımından hızlı bir değişim yaşamaktadır. Bu değişimin temelinde ekonomik açıdan bütünleşerek birlikte yaşama ilkesi yatmaktadır. Ekonomik bütünleşmenin esasında ise tekelleşmekten ziyade, rekabet edebilirlik gücünü arttırmanın gerekli olduğunu görmekteyiz.

Ülkemizin gerek Avrupa Topluluğu'na gerek dünyaya açılması ve ekonomisini bu çerçevede bütünleştirmesi, ekonomik aktörlerinin, bilhassa özel sektörün rekabet gücünün arttırılmasıyla sıkı sıkıya ilişkili olduğunu söyleyebiliriz. Rekabet gücünün arttırılmasını sağlayan unsurlardan biri olarak karşımıza çıkan, iş aleminin (özel sektörün) kamudaki işlemlerinin basitleştirilmesi ve hızlandırılması gerekmektedir¹.

Türk ekonomisinin gerek dışa açılımında gerek kendi dinamiklerini oluşturmasında ve dengeli büyümesinde inşaat sektörünün rolü büyüktür. Bu anlamda inşaat sektöründe yaşanan sıkıntılar mevcut olup bu sıkıntılar, kısa sürede diğer sektörleri de doğrudan veya dolaylı etkilemektedir. Dolayısıyla, inşaat sektöründe faaliyet gösteren müteahhitlere, özel inşaat sahiplerine, yurt dışı inşaat ve onarım işleriyle ve yıllara yaygın inşaat onarım işleriyle uğraşan kişi ve kuruluşlara sermaye yapılarını destekleyecek bir ivme gerekli görülmektedir.

İnşaat sektöründe kazancın tespiti ve vergilendirilmesi konusunun çalışmamızı oluşturmasındaki amaç ve önemi şu şekilde ifade edebiliriz; vergi ve muhasebe uygulamalarında geçerli olan dönemsellik kavramı esas itibariyle süreklilik ilkesinin bir tamamlayıcısı olmaktadır. Teoride sınırsız ömürlü olarak kurulan işletmelerin vergi gibi bazı yükümlülüklerini yerine getirebilmesi amacıyla faaliyet sonuçlarının belirli dönemler itibariyle takip edilebilmesine kanun düzenlemeleriyle olanak sağlanmıştır. Dönemsellik kavramının vergi uygulamaları açısından sonucu incelendiğinde, her bir dönemin gelir ve giderinin birlikte dikkate alınarak o dönem için işletme kar veya zararının tespit edilmesi gereğini görmekteyiz. Bu uygulamanın bir istisnası olan yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri "ticari faaliyet ve ticari kazanç" sayılsa da, birden fazla takvim yılına sirayet eden

¹ Bilal ERYILMAZ, Musa EKEN, Mustafa Lütfi ŞEN, **İşyeri Açma Ruhsat İşlemleri-Sorunlar/Çözüm Önerileri**, İzmir Ticaret Odası, Yayın No:12, İzmir,1995,s.314.

inşaat ve onarım işleri vergilendirme yönünden temel bazı özellikler ve farklılıklar taşımaktadır².

Birden fazla yıla yaygın inşaat onarma işi, ister gerçek ve isterse tüzel kişiler tarafından yürütülsün, her durumda;

- İşlerin defterlerde izlenmesi,
- İşin sona erdirilmesi,
- İşin mali sonucunun beyanı,
- Genel giderlerin ve amortismanların dağıtılması,
- Elde edilen kazancın tevkifata tabi tutulması,
- Geçici vergi uygulaması,

gibi konuları özel hükme bağlamıştır.

Kanun, yıllara yaygın inşaat işlerinde, doğal akışı göz önünde tutarak genel ilkeleri belirlemiştir. Ancak, İnşaat ve onarım faaliyetine özgü uygulamalara, kimi zaman tarafların uyuşmazlığına bağlı ve bazen de iş sürecinin özelliğinden ileri gelen haller nedeniyle karşılaşmaktayız³.

Bu nedenledir ki, faaliyetin niteliği ve elde edilen gelir unsuru bakımından Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nda da diğer ticari işlerden ayırıcı düzenlemeler yer almaktadır. Bu anlamda GVK md. 42, 43, 44, hükümleri ile gerek vergilendirme dönemi gerek diğer vergilendirme esaslarının ne olacağı konusunda özel bir düzenleme getirilmiştir. Buna göre Yıllara Yaygın İnşaat Onarım (YYİO) işlerinde kazanç tespiti her yıl yapılmamakta, işin bittiği dönemde kazanç hesaplanarak o dönemin gelir-gider hesaplarına aktarılmaktadır(GVK. md.42). Görüldüğü üzere kanunlarda sektörün yapısal özelliği gereği farklılık arz etmesi ayrı bir düzenleme yapmayı gerekli kılmış, inşaat sektörünün vergilendirilmesi çalışmamız içinde de bütünlük oluşturacak şekilde vergileme öncesi ve sonrası tamamlayıcı konu ve sorunlarıyla incelenmiştir.

Çalışmamızda inşaat sektörüne ilişkin konular, vergilendirme kapsamındaki önemi ele alınarak incelenmiştir. Öncelikle vergi sisteminde farklılık oluşturan hususlar ve sorunlara yer verilmek üzere, çalışmamız üç bölüm halinde düzenlenmiştir. İnşaat sektöründe kazancın tespiti ve vergilendirilme uygulamalarına yönelik konu bütünlüğü sağlayacak çerçevede ele alınarak irdelenmiştir.

² Ömer GÜZELDAL, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Dünyası**, S:316, Aralık 2007, s.93.

³ Yakup TOKAT, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar-I", **Yaklaşım**, S:171, Mart 2007, s.78.

Birinci bölümde; inşaat işlerinin ekonomi içerisinde önemli bir sektör olarak alt dalları olması, yarattığı istihdam ve diğer sektörlerle verdiği destek ile beraber büyük yatırımlara imkan tanınması nedeniyle inşaat işlerinin hukuki yönü ele alınmıştır.

Ayrıca bu bölümde yer almak üzere, inşaat işlerine ait bilgilendirme amacına yönelik temel kavram ve bilgiler incelenmiştir. İnşaat işlerinin başlangıcı, yürütülmesi sırasında önemli olan sözleşme türlerinin , şartları, hukuki yönü ve uygulama boyutu ile irdelenmiştir.

İnşaat işlerinin birbirinden farklılığını ortaya koyan inşaat yapım yöntemleri incelenirken ihale konusu üzerinde durulmuştur. İnşaat ve onarım işlerinde ihale şartlarının oluşması ve uyulması zorunlu şartları sektörün gelişimi içinde önemini hep korumuş ve güncel sorunları beraberinde taşımış olması nedeniyle çalışmanın diğer bölümlerinde de vergilendirme kapsamında konu edilmiştir.

İnşaata başlanmasında ön şart olan ve tamamlanma sürecinde teminat istenmesi, koşulları ve iadesi hususları ele alınırken aynı zamanda diğer bölümlerde sorunları açıklayacak başlıklara ilişkin temel bilgilendirme kapsamı oluşturulmuştur.

Çalışmamızın ikinci bölümünde sırasıyla ele alınan konuları incelediğimizde aşağıda verilen hususları çerçeve edindik.

Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde yapılan ve kanunen gider sayılan harcamaların dağıtımı, işletme bünyesinde sürdürülen değişik faaliyetler nedeniyle özel paylaşırma usulüne tabi olarak örneklendirilmiştir. Bir hesap döneminde bir arada yürütülen işlerle kısmen veya tamamen ilgili ve müşterek nitelik taşıyan giderler ile iktisadi kıymetlerin amortisman paylarının giderleştirilmesi zorunluluğunun yanı sıra, elde edilen muhtelif gelirler bakımından da farklı zaman diliminde beyan mecburiyeti söz konusu olmaktadır⁴.

İnşaat, arsa veya arazi üzerine ilk madde ve malzeme kullanım yoluyla oluşturulan bir yapıdır. Arsa ve arazi alt yapısı üzerine oluşturulan bu yapı, yeni bir üründür. Bu ürün bir üretim faaliyeti sonucu oluşmaktadır. İnşaat faaliyeti üretim eyleminin özelliklerini taşımaktadır. Böyle olunca da tamamlanan inşaatı mamul olarak tamamlamamıza herhangi bir engel bulunmamaktadır. Ülkemizde inşaat işleri özel inşaat işleri olup, yap-sat şeklinde adlandırılan inşaatlar ile inşaat taahhüt ve onarım işleri şeklinde sürdürülen inşaatlar olmak üzere iki türde gerçekleşmektedir.

⁴ Yakup TOKAT, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar II", **Yaklaşım** , S:172, Nisan 2007, s.68.

“Ticari kazanç” niteliğindeki inşaat ve onarma işlerinde; maliyetin tespiti, zararın tespiti ile vergileme esasları konusunda vergi hukukumuzda özel inşaat niteliğinde olanlar ile yıllara yaygın ve taahhüde bağlı olanlar olmak üzere iki farklı yapıda sistem kurulmuştur. Oluşumunda taahhüt unsuru bulunmayan ve satılmak üzere yapılan inşaatlar vergi uygulamasında özel inşaat olarak veya yap-sat olarak sistemde yerini almaktadır. Dolayısıyla iki farklı yapıda oluşan inşaat işlerinin maliyet hesaplanmasında da özel ve taahhüt işleri olarak ayrı uygulama alanı bulmuştur.

Çalışmamızda maliyetlerin oluşumu ve kazanç tespiti üzerine önemli hususlara ve sorunlara değinilmiştir. Bu anlamda, arsa payı karşılığı bağımsız bölümlerin tesliminde daire maliyetlerinin nasıl oluşacağı, stokta tamamlanmış arsaların elde kalmasından dolayı maliyet güncellenmesi gereği gibi durumlar ele alınmış ve örnek kayıt düzenine de değinerek işlenmiştir. Diğer yandan inşaat sektöründe maliyetlere yansıyan yeterli işçilik bildirim ve asgari işçilik hesaplaması sektördeki firmalar için ciddi yükümlülükler getirdiğinden önemle üzerinde durulmuştur . Bu anlamda, inşaat faaliyetleri sırasında çalışanlarla ve işyeri ile ilgili sigortaya bildirimler içinde incelenen konular arasında mükelleflerin şikayet ettiği hususlar ayrıntılı bir şekilde ele alınmaktadır. Ticari kazancın tespiti ile beraber tamamlanmamış olmasına rağmen yıl sonu kardan pay almak isteyen ortaklar için avans niteliğinde kar payı dağıtımını da inşaat sektörüne özgü özellikli diğer bir konu olarak incelenmektedir.

Dünyada ve ülkemizde hızlı kentleşme ile birlikte inşaat sektöründe önemli gelişmeler yaşanmaktadır. Hızlı kentleşmeye paralel olarak arsa fiyatlarındaki artış inşaat firmalarını (müteahhit) mali açıdan zorlamakta buna paralel olarak da arsa sahiplerinin arsalarını değerlendirmelerinde güçlükler neden olmaktadır. Bu çalışmada, inşaat sektöründe kazanç elde edenlerin ciddi anlamda sorunlarına çözüm beklediği bilgisine ulaşılmıştır. Özellikle sermaye gücünün çok önemli olduğu sektörde mali sıkıntılar ön plana çıkmaktadır. Rekabet gücünün zayıflamasına yol açan mali nedenlerin ortaya konup çözüm önerilerinin üretilmesi, çalışmamızın üçüncü bölümünde düzenlenmekte ve anket çalışmamızın da temel esasını oluşturmaktadır.

Ayrıca, üçüncü bölümde; inşaat işlerinin vergilendirilmesinde özellikli konular ve sorunlar ayrıntılı ele alınmadan önce vergi mevzuatında ilgili tüm kanunlar tasniflenerek inşaat işleri ile ilişkili olanlar uygulama boyutuyla incelenmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri(YYİO) ile ilgili mevzuat; GVK md. 41, 42, 43, 44, 75, 92, 94 ve 96 hükümleri ile Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) md. 6, 8, 10, 11, 12, 13,

ve 15 hükümleri ve Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) md. 10, 20, 24, 26 ve 34 hükümleri ile Vergi Usul Kanunu (VUK)'un md.164 ile md.275 arasında yer alan ve diğer kanun hükümlerinden oluşmaktadır. Bu maddeleri çalışmamıza çerçeve edinmekle beraber uygulamada yargıda sıkça konu olan sorunlar irdelenmekte, çalışmamızla ilgili idare-yargı arasındaki çelişkili yaklaşımlar ele alınmaktadır.

Ayrıca, inşaat sektörünün mali konularında deneyimli bulunan kişi ve meslek mensuplarına yönelik bir anket çalışması yapılmış, bununla hukuki uyumsuzlukların devam ettiği ve çözüm bekleyen meseleler ortaya konarak bu doğrultuda görüş ve öneriler oluşturulmuştur. Bilhassa anket çalışmamızda konu olan ifadeler, gerek hukuki bilgilendirme yükümlülüğü gerek uygulama boyutuyla değerlendirilmiştir. Önemli bir husus olarak “arsa payı karşılığı kat inşaatı” konusu işlenmiştir.

Günümüzde özellikle büyük şehirlerimizde hızlı bir kentleşmenin yaşandığı bilinen bir gerçektir. Hızlı kentleşme ise, buna uygun yapılaşmayı da beraberinde getirmektedir. Özellikle konut ve işyeri inşaatlarında teknolojiye ve mühendislik faaliyetlerindeki gelişmelerin de etkisiyle büyük bir canlılık yaşanmaktadır. Dolayısıyla, ihtiyaç duyulan yapılaşma için boş arsalar değerlendirilmekte veya eski binalar yıkılarak yerlerine yenileri yapılmaktadır. Arsa fiyatlarındaki aşırı yükselmeler, mühendislik ve müteahhitlik hizmetlerindeki gelişmeler, “**arsa payı karşılığı kat inşaatı**” olarak ifade edilen bir olguyu gündeme getirmiştir. Kat karşılığı inşaat işlerinde örneğin teslim, belgelendirme ve vergilendirmenin normal usullerden farklı olarak ve bu sistemin kendi dinamiği içinde değerlendirilerek ayrıca tespit edilmesi gerekmiştir⁵.

Özellikle, son yıllarda artan konut talebine bağlı olarak bina inşaatı sektöründe yaşanan hareketlilik sonucunda, bu alanda faaliyet gösteren birçok firma, daha bina inşaatları tamamlanmadan hatta hiç başlanmadan bile proje ve maketler üzerinden satışlar yapmışlardır. Üzerinde bina inşa edilecek olan arsalar değişik şekillerde tedarik edilebilmekte, arsa temin şekline bağlı olarak da maliyet kayıtları ve vergileme şekilleri farklılık arz etmektedir.

Yapılan literatür taraması sonucunda elde edilen veriler ve anket çalışmasından çıkarılan sonuçlarla üç bölüm halinde arz edilen çalışmamızda inşaat sektörünün mali sıkıntıları vergilendirme temeli esas alınmak üzere incelenme konusu edilmiştir.

⁵ Coşkun ARAS, “Kat karşılığı İnşaat İşlerinde KDV'nin Doğduğu Tarih”, **Yaklaşım**, S:187, Temmuz 2008, s.72.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE GENEL BİLGİLER VE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN TÜRKİYE'DEKİ GELİŞİM SÜRECİ

Dünya inşaat sektörü pazarının 3.200.000.000- TL'lik bir pazar olduğu tahmin edilmektedir. Son 20 yılda da bunun yüzde 70'i kadarı uluslararası pazarlarda alt yapı projeleri olup bu miktarda, gelişmekte olan ülkelerde yer almaktadır. Gelişmiş ülkelerde yüzde 40'ları bulan oranda inşaat işleri daha çok bakım ve tamir işlerinden ibaret bulunmaktadır⁶.

Gelişen inşaat hizmetleri pazarında gelişmekte olan ülkelerin daha fazla pay oluşturduğuna dikkat edildiğinde, özellikle Çin, Rusya ve Türkiye üç büyük ihracatçı ülke olma yolundadır. Bu anlamda sırasıyla: Rusya 1.58 milyar, Çin 1.48 milyar, Türkiye 0.74 milyar ile sırasıyla önemli bir paya sahip olmaktadır. Dünyada hizmet ihracatı bakımından inşaat sektöründe, Rusya, 0,072, Çin 0,067, Türkiye 0,034, Endonezya 0,021, Mısır 0,019,İle diğer hizmet ihracat oluşumları içinde önemle üzerinde durulacak payları elde tutmaktadırlar⁷.

Gelişmekte olan ülkelere Gürcistan örneğini ele aldığımızda tablo 1'de görüldüğü üzere, son yıllarda en canlı sektörlerinden birisi olarak inşaat sektörüne ait değerlendirmede, istihdam sorununu çözümedeki katkısı ile dikkat çekmektedir.

İnşaat sektöründe yaratılan istihdam 2001 yılında 19.752 kişi iken, bu rakam 2006 yılı dokuz aylık döneminde yüzde 112'lik bir artış ile 41.871 kişiye ulaşmıştır. Söz konusu rakamın büyümesinde, bina inşaatlarında yaratılan istihdamdaki artış baş rol oynamıştır. Diğer taraftan, 2006 yılı dokuz aylık rakamlarına göre, sektörde toplam istihdamın içinde en önemli payı yüzde 93 ile bina inşaatında çalışan işçiler almıştır⁸.

⁶ Trade And Development Board, "Regulation and Liberalization in the Construction Services Sector and its Contribution to the Development of Developing Countries", **United Nations Conference On Trade and Development**, 23-25 October 2000, Geneva , p. 4.

⁷ Prabir De, RIS, "Internation Trade In Services: Evolving Issues for Developing Countries" **WTO, ESCAP, ARTNET, New Delhi, Advanced Regional Seminar On Multilateral Negotions in Services for Asian and Pacific Economies Koklata**,19-21 Semtember 2006, p.12.

⁸ "Gürcistan'da İnşaat Sektörü", http://www.musavirlikler.gov.tr/upload/GUR/muteahhitlik_ (Erişim: 3.9.2008).

TABLO 1: GÜRCİSTAN ÖRNEĞİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN İSTİHDAM GÜCÜ

Yıl	Toplam	İnş. Alanının Hazırlanması	Bina İnşaatı	Mühendislik Ekipmanının Kurulumu	Yüzey Faaliyetleri	Ekipmanın Kiralanması
2001	19.752	386	18.153	1.076	88	49
2002	19.963	413	18.053	1.379	111	7
2003	18.874	396	17.190	1.163	92	33
2004	21.344	229	19.845	1.137	77	56
2005	38.560	283	35.963	2.061	133	120
2006*	41.871	413	38.979	2.166	55	258

Kaynak: Gürcistan Ekonomik Kalkınma Bakanlığı, <http://www.musavirlikler.gov.tr>, (Erişim:3.9.2008).

İnşaat sektöründe Türkiye, gerek yurt içi gerek yurt dışı inşaat faaliyetlerinde yatırımları ve hızlı kentleşmenin getirdiği konut ihtiyacı ile potansiyeli yüksek bir paya sahiptir. Ancak inşaat sektörünün yüksek sermaye gerektiren yapısı, mali sıkıntı ile birlikte karşılaştığı bürokratik engeller, hukuksal ve teknolojik bilgi ve donanım eksikliği konuları ön plana çıkmaktadır. Bu anlamda yurt içi ve yurt dışı yatırımlarda devlet desteği beklenen hukuksal düzenlemelerin vergisel boyutu önem kazanmaktadır.

Türkiye’de özellikle 2000 yılından sonra yükselişe geçen inşaat sektörü ile birlikte inşaat muhasebesinin incelikleri ve önem arz eden konuları her geçen gün daha da öne çıkmış bulunmaktadır. İnşaat sektörü yaklaşık iki yüzün üzerinde iş koluna istihdam sağlayan lokomotif bir sektör konuma sahip bulunmaktadır. Bu anlamda kapsamlı olan sektörün, çok sayıda kanun, yönetmelik, genelge, tebliğ gibi birçok mevzuat hükümleri kolay anlaşılabilirlikte, kaynakların daimi güncellenmesine ihtiyaç duyulmaktadır.

1.1. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN GELİŞİM SÜRECİ VE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN ÖNEMİ

Ülke ekonomilerinin gelişmesinde sektörler büyük rol oynarlar. Türkiye ekonomisinin gelişmesine katkıda bulunan sektörler inşaat sektörü, sanayi sektörü ve tarım sektörüdür. Hizmet sektörü içerisinde anılan inşaat sektörümüz, Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH) içerisinde yadsınamaz bir paya sahiptir. Buna ek olarak, inşaat sektörünün, inşaat malzemeleri üreten sanayi sektörü içerisindeki payı ve işsizliği

emici rol oynayan yüksek istihdam kapasitesi de göz önüne alındığında, ülkemiz için lokomotif sektör niteliğinde olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

İnşaat sektörü; sabit sermaye yatırımlarının yapı ile ilgili faaliyetlerini kapsamaktadır. Bu nedenle sektörün hasılatı, diğer sektörlerde yapılan yatırımların bir fonksiyonudur. Bina ve bina dışı inşaat faaliyetlerinden oluşan sektör, kullandığı girdiler ve yarattığı istihdam açısından, ulusal gelire katkısı, yeni iş alanları ve olanaklarının yaratılmasındaki rolü, diğer endüstrilerle olan ilişkileri nedeniyle ekonomik durgunluktan büyümeye geçişte anahtar bir rol üstlenmiştir.

Hemen tüm üretimi yatırım malı sayılan inşaat sektörü, başta konut olmak üzere okul, fabrika, hastane gibi her türlü bina inşaatını; yol, köprü, baraj yapımından doğalgaz boru hattı döşenmesine kadar her türlü altyapı faaliyetini; elektrik işleri, sıhhi tesisat, ısıtma, havalandırma gibi her türlü donanım işlerini kapsayan geniş bir yelpazeye sahiptir. İnşaat sektörü, tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi, Türkiye ekonomisi açısından da önemli bir ekonomik faaliyet dalıdır. Sektör büyük ölçüde yerli sanayiye dayanması, istihdam potansiyelinin büyüklüğü, başta imalat sektörü olmak üzere diğer sektörlerle sıkı bir girdi-çıkıtlı ilişkisi içinde olması nedeniyle Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörü sayılmaktadır⁹.

1.1.1. Türkiye’de İnşaat Sektörünün Gelişim Süreci ve Önemi

Cumhuriyet dönemindeki gelişim sürecinde inşaat alanında ilk önemli adımlar 1920’li yıllarda, Ankara’da başlamıştır. Tüm zorluklara, ulaşım ve malzeme yetersizliğine rağmen, çevrenin geleneksel yapı tarzına uygun bir imar faaliyetine girilmiştir. Cumhuriyetle birlikte, hızlı ve planlı kalkınma için sanayi, tarım ve ulaşım alanlarında yatırımlara verilen önem, Türk inşaat sanayinin de temelini oluşturmuştur. Bu dönemin ilk inşaat faaliyetleri, ulaşım sektöründeki yol inşaatlarında görülmüştür. Ancak yetişmiş teknik eleman yetersizliği, çalışmaların bir süre yabancı şirket, uzman ve müşavirliğinde yürütülmesine neden olmuştur. Cumhuriyet döneminin başlangıcından, 1950’li hatta 1960’lı yıllara kadar, inşaat sektöründe en büyük ağırlık altyapı ve bayındırlık inşaatları olmuş, bu süre içinde söz konusu inşaat alanlarında dönem zamanla büyük girişimler izlenmiştir. Bu dönemde Devlet Su İşleri (DSİ) ,Karayolları gibi teknik gücü bünyesinde toplayan, büyük çapta devlet desteği ile yatırımlar yapan teşkilatlar kurulmuş ve bunların yaptığı yatırımlar inşaat

⁹ İhsan AKAR, “Özel İnşaatların Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, <http://www.imobursa.org.tr> ,(Erişim: 02.05.2007).

sektörüne bir ivme kazandırmıştır. Bu hız 1960'lı yıllara kadar etkinliğini sürdürmüştür. 1960'lı yıllarda DSİ yatırımlarının hacmi oldukça büyümüş takip eden 1970'li yıllarda yetişmiş teknik işgücü özel kesime yönelmiştir. Kamu kesiminde oldukça önemli bir teknik eleman açığı ortaya çıkmıştır. Diğer yandan, 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 gelişimini sağlamıştır.

Türkiye'de sanayileşme ile birlikte ortaya çıkan sosyo-ekonomik değişimler, kentleşme olgusu ve kentlere göçün hızlanması, inşaat sektöründe konut yapımcılığına önemli bir boyut kazandırmıştır. Ancak planlı bir üretime geçişe imkan bulamadan ortaya çıkan bu gereksinimin denetimsiz bir yapıyı ortaya çıkarmış, konut üretiminde karlılığı tek amaç haline getirmiştir. Kentlerde plansız ve kalitesiz konut üretimleri yaygınlaşmıştır. Bu olumsuz görünüme rağmen, konut üretiminin bu dönemde Türkiye ekonomisine, istihdam ve yatırım olarak büyük katkılarda bulunduğu da göz ardı edilemeyecek bir durum olmuştur.

Özellikle 1950'den 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 ve o dönem 1958'de İmar İskan Bakanlığı kurulmuştur.

1965'ten sonra, "yap-satçı" üretim ve gecekondulaşma hız kazandığı görülmektedir. Bu sunum biçimleri, yüksek yoğunluklu ve önemli sorunları olan kentler doğurmuştur. İnşaat sektöründe artan talep karşısında Konut sorunu büyürken, 1970'li yıllarda yavaş yavaş toplu konut türü sunum biçimleri ortaya çıkmaya başlamıştır. Ancak, bunlar kurumsallaşamamış 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 değiştirmiştir. Önce bu yöndeki kalkınma modelini bırakıp, kaynaklarını uluslararası rekabet kurallarına göre dış piyasalara üretim yapabilen sektörlerle aktarmaya başlamıştır. Konut ve kentleşme konusunda 1950'li yılların ortalarında ortaya çıkan kimi kurumlar, ya biçim değiştirmiş ya da uyum sağlayamayıp yok olmuştur¹⁰.

¹⁰ Kolay İletişim "Türkiye'de Yapı-İnşaat Sektörünün Tarihi", KOBİ Finans, <http://www.kobifinans.com.tr>, (Erişim: 07.02.2007).

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 niteliği olup, kullanıcıların başkalarının arsaları üzerinde kendi emekleri ile ürettikleri tek ya da az gecekonduların yerini, kullanıcı 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 (TOKİ)'nin kooperatiflere açtığı krediler olarak görülmüştür. Kooperatiflerin üretimden aldığı payın artması, arsa gereksinimini artırmış ve arsa olarak konut üretimini buralarda yapmalarına yol açmıştır. Ayrıca konut üretiminin kent dışına taşınmasında Emlak Bankası ve TOKİ uygulamalarının da etkisi olmuştur. Bu oluşumların sonucunda, daha büyük kent parçalarının açılmasını gerektiren toplu konut türü gelişmeler güçlenmiştir.

Genel anlamıyla inşaat, malzeme ve işçilikte kullanılmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü, Onarım ise, bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade etmektedir¹¹.

Devlet İstatistik Enstitüsü (DİE) tarafından Türkiye'deki istihdam, 1999 yılı itibari ile 22 milyon olarak açıklanmıştır. Bu istihdamın yüzde 4'e karşılık gelen 1,2 milyonluk kısmı inşaat sektöründe yoğunlaşmaktadır. Çoğunlukla vasıfsız işçi olarak kabul edilen bir kesim için son derece önemli bir istihdam sahası olan inşaat sektörü ekonomik küçülme ve büyüme dönemlerinde değişime uğramakta, böylece bir yandan ekonomideki değişimlerden etkilenirken aynı zamanda ekonomik gelişmeleri de etkilemektedir. İnşaat harcamalarının yaklaşık yüzde 3'ünü kamunun gerçekleştirdiği göz önüne alındığında sektör açısından kamu yatırımlarının önemi daha açık ortaya çıkmaktadır. Bu durumda sektörün önünün açılabilmesi için kamu yatırımlarının hızlanması gerekmektedir. Ancak uygulama ne yazık ki bu yönde oluşmamaktadır¹².

Yurtiçinde 2006 ve 2007 yıllarında büyük bir patlama yaşayan ve büyüme performansı yüzde 1960'lara çıkan inşaat sektörünün, 2008'in ilk çeyreğinde yüzde

¹¹ Erdal EREN, "Teminat Mektubu Çözülürse İş Hacmimiz İki katına Çıkar", **İnşaat**, <http://www.insaatdergisi.com.tr>, (Erişim: 27.11.2008).

¹² Mehmet ŞENLİK, İnşaat Sektöründe Maliyet Hesapları ve Vergi ilişkileri, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 1998, s.95.

3,1, ikinci çeyreğinde yüzde 0,9 olan büyüme oranlarının dördüncü çeyrekte eksiye düşmesi beklenmektedir¹³.

İnşaat sektörü ve inşaat malzemeleri sanayinin, ekonomiye yüzde 30–35 üretim kapasitesiyle katma değer yarattığını, büyümeye 1,5 puanın üzerinde, istihdama 1.5-2 milyon kişi, Türkiye'nin net döviz girdisine ise 10 milyar dolar ve üzerinde katkı sağladığı bilinmektedir. İç siyasi ve küresel riskler nedeniyle sektörün ülkemizdeki sorunları artmış durgunluk dönemine girmiştir. Oysa sektörün ekonomideki sağladığı katkı incelendiğinde üzerinde durulup iyileştirmelerin yapılmasında gecikilmemesi gerektiği bir öneme sahiptir¹⁴.

1.1.2. İnşaat Sektörünün Makro Değişkenler İle Etkileşimi Ve Vergi Gelirlerine Katkısı

Bir sektörün ekonomi içindeki yerini ve önemini ortaya koyan en önemli göstergelerden biri GSMH içindeki payıdır.

Ülkenin yönetiminden kaynaklanan ekonomik belirsizliklerin varlığı halinde ve uzun süreli krizlerin yaşanması durumunda, firmaların ekonomik faktörlere bağlı stratejik kararlar almalarını güçleştirmektedir. Özellikle kamu harcamalarında azalma sektörün küçülmesine neden olabilmektedir. Küçülmenin diğer nedenleri ise reel ekonomideki yüksek faizler, vergi oranlarının yüksek oluşu, konut ve özel sektördeki taleplerin azalması olarak sıralanabilir.

İnşaat firmalarının ekonomik faktörlerden etkilenme derecelerini belirlemek amacıyla; Türkiye Müteahhitler Birliği ve Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası'na bağlı büyük inşaat firmalarını kapsayan bir çalışma yapılmıştır. Çalışmada; 50 yüklenici, 50 alt yüklenici ve 50 danışman inşaat firması olmak üzere toplam 150 firma seçilmiştir. Ekonomik faktörlere yaklaşım farklılıklarını belirleyebilmek amacıyla, firmalar hizmet alanı bakımından eşit sayıda olacak şekilde yüklenici, alt yüklenici, danışman olarak üç farklı gruba ayrılmıştır. Araştırma kapsamına alınan firmaların; iş hacmi bakımından büyük ölçekli, sektörde tercih edilen ve belirli bir saygınlığa erişmiş olmasına dikkat gösterilmiştir. Yüklenici firmaların iş hacmi bakımından alt yüklenici firmalara nazaran daha büyük olduğu ve ülkemizde pek yaygın olmayan danışman firmaların ise daha küçük ölçekli firmalar olduğu belirlenmiştir. Firmaların yüzde 5'i devlete iş yapmakta, geriye kalan yüzde

¹³ Erdal EREN, a.g.m.

¹⁴ Talat GÜLER, Selçuk DURANLAR, "Ülkemizde Yoksulluk İnşaat Sektörüne Etkisi", **Mevzuat**, S:101, Yıl:8, Mayıs, <http://www.mevzuatdergisi.com>, (Erişim: 18.12.2007).

65'lik grup ise hem devlete hem de özel sektöre iş yapmaktadır. Devlete iş yapan firmaların büyük bir kısmı altyapı inşaatları konusunda uzmanlaşmış olan ve yurtdışında da yüklenicilikler yapan firmalardır. Seçilen firmaların ekonomik faktörlerden etkilenme derecelerini belirlemek amacıyla bir anket çalışması düzenlenmiştir. Çalışmada, firmalar açısından ekonomik durumun belirlenebilmesi amacı ile 5 adet parametre devalüasyon, döviz dalgalanmaları, enflasyon, faiz oranları ve vergiler belirlenerek, söz konusu parametrelerin inşaat firmaları açısından fırsat ve tehdit oluşturma potansiyelleri analiz edilmiştir.

Elde edilen veriler sonucunda, ülkemizdeki ekonomik durum firmalar açısından "büyük tehdit ve etkisiz" arasında değişim göstermektedir. Özellikle alt yüklenici inşaat firmaları, küçük sermayeli olmaları ve iş hacimlerinin sınırlı olmasından dolayı ekonomik parametreleri büyük oranda "tehdit edilen" olarak görülmektedirler. Uluslararası yüklenicilik faaliyetleri nedeni ile iş hacmi alt yüklenici firmalara oranla daha büyük olan yüklenici inşaat firmaları, finansman olanaklarının da esnekliği ile birlikte ekonomik durumu daha düşük bir oranda değerlendirmektedirler. Ülkemizde pek yaygın olmayan danışman inşaat firmaları çok fazla sermaye ve kaynak tahsisi gerektirmeyen bir grup olduğu için ekonomik şartlardan en az etkilenen grup konumundadır. İş hacimlerinin küçük olması ve ciddi bir kaynak tahsisini gerektiren uygulamaların yapılmıyor olması da danışman firmaların ekonomik durumu etkisiz olarak değerlendirmelerini sağlamaktadır. Ülkemizde yaşanan ekonomik krizlerin inşaat sektörü ve bağlantılı olarak inşaat firmaları üzerinde yoğun bir baskı oluşturduğu açıktır. Gelecekler hakkında uzun vadeli plan ve programlama yapamayan firmalar için gelecek belirsizliklerle dolu bir rekabet çevresi yaratmaktadır. Belirsizliklerle dolu rekabet çevresinin son yıllarda inşaat firmalarını tehdit oluşturduğu açıktır¹⁵.

¹⁵ Rifat TÜR, Aynur KAZAZ, Ahmet YARDIMCI, "Antalya 'da Faaliyet Gösteren İnşaat Firmalarına Yönelik Ekonomik Durum Analizi: Bulanık Mantık Yaklaşımı", Akdeniz Üniversitesi, Antalya, <http://www.e-kutuphane.imo.org.tr>,(Erişim:2.5.2009)

1.2. İNŞAAT İŞLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ KAPSAMINDA ELE ALINAN TANIM VE KAVRAMLAR

Vergi Kanunlarında inşaat kavramının tanımı yapılmamıştır. Ancak İnşaat sektöründe faaliyetlerin yürütülmesinde izlenmesi gerekli ve yol gösterici kanunlar inşaat işlerinde geçen tanım ve kavramlara açıklık getirmiştir. Söz konusu açıklamaların hukuk sistemi içerisinde inşaat kavramına farklı yönlerden değindiğini görmekteyiz.

1.2.1. Tanımlar

Genel anlamda inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulun yapı kısmına ilişkin tüm faaliyetleri içermektedir.

Kamu İhale Kanunu (KİK) ve İmar Kanunu'na göre yapı ve yapım'ın tanımı yapılmıştır. Yapı, karada ve suda sürekli veya geçici, resmi ve özel yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve ayrılabilir tesisler olarak tanımlanmıştır. Yapım, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı boru, iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı ve dekupaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini ifade eder.

Çalışma Bakanlığınca 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilen iş kolları tüzüğünde inşaatın tanımı yapılmıştır. Buna göre inşaat bina, yol, köprü, demir yolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalga kıran, havuz, istihdam, havaalanı, dekovil, tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje araştırma bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır. Medeni Kanunda belirtildiği şekliyle inşaat, arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklar olarak izah edilmiştir (MK. md. 652 /1).

Yapı, kuruluş veya kişilerce kendilerine ait tapusu bulunan arazi, arsa veya parsellerde yahut kendilerine ait tapusu bulunmamakla beraber kamu kurum ve kuruluşlarının vermiş oldukları tahsis veya irtifak hakkı tesis belgeleri ile imar planı, yönetmelik, ruhsat ve eklerine uygun olarak yapılabilir. İmar Kanununun kapsamına giren bütün yapılar için belediye veya valiliklerden yapı ruhsatı alınması zorunludur.

Ruhsat alınmış yapılarda, herhangi bir değişiklik yapılması da yeniden ruhsat alınmasına bağlıdır. Bununla beraber, bağımsız bölümlerin brüt alanı artmıyorsa ve nitelik değişmiyorsa ruhsat tadili, hiçbir vergi, resim ve harca tabi olmamaktadır.¹⁶.

MK' da inşaat çeşitleri menkul ve menkul olmayan inşaatlar olarak ikiye ayrılarak düzenlenmiştir. Menkul inşaat, temelli olmaksızın geçici amaçlı ve belli hizmetler için arsa üzerine yapılan kulübe, baraka, yazlık sinema, tiyatro sahneleri, Pazar tezgahları olup tapuya tescili edilmeyen inşaatlardır. Menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlar için toprağa devamlılık gösterecek şekilde bağlı olan ve ekonomik değer taşıyan yapılardır. Yol, köprü, bina bu inşaatlara örnek olabilmektedir¹⁷. Bu inşaatlar yapımında uzmanlık ve teknik nedenlerin bir sonucu olarak kendi içlerinde 3 bölümde gruplandırılabilirler.

- Konutlar: Ev, apartman vb.
- Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: Otel, hastane, spor tesisleri vb.
- Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, köprü, havaalanı, baraj, liman vb.

1.2.2. Kavramlar

Inşaat ve onarım işleri kapsamında hukuksal düzenlemeleri incelemeyen önce bu alanda kullanılan kavramlara¹⁸ ve açıklayıcı bilgilere¹⁹ aşağıda yer verilmektedir.

İdare, ihaleyi yapan bu Kanun kapsamındaki kurum ve kuruluşları,

İhale, KİK' da yazılı usul ve şartlarla mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri,

İhale yetkilisi, idarenin, ihale ve harcama yapma yetki ve sorumluluğuna sahip kişi veya kurulları ile usulüne uygun olarak yetki devri yapılmış görevlilerini,

Başvuru belgesi, belli istekliler arasında ihale usulünde ön yeterliğe katılan aday tarafından yeterliğinin tespitinde kullanılmak üzere sunulan belgeleri,

İhale dokümanı, ihale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde; isteklilere talimatları da içeren idari şartnameler ile yaptırılacak işin projesini de kapsayan teknik şartnameler, sözleşme tasarısı ve gerekli diğer belge ve bilgileri,

Teklif, KİK'na göre yapılacak ihalelerde isteklinin idareye sunduğu fiyat teklifi ile değerlendirmeye esas belge ve/veya bilgileri,

¹⁶ Cengiz KOSTAKOĞLU, **İçtihatlı İnşaat Hukuku Ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, İstanbul, 2000, s.6.

¹⁷ Sadık AKTUKMAÇ, **İnşaat Hukuku**, Ankara, 1975, s. 11.

¹⁸ <http://www.1infaat.com.tr>, (Erişim: 02.12.2008).

¹⁹ <http://www.yapirehberi.net/Sozlukturkce>, (Erişim: 09.02.2008).

Pazarlık usulü, KİK' da belirtilen hallerde kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usulü,

Sözleşme, mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinde idare ile yüklenici arasında yapılan yazılı anlaşmayı,

Yapım, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini,

Tedarikçi, mal alımı ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri,

Hizmet sunucusu, hizmet alımı ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri

Ortak girişim, ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları,

Yüklenici, üzerine ihale yapılan ve sözleşme imzalanan istekliyi, ifade etmektedir.

Kat Karşılığı Anlaşma, taraftar arasında şekil, biçim adet (yüzde) karşılığı bedel ödemeksizin Tapu Sicil Müdürlüğü'nce senet altına temlik şeklindedir.

Kat İrtifakı, bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak ve yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için, o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından, Kat Mülkiyeti Kanunu'na göre kurulan irtifak hakkıdır.

Kat Mülkiyeti, tamamlanmış bir yapının kat, iş bürosu, dükkan, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanların üzerinde, o taşınmazın maliki veya ortak malikleri tarafından KMK'ya göre kurulan özel mülkiyet hakkına denmektedir.

İskan, yapılan yapının bitmesi nedeni ile oturulmak için alınan yapı kullanım iznine denmektedir.

Yapım Müteahhidi, yapım işi ihalesine teklif veren gerçek veya tüzel kişileri veya bunların oluşturdukları ortak girişimleri tanımlamaktadır.

Yüklenici, üzerine ihale yapılan ve sözleşme imzalanan istekliyi ifade etmektedir.

Geçici Kabul, bir inşaatın tamamen bitmemiş bile olsa mal sahibi tarafından öngörülen amca uygun olarak kullanılmak istendiği düzeye ulaştığını, tasarımcı veya proje yöneticisi veya her ikisinin belgelediği tarihtir.

Yüklenici, inşaat vb. işlerin sözleşme, plan ve şartnamelere uygun biçimde yapımı için sorumluluk alan ve bu amaçla işgücü, malzeme ve ekipman sağlayarak bunları yöneten (denetleyen) kişi veya örgüt olarak tanımlanmaktadır.

Ana Yüklenici, mal sahibi ile sözleşme yapan yükleniciyi ifade etmektedir.

Alt yüklenici, ana yüklenici ile sözleşme yapan yüklenicidir.

Şartnameler, iş ile ilgili malzeme, ekipman, sistem, gereken işçi vb. kaliteler konusunda, ayrıntılı biçimde yapılan yazılı açıklamalardır.

Genel Şartname, sözleşme çerçevesindeki şartnamenin genel hükümlerini içeren bu bölüm projenin nasıl gerçekleştireceğini (tarafların hak, sorumluluk ve ilişkilerini) gösterir. Bu evrakta geçici inşaat, sigorta ve şantiye yönetim bürosu (field office) sağlama gibi yükümlülükler de bulunur²⁰.

İnşaat Maliyeti, bu maliyetler, inşaat sözleşme giderleri, destek ve genel giderleri ile kullanılan işçilik, malzeme ve tesisat harcamalarını içerirler.

Keşif, ön hazırlık bilgilerine dayanarak maliyetin yeterli doğrulukta tahmin edilmesidir.

Teklif, sözleşmede tanımlanan işi belirli bir fiyatla yapma önerisidir.

Vekalet, bir tarafın, diğer taraf adına hareket etmesine yetki ve yükümlülük veren yasal ilişki olarak bilinir.

Zeyilname, daha önce yayınlanmış sözleşme belgeleri üzerinde ekleme, düzeltme ve açıklama yapmak amacıyla, fiyat teklifi almadan önce çıkarılan ihale belgesi eki olarak ifade edilmektedir.

İhale Dosyası, öngörülen işi ve sözleşme koşullarını açıklamak amacıyla mal sahibi tarafından yükleniciler için hazırlanan belgelerdir. İhale dosyasının tipik ekleri, çizimler, şartnameler, sözleşme formları, genel ve özel şartnameler, teklif veya öneri formları ekleri ile diğer bilgilerdir.

Hak ediş (İstihkak), Tamamlanmış iş kısımlarının inşaat proje yöneticisi tarafından periyodik biçimde denetlenip onaylanması üzerine, bunlarla ilgili sözleşme tutarının periyodik olarak mal sahibi tarafından ödenmesidir.

Hak ediş Programı, tanım ve maliyetler ile birlikte işçilik ve malzemeyi içeren pozların toplamı sözleşme bedelini verir. Pozlar yardımı ile yüklenicilerin hak edişleri hesaplanır. .

²⁰ Eski Terimler Sözlüğü, <http://www.platin.s5.com/sozluk/ab.html>, (Erişim: 10.02.2008).

Ana Sözleşme, mal sahibi ile doğrudan yapılan sözleşmedir. Bu sözleşme inşaatın bölümlenmesine bağlı olarak bir veya birden fazla sayıda olabilir.

Teminat, üçüncü bir kişinin ürün (veya iş) kalite veya miktarı veya yeterli performansı üzerinde belirli bir süre için sözleşmede verdiği ve gerçekleşmemesi halinde yasal yaptırımını gündeme gelen karşılık (güvence)olarak ifade edilmektedir.

Geçici Teminat, yüklenicinin mal sahibi tarafından, ihale evrakında tanımlanan işi, teklif fiyatı ile gerçekleştirmek hususunda sözleşme taahhüdünü yerine getirmemesi halinde, bir sigorta kuruluşunun mal sahibine teminat miktarını ödeyeceğini bildiren beyanıdır.

Kesin Teminat, sözleşmedeki yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde bir sigortanın sigortalı mal sahibi veya yükleniciye teminattaki miktarı ödeyeceğine dair beyanı (vaadi)olarak ifade edilmektedir.

Kesin Teminat Poliçesi, geçici ve kesin teminat, yevmiye ve malzeme ödeme teminatlarını, birinci (ana) yüklenicinin sigortalıya (mal sahibi veya yüklenici) ödememesi veya müzayakası halinde ilgili (sigorta) kuruluşunun kendisine, poliçe üzerindeki miktarı ödeme beyanıdır.

Maddi Tazminat, sözleşmeye göre yüklenicinin işi bitirmede gecikmesi halinde mal sahibine genellikle gün bazında ödemeyi kabul ettiği para miktarıdır.

Bitiş Tarihi, inşaat sözleşmesindeki tüm koşulların yerine getirildiği tarih olarak ifade edilmektedir.

Yaklaşık maliyet, ihtiyaç konusu her danışmanlık hizmet alımında yaklaşık maliyetin tespit edilmesi zorunludur. Yaklaşık maliyetin, mevzuat hükümlerinde belirlenen esas ve usuller uyarınca, ayrıntılı miktar ve fiyat araştırması yapılmak suretiyle gerçekçi fiyatlarla belirlenmesi esastır. İdareler yaklaşık maliyeti, Katma Değer Vergisi (KDV) hariç olarak hesaplanmaktadır.

1.3. MÜTEAHHİTLİK VE TAŞERONLUK HİZMETLERİ

İnşaat sözleşmelerinde müteahhidin teknik bilgisi, şahsiyeti göz önüne alınarak sözleşme yapıldığına göre müteahhidin güvenilir olması ve edimini ya şahsen ifası veya şahsen sevki beklenir. Müteahhit bir inşaatın bütünü yapıp teslim etmeyi taahhüt eder. Büyük olmayan işlerini müteahhit kendi yönetiminde ve kendisine hizmet akdi ile bağlı olan işçilere yaptırabilir. Müteahhidin inşaat mahallinde bulunmadığı hallerde, sorumluluk müteahhide ait olmak üzere, inşaat genellikle inşaat kalfası tarafından yürütülür. Ancak bugün gelişen inşaat sanayi

dolayısıyla inşaatların bir bütün olarak meydana gelmesi için birbirinden bağımsız ve birbirinden ayrı bütünlük teşkil eden ve genellikle uzmanlık gerektiren kısmi inşaatlar taşeronlar(alt müteahhit) tarafından yerine getirilmesi kaçınılmaz olmuştur. Çünkü bir bina yapımında dahi asansör, sıhhi tesisat, kalorifer tesisatı, elektrik tesisatı gibi işlerin yapılması bir uzmanlık işi olup, bu işlerde taşeron kullanmak zorunda kalınır²¹.

Müteahhit yapımını üstlendiği bir inşaatın belirli bir bölümünü veya bölümlerini o konularda uzmanlaşmış firmalara yaptırmaktadır. Projenin belirli kısımlarını yapan bu ikinci dereceden inşaatçılara taşeron denilmektedir. Taşeronlar küçük işletmeler olabildiği gibi, ciroları ve çalıştırdıkları personel sayısı itibarıyla oldukça büyük boyutlara ulaşan işletmeler de olabilmektedir.

Bir Müteahhidin, her türlü inşaat ve inşaat bölümlerinde uzmanlaşacak kadar büyümesi rasyonel olmamaktadır. Özellikle, İnşaatın yapılmasında taşeron kullanılması bazen müteahhit için oldukça ekonomik olmaktadır. Çünkü konularında uzmanlaşan taşeronlar yüksek verimlilik ve düşük maliyetlerle işi tamamlayabilmektedir²².

Müteahhit ile taşeron arasında müstakil bir istisna sözleşmesi oluşturulmaktadır. Taşeron kısmi edimini tamamlayarak teslim borcunu müteahhide karşı yüklenmiş olur. Müteahhit kendi adına ve hesabına kısmi edimi taşeronla vermiş olması nedeniyle taşeronla iş sahibi arasında herhangi bir sözleşme ilişkisi kurulamaz. Taşeronlar kısmi edimlerini müteahhide ve birbirlerine karşı müstakil olarak yürütürler. Ancak inşaatın tamamının tesliminden müteahhidin, iş sahibine karşı sorumluluğu devam eder. İnşaat işletmeleri, özel işletmeleri ve taahhüt işletmeleri şeklinde olmak üzere, inşaat etme amaçlarına göre iki ana grupta toplanmaktadır.

Özel inşaatlar, Kendi nam ve hesabına apartman inşa edip daire kat ve dükkan halinde satmak amacıyla yapılabildiği gibi, satmak amacı gütmeksizin kendi ihtiyacı için kendi arsası üzerine yapılan inşaatları da kapsamaktadır. İnşa edilen apartmanların daire, kat veya dükkan halinde satılma amacı güdülmeksizin, kendi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılması halinde ortaya çıkan inşaatlardır. Burada önem arz eden konu, yapılan inşaat faaliyetinin sürekli olmaması ve alım satımına konu edilmemesidir²³.

²¹ Sezer ÖZYÖRÜK, **İnşaat Sözleşmesi Yapısı-Feshi BKn 371. Maddesine Göre Feshin Sonuçları**, Kazancı Hukuk Yayınları, No:63, Ankara,1988,s.14.

²² Selman Aziz ERDEN, **İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**, Isparta,1995,s.6.

²³ Genel bilgiler ,<http://www.sistemdergisi.com.tr> ,(Erişim: 04.02.2008).

Diğer taraftan, apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaata kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi, kat karşılığında belirli sayıda daire, kat veya dükkan vermek kaydıyla da başkalarına ait arsa üzerine yapabilirler. Ülkemizde daha çok bu yol tercih edilmektedir. Bu şekilde, ticari kazanç elde etmek amacıyla yapılan özel inşaatlar için yap-satçı firmalar olarak da ifade edebilmekteyiz. Yap-sat işletmeleri, kendi nam ve hesaplarına yapı inşa ederler. Yapılar satılincaya kadar bu işletmelerin mülkiyetinde kalırlar ve işletmenin aktifinde stok kalemini (yarı mamul veya mamul olarak) oluştururlar. Üretim, personel, yönetim ve organizasyon fonksiyonlarına ilaveten pazarlama bölümünü de örgütlemek zorundadır. Yap-sat işletmelerinde arsa, taahhüt işletmelerinin aksine inşaatçının en önemli üretim girdisini ve maliyet unsurunu oluşturmaktadır. Taahhüt halindeki inşaatlarda, işin bitiminde yapılan inşaatın mülkiyetinin iş sahibine devir ve temlik için herhangi bir formalite gerekmezken, Yap-sat işletmelerinin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaatların mülkiyetinin alıcıya nakli için tapuda resmi senet düzenlenmesi ve tescil işlemlerinin yaptırılması gerekmektedir²⁴.

Taahhüt işletmeleri, inşaat alanının belirlenmesinde hiçbir etkiye sahip bulunmamaktadır. Üretim, inşaat sahibinin gösterdiği alanda gerçekleştirildiği gibi arsa da inşaat sahibine aittir. Böylece arsa maliyeti taahhüt işletmesi açısından maliyet unsuru olmadığı gibi, arsa ile birlikte inşa edilen yapıların da aktif unsur olması söz konusu değildir. Bu tür işletmelerde satışa yönelik örgütlenme de söz konusu değildir²⁵.

1.4. İNŞAAT ONARIM SEKTÖRÜNDE SÖZLEŞME (İSTİSNA AKDI)

İnşaat faaliyetlerinin ve sektördeki etkinliğin giderek gelişip genişlemesine karşın, gerek inşaat kurallarının gerek hukuk kurallarının göz ardı edilmesi nedeniyle yargı önüne getirilen uyuşmazlıkların önemli bir kısmının eser sözleşmesi kapsamında inşaat işlerinden kaynaklanmakta ve bu davaların uzun yıllar sürdüğü gözlemlenen bir husustur.

Türk hukuk sisteminde sözleşme serbestisi ilkesi benimsenmiş. Anayasa'da veya kanunlarda sözleşme yapma imkanı, özel bazı istisnalar dışında herkes için kabul edilmiştir. İmzalanan bir sözleşmenin sonradan ortaya çıkan şartlara göre değiştirilebilmesi için, sözleşmede buna imkan veren bir hükmün bulunması

²⁴ ERDEN, a.g.e., ss. 7-8.

²⁵ ERDEN, a.g.e, s. 8.

gerekmektedir. Bunun dışında, Borçlar Kanunu (BK)'nın md.35'de belirtilen şartlar varsa, sözleşme şartlarının, bu arada, iş bedelinin değiştirilmesi istenilebilir. Aksi takdirde, yüklenici işi sözleşmede kararlaştırılan bedelle yapmak ve teslim etmek yükümlüğü altındadır. İş bitmediği takdirde, yüklenici bunun sonuçlarına katlanmak ve işin tamamlanması için başkasına yaptırılmasından doğacak zararları da karşılamak zorundadır²⁶.

1.4.1. İnşaat Sözleşmesinin Tanımı

BK' da istisna akdini şöyle tanımlamaktadır. "İstisna bir akiddir ki, onunla bir taraf (Müteahhit) diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen (bedel) mukabilinde bir şey imalini iltizam eder(BK.md.355). Bu tanımdan da anlaşıldığı üzere istisna akdinin dört unsuru vardır:

- Müteahhit,
- İş sahibi,
- Semen (bedel),
- Yapılacak iş (inşaat).

Burada müteahhit, bir edimi (yapılacak iş), bir semen (bedel) karşılığında yerine getirmeyi taahhüt eden kişi veya kurumdur. Hukuki yönüyle taahhüt, sözleşmeden doğan bir borç bağlantısı olup müteahhit bir bedel karşılığında bir edimde bulunmayı borçlanmaktadır²⁷.

1.4.2. İnşaat Sözleşmesinin Ayırıcı Özellikleri

İnşaat sözleşmeleri, hizmet akdine, vekalet ve satış sözleşmelerine benzer ise de ayırıcı özellikleri mevcuttur. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

- Emeğin sonucunda meydana getirilen ve gözlenebilen bir eserin varlığı,
- İşin yapılmasında müteahhidin iş sahibinden bağımsız olarak çalışması,

²⁶ Dn. Hukuk Genel Kurulu 11.2006 tarihli Esas no:525, Karar no: 2006/554 Eser Sözleşmesi, İçtihat Metni, <http://www.hukuki.net> ,(Erişim: 28.10.2008).

²⁷ Memduh COŞKUNER, **İnşaat Taahhüt Kazançlarının Vergilendirilmesi**, TC. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1971, s. 2.

- Müteahhidin imal edeceği eserin rizikosunun taşınması, diğer bir anlatımla yalnız bir iş yapma vaadini değil, emeğin sonucunda somutlaşmış bir bütünü meydana getirerek teslimini yükümlenmesi,
- Yapılacak işin karşılığının bir bedel (para veya ayın) olarak ödenmesi

Örneğin, bir yolun ve ya hafriyatın yapımı için yevmiyeli tutulan bir işçi ile iş sahibi arasındaki hukuki ilişki hizmet akdidir. İşçi belirli bir iş saati içinde gösterilen yeri kazmakla yükümlüdür. Bu suretle işçi, işverene bağımlı olarak çalışır ve günlük bu çalışması ile yevmiyeye hak kazanır. Yaptığı hizmetin bir sonuç ortaya çıkaracağı yolunda bir taahhüdü yoktur. Günlük yaptığı kazının çökme, sel, vb. gibi nedenlerle telef olmasından sorumluluğu yoktur. Oysa yolun veya hafriyatın bir bölümünün yapılması ve teslimi taahhüdü istisna akdi olup, bu sözleşme ile işi yüklenen müteahhit, iş sahibinden bağımsız çalışarak, emeği ile yaptığı ve iş bütünlüğü oluşturan sonucun teslimine kadar zarar ve hasarlardan sorumludur. Nitekim malzemesi kendisine ait olmak üzere yol yapımını üstlenen müteahhidin, işin devamı sırasında sel, toprak çökmesi gibi bir felaket sonucu yaptığı işin telef olması, şantiyedeki malzemelerin yanması, sele kapılması ve benzeri bir riziko ile karşılaşması halinde yahut iş yerinde çalıştırdığı kişilerin inşaata veya civarına verdikleri zararlar, sözleşmesinde aksine bir hüküm veya iş sahibine atfedilebilecek kusur olmadıkça, kendisine aittir. Bir diğer ifadeyle, sözleşmeye konu işin teslimi anına kadar zararlarından müteahhit sorumludur²⁸.

Eser Sözleşmesi; “İş sahibinin ödemeyi taahhüt ettiği ücret karşılığında yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi ve teslim etmeyi üstlendiği, tam iki tarafa borç yükleyen, rızai bir sözleşmedir.” şeklindeki tanımında istisna sözleşmelerinin unsurlarını içeren bir açıklama ortaya konmuştur. Buna göre, Eser sözleşmesi; ücret, eser, bir eserin meydana getirilmesi ve tarafların anlaşması şeklinde dört temel unsur içermektedir. Eser sözleşmelerinin en önemli unsuru iş bedelidir. İş bedeli, taraflarca götürü olarak, birim fiyat esasına göre ya da başka bir şekilde kararlaştırılabilir. Taraflarca sözleşme serbestisi ilkesine uygun olarak sözleşme düzenlenip, işe başladıktan sonra, bazı istisnalar dışında, sözleşmenin bedel dahil tüm hükümleriyle birlikte, işin başlangıcından, bitimine (teslime) kadar uygulanması zorunludur. Sözleşmede veya eklerinde, sözleşmede kararlaştırılan bedele fiyat farkı

²⁸ Cengiz KOSTAKOĞLU, **İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, İstanbul,1995,ss. 4-5.

kararnemelerinin uygulanacağına dair bir hüküm varsa, fiyat farklarının yükleniciye ödenmesi gerekmektedir²⁹.

Eser sözleşmesinin tarafları yüklenici ve iş sahibidir. İş sahibi; bir eseri, kendi nam ve hesabına, belirli bir ücret karşılığı, bağımsız olarak yükleniciye sözleşme ile yaptıran gerçek ve tüzel kişidir. Yüklenici; belli bir eseri meydana getirmeyi bir gerçek veya tüzel kişiye karşı, kendi nam ve hesabına sözleşme ile bir işi yüklenen gerçek veya tüzel kişidir. Eser sözleşmesi, taraflara birtakım hak ve yükümlülükler yükler. Eser sözleşmesinde, yüklenicinin iki asli yükümü bulunmaktadır. Bunlardan biri eser meydana getirme, diğeri eseri teslimdir. Bunların yanında, yüklenicinin özen yükümü ve diğeryan yükümlülükleri de yer alır. Yüklenici eseri meydana getirmekle borcunu tam olarak ifa etmiş olmaz. Bundan başka, eseri iş sahibine teslim etmek zorundadır. Teslim, tamamlanmış eserin iş sahibine ifa olarak arz edilmesidir. Eserin tamamlanması, kararlaştırılan işlerin tamamen yapılmasıyla gerçekleşir. İş sahibine ifa olarak arz edilen eserin ayıplı olması, bu anlamda teslimde engel değildir. Eserin ayıpsız olması, onun teslim edilmesinin ve teslim alınmasının şartını teşkil etmez. Eser sözleşmesinde, yüklenicinin “ayıba karşı tekeffül”den sorumlu olabilmesi için, eserin tamamlanarak iş sahibine teslim edilmiş olması gerekir. Çünkü ayıplı eser, aynı zamanda ayıplı bir iş görme sonucudur. Eserdeki ayıp, yüklenicinin kusuru olmaksızın ortaya çıkmış olsa bile, iş sahibi, ayıp sonucu ortaya çıkan zararın tazmini talebi hariç olmak üzere öngörülen haklardan birini kullanabilir(BK. md. 360). Bununla beraber, eserin ayıplı olmasına bizzat iş sahibi neden olmuşsa, iş sahibi artık ayıplı ifadan doğan haklarını kullanamamaktadır³⁰.

1.4.3. İnşaat Sözleşmelerinde Müteahhidi Bağlayıcı Düzenlemeler

Kamu düzeninin korunması için hukuksal geçerlilik kazandırılan sözleşmeler inşaat işleriyle ilgili müteahhitleri bağlayıcı düzenlemeler açısından önemli olmaktadır. Esasen karşılıklı borç doğuran ve BK.'da düzenlenen sözleşmelerin inşaat işleri içinde kullanıldığı noktasında müteahhidin üstlendiği edimler üstlenilen işin yerine getirilmesi bakımından önem kazanmaktadır. Bu nedenle müteahhidi bağlayıcı düzenlemeler genel anlamda ele alınmıştır.

²⁹ Dn. Hukuk Genel Kurulu 11.2006 tarihli Esas no:2006/525 Karar no:2006/554 Eser sözleşmesi, İçtihat Metni, <http://www.hukuki.net> ,(Erişim: 28.10.2008).

³⁰ “Eser Sözleşmesinde İş Sahibinin Mesuliyeti” <http://www.yorumla.net/hukuk/176484-eser-sozlesmesinde-sahibinin-mesuliyeti.html>, (Erişim: 02.12.2008).

1.4.3.1. Sadakat (Özen) Borcu

Müteahhit'in sadakat borcuna ilişkin bir düzenleme kanunlarımızda bulunmamaktadır. İş görme borcu doğuran sözleşmelerden olan vekalet sözleşmesi vekilin sadakat borcuna ilişkin açıkça düzenlenmiştir. BK.md.386 ve diğer sözleşmeler hakkındaki hükümlere tabi olan işler alanında ilgili sözleşmenin kanunen düzenlenmeyen hususlarında vekalet sözleşmesine ilişkin hükümlerin uygulanması, kolaylıkla kabul edilebilir görülmektedir. Sadakat borcu, iş görenin iş sahibinin yararına olacak şeyleri yapmak ve onun zararına olacak her türlü hareketten kaçınmak borcu olarak tanımlanabildiği³¹ gibi, bir akde dayanmayan vekaletsiz iş görmede bile, iş sahibinin yararına ve tahmin olunan amacına uygun hareket yükümlülüğü (BK.md.410) olarak da öngörüldüğünden, bir akit gereğince yapılan iş görmede iş sahibine bağlılık yükümlülüğünün varlığı öncelikle kabul edilmektedir.

Özen yükümünü ihlal etmek suretiyle iş sahibinin bir zarara uğramasına sebebiyet veren yüklenici, hükümlerine göre sorumluluk taşımaktadır(BK. md. 96 vd. ve BK.md.357/1). Aynı şekilde, yüklenici, yardımcılarının veya işi devrettiği alt yüklenicilerin zarar verici davranışlarından dolayı gereğince sorumlu olmaktadır (BK.md.100). Eser, iş sahibine teslim edildikten sonra, yüklenici, eserde mevcut ayıplardan, "ayıba karşı tekeffül" hükümlerine göre (BK. md. 359–362) sorumlu olup; bunun için, ayıbın özen yükümünün ihlalinden doğup doğmaması önemli değildir.

Eserin vaktinde tamamlanıp ayıpsız olarak teslimi normal hal iken, eserin tamamlanmadan akdin sona erdiği pek çok durum mevcuttur. Tamamlanmadığı için ayıba karşı tekeffül hükümleri uygulanamayacaktır. İşte bu hallerde işin özenle görülmemiş olması nedeni ile iş sahibi akdin feshi anına kadar yapılmış olan ve bazen bedelini ödemek zorunda kalacağı iş için müteahhidi sorumlu tutabilecektir. Ayrıca iş tamamlanmış ve teslim edilmiş olsa bile işin özensiz olarak imalinden dolayı iş sahibi ya da onun zararını tazminle yükümlü olduğu kişiler için bir zarar ortaya çıkabilir. Ya da eser ayıplı olsa da, bu ayıptan ileri gelmeyen ancak özen yükümlülüğüne aykırı hareketten doğmuş olan zararlar da olabilir. Müteahhit işi ifa ederken hizmet akdinde işçiden beklenen derecede özen göstermeye mecburdur (BK. md.356/1).Müteahhit sözleşmeyi yaparken kendi bilgi, uzmanlık ve parasal gücünün o iş için iyice yeterli olup olmadığını iyice tartmalı bunlar yeterli ise sözleşmeyi yapmalıdır. Aksi halde özen borcuna aykırı hareket etmiş sayılır. Ayrıca

³¹ Türker YALÇINDURAN, **Alt istisna (Taşeronluk) Sözleşmeleri**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000,s.61.

müteahhit ismarlanan eserin vücuda getirilmesi için gerekli ön şartların gerçekleşip gerçekleşmediğini de araştırmalıdır. Müteahhit plan, proje, hesaplar ve malzemenin maksada elverişli olup olmadığını da incelemekle mükelleftir³².

1.4.3.2. Sadakat Borcunu Yerine Getirmemenin Sonuçları

Özen borcu işin başlangıcında gerekli tedbirleri alma hususu yanında eserin tamamlanıp teslim edilmesine kadar da devam eder.

Özen borcunun yerine getirilmemesinin sonuçları aşağıdaki gibi sıralanabilir³³:

- İş sahibi tazminat isteyebilir(BK. md.96).,
- Müteahhidin kusuru nedeniyle ihtara rağmen, iş tamamlanmadıysa masraflar müteahhide ait olmak üzere iş sahibi işi başkasına tamamlayabilir veya işi feshedebilir,
- Müteahhit işi bizzat yapmaz ya da denetimi altında yaptırmaz ise bundan dolayı doğan zararlardan sorumlu tutulur ve bundan dolayı iş sahibi akdi feshedebilir.

Müteahhidin işi kendi yönetimi altında yardımcı kişilere yaptırması halinde şu halde görülür; müteahhit yüklendiği işi kısmen ya da tamamen yapılmasını kendisine tabi durumda olmayan bağımsız bir alt müteahhide ancak iş sahibinin rızasıyla ve işin mahiyeti başkası tarafından yapılmasına elverişli ise devredebilir.Alt müteahhit yalnız ilk müteahhide karşı işin yapılmasından sorumlu olup, iş sahibine karşı borçlu değildir. İş sahibi de eser sözleşmesi ile yalnız ilk müteahhide karşı borç altına girer. Alt müteahhidin kanuni ipotek hakkı buna bir istisnadır.İşin mahiyetine göre müteahhidin kişisel nitelikleri işin yapılmasında önem taşıyorsa dahi, müteahhidin işi iş sahibi adına tümüyle başkasına devredemez. Aksi halde asıl eser sözleşmesine aykırı davranmış ve yetkisiz temsilci sıfatıyla hareket etmiş olur³⁴. İş sahibi buna icazet vermedikçe müteahhidin 3.kişi ile yaptığı sözleşme iş sahibini bağlamaz(BK.md.38,md.39). Birden çok müteahhidin (müteahhitler konsorsiyumu-joint venture) işi birlikte üstlenmeleri halinde ise büyük yapı (bayındırlık) işlerinin yapılmasında birden fazla müteahhit işi birlikte üstlenmek üzere bir adi ortaklık

³² <http://www.ihalenet.com/Free/Yargitay/M001.html?index=S0002>, (Erişim: 07.02.2008).

³³ İstisna Akdi Eser Sözleşmesi ,http://www.antmenhukuk.com/makaleler/istisna_akdi.doc, (Erişim:01.03.2009).

³⁴ Fikret EREN, "İnşaat sözleşmelerinde Müteahhidin Borçları ve Bu Borçların Yerine Getirilmemesinin Sonuçları", **18-29.03.1996 İnşaat sözleşmeleri, Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak seminer**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara,1996 s. 65.

kurarlar. Müteahhit işin devamı esnasında malzemede meydana çıkan ayıpları veya arsada kendini gösteren elverişsizliği, akdin gereği gibi veya vaktinde ifasını tehlikeye koyan diğer halleri derhal iş sahibine haber vermeye mecburdur. Müteahhit eser yaklaşık maliyet tahminlerini aşırı derecede aşacak bir fiyata mal olacak ise (BK. md.367/I) bunu iş sahibine bildirmekle mükelleftir. Bunun yanında eserin kullanım biçimi ya da çalışması için gerekli malzemeler hakkında da bilgi vermek zorundadır.İşe zamanında başlama ve devam etme borçları hususunda belirlenmiş düzenlemeler ise şöyledir; teslim süresi belli olan işlerde; müteahhit işe zamanında başlamaz veya sözleşme şartlarına aykırı olarak işi geciktirir yahut da tahminlere nazaran işi belli zamanda bitirmesinin imkansız olduğu görülürse iş sahibi teslim için tayin olunan zamanı beklemeksizin sözleşmeyi feshedebilir(BK. md.358/I). Müteahhit iş sahibi tarafından tayin edilen uygun bir süre sonunda teslimde bulunmazsa iş sahibi aşağıda sıralanan hakları kullanabilir(BK. md.106):

- Gecikmiş ifa ile gecikme tazminatı ve varsa cezai şartın ödenmesini isteme,
- İfadan vazgeçip müspet zararın tazminin isteme,
- Sözleşmeden dönme.

Müteahhidin kusuruyla işi tamamlayamadan temerrüde düşmesi nedeniyle iş sahibinin sözleşmeden döndüğü hallerde, uyuşmazlığın kural olarak BK. md.106-108 hükümleri çerçevesinde çözümlenecek olup, ancak olayın niteliği ve özelliğinin haklı gösterdiği durumlarda MK. md.2 hükmü gözetilerek sözleşmenin feshinin ileriye etkili sonuç doğuracağı kabul edilmiştir³⁵.

İş sahibi açık ya da örtülü bir irade beyanı ile işi kabul ettiği takdirde müteahhit sorumluluktan kurtulur. İşin kabulü müteahhidin yaptığı işin akde uygun görüldüğü ve ayıp iddiasında bulunulmayacağı konusunda iş sahibince yapılan bir irade açıklaması niteliğini taşımaktadır (BK.md.362/I /c.1).

İstisna sözleşmelerinde **zamanaşımı** konusu bakımından ele alındığında; eserin kusurlu olmasından dolayı iş sahibinin hakları teslimden itibaren 1 yılda zamanaşımına uğrar(BK. md.363/I tarafından yapılan atıf ve md.207/I). Taraflar tacir ise burada zamanaşımı 6 aydır(TTK. md.25/b/4).

Genel olarak iş sahibinin borçları ve hakları konusunda, iş sahibi yapılan işin ücretini ödemek, malzemeyi sağlamak, malzemenin veya tamir edilecek şeyin kendisince bilinen ve müteahhidin gözüne çarpmayacak tehlikeli veya işi etkileyecek diğer vasıflarından müteahhidi haberdar etmek, eserin ayıplı olup olmadığını

³⁵ İstisna Akdi Eser Sözleşmesi a.g.url, (Erişim:16.03.2009).

muayene ve ayıp mevcut ise müteahhide bunu ihbar etmekle mükellef olduğu görülmektedir. Aksine sözleşme yoksa ücret müteahhidin ikametgahında ödenmektedir. Yapılan şey parça parça teslim edildikçe bedeli ifa olunmak üzere anlaşma yapılmış ise her kısmın bedeli o kısmın teslimi zamanında ödenir(BK. md.364/II).

Ücret alacağıının muacceliyet kazanması için kural olarak müteahhidin eseri ayıpsız ve sözleşmeye uygun surette tamamlanmış olarak teslim etmesi gerekir. İş sahibi ayıplı eserin teslim edilmek istendiği hallerde akdin gereği gibi ifa edilmediği defini ileri sürmek veya ayıba karşı tekeffülden doğan haklarına defi olarak dayanarak ayıp giderilmeden ücreti ödemekten kaçınabilir. Ayrıca iş sahibi ayıba karşı tekeffülden doğan ücretin indirilmesi talebini takas yoluyla defi olarak da ileri sürebilir. Müteahhidin iflası vekilin iflasından farklı olarak kanun'da sözleşmenin sona ermesi sebebi olarak öngörülmemiştir. Bu yüzden müteahhidin iflasına rağmen istisna akdinin devam edip etmeyeceğini alacaklılar toplantısına göre müflisin sanat veya ticaretinin devam edip etmemesi konusunda alacağı karara göre tayin etmek uygun olmaktadır. Alacaklılar toplantısı müflisin işletmesine devam etmemesine karar verirse (ölümü ya da kusuru olmaksızın aczi hali gibi) uygulama alanı bulur(BK. Md.371/I). Aksi karar ile müflisin işletmesine iflas idaresinin denetiminde devam etmesine karar verdiği takdirde iflas dairesi iflas eden müteahhidin kişisel nitelikleri önemli değilse onun yerine akde girebilir³⁶.

Burada tazmin edilecek meblağ onun sözleşmeyi tamamen yerine getirilmesine olan menfaatidir. Bunun hesabı için aşağıda verildiği üzere iki yöntem vardır³⁷ :

Kesinti yöntemi (menfi usul): Eserin bedelinden müteahhidin işi tamamlaması dolayısıyla sağladığı tasarruf ve boş kalması yüzünden başka iş bularak elde ettiği kar veya böyle bir iş yapmaktan kasten kaçınarak kazanamadığı miktar çıkarılarak iş sahibinin ödeyeceği tazminat bulunur (iş akdindeki BK. md.325 hükmüne kıyas en).

Toplama yöntemi (müspet usul): Müteahhidin fesih anına kadar yaptığı gerçek giderler, eser bitmiş olsaydı o işten elde edeceği safi olmayan kar ile toplanarak tazminat miktarı bulunur.

Kamu Sözleşmeleri Kanunu (KSK)'na göre, "yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirilmemesi veya işin süresinde bitirilmemesi halinde üzerine, ihale dokümanlarında belirlenen oranda

³⁶ KOSTAKOĞLU, a.g.e.,2000, ss. 405-412.

³⁷ İstisna Akdi Eser Sözleşmesi, a.g.url., (Erişim:01.03.2009).

gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az yirmi gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde idarenin yüklenici ile yapılan sözleşmeyi feshedeceği" belirtilmiştir(KSK. Md.19/a). Bu bağlamda da aynı kanunu'nun "Sözleşmenin feshine ilişkin düzenlemeler" yüklenicinin fesih talebinin idareye intikalini içerir(KSK. md.20/1). 21'inci maddeye göre de tespit tarihi itibarıyla sözleşme feshedilmiş sayılmaktadır(KSK. md.21). Bu tarihleri izleyen yedi gün içinde idare tarafından fesih kararı alınır. Bu karar, karar tarihini izleyen beş gün içinde yükleniciye bildirilir³⁸.

1.4.4. İnşaat Sözleşme Şekilleri

İnşaat sözleşmelerinde şekli önemi nedeniyle sözleşmeler iki ayrı grupta ortaya çıkmaktadır. Bunları iş sahibi adına yapılan inşaatlar ile ilgili sözleşme şekli ve Kat karşılığı (arsa payı karşılığı) inşaat sözleşme şekli olarak sıralayabiliriz.

1.4.4.1. İş Sahibi Adına Yapılan İnşaatlar İçin Sözleşme Şekli

İstisna akdi, bir iş görme sözleşmesi olmakla birlikte bu sözleşmede önemli olan çalışmanın kendisinden çok, bu çalışmadan ortaya çıkan ve objektif olarak görülmesi mümkün olan sonuçtur. Daha önce belirtildiği üzere, bir eser meydana getirmek, imal etmek taahhüdünde bulunan kişi müteahhit ve bu eseri bir bedel yahut maddi bir değer karşılığında yaptıran kişi ise, iş sahibi olup, müteahhit ile iş sahibi arasındaki sözleşmeye de istisna akdi "eser sözleşmesi" olarak görülmektedir. MK' da yer alan ve kamu düzenini ilgilendiren sözleşmeler, yasal biçimde düzenlenmedikçe tarafların rıza ve iradelerine rağmen hukuki sonuç doğurmamaktadır. Kamu nizamını korumak amacıyla kanunun belirli şekilde düzenlenmesini emrettiği bir tasarrufun taraflarca ve rıza en değişik şekil ve surette oluşturulmak istenmesi, yalnız taraf menfaati yönünden değil, toplum ve Devlet düzenini ihlal etmemesi ve bu düzenin korunması bakımından belirli şekil kuralına bağlanmıştır. Kamu nizamı ile ilgili medeni hukuk sözleşmelerinin yapımını öngören ön anlaşmaların da (satış vaadi gibi) resmi şekilde yapılması geçerlik koşulu olarak kabul edilmiştir(BK.md.312). Borçlar hukuku sözleşmelerinde (borç doğuran ve düzenleyen ilişkilerde) emredici şekil kurallarına uyulmamasına rağmen, tarafların akdin edimlerini yerine getirmeleri ve ya akdin şartlarına uygun kısmi edimleri,

³⁸ Veysi SEVİÇ, "Yıllara Yaygın İnşaat işleri", <http://www.arkitera.com>, (Erişim:08.02.2008).

hukuki sonuç doğurmaktadır. Tarafların rıza ve iradeleri ile oluşan bu olgunun hukuka ve kanuna uygun olmadığı iddia edilemez (BK. md. 213). “İstisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit) , diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder” (BK.md.355) Şeklinde ifade etmektedir. İstisna sözleşmesinin iki taraflı borç doğuran akitlerden olup, şekle bağlı bulunmamaktadır³⁹.

BK inşaat sözleşmesi hususunda; inşaat sözleşmesiyle müteahhit bir eser meydana getirmeyi, iş sahibi de bunun karşılığında ona belli bir ücret ödemeyi borçlanır diyerek, İstisna sözleşmesi ile ilgili BK. md.355-371 arasında düzenlemiştir. BK. md.355’te istisna sözleşmesi düzenlemesinde; BK. md.355’te İstisna sözleşmesine ilişkin olarak yüklenici İnşaat=yapı meydana getirmeyi borçlanırken, iş sahibi de bir bedel ödemeyi borçlanmaktadır. Dolayısıyla, BK istisna sözleşmesiyle ilgili söz konusu maddelerinde inşaat sözleşmesinden direkt değil, dolaylı olarak bahsetmiştir⁴⁰.

1.4.4.2. Kat karşılığı İnşaat Sözleşmeleri

Dar tanımla, kat karşılığı inşaat işleri; müteahhit işletme ile arsa sahibi arasında yapılan, literatürde “**kat/arsa karşılığı inşaat sözleşmesi**” olarak da bilinen, karşılıklı yükümlülükler içeren bir sözleşmeye dayanılarak yapılan inşaat işlerini kapsamaktadır.

Geniş tanımla, kat karşılığı inşaat işleri, bir taraftan arsa sahibinin arsasının belirli paylarını (sözleşmede belirlenmiş oranda) müteahhit işletmeye devretme, bir yandan müteahhit işletmenin de arsa sahibine düşen inşaat kısmını yapma taahhüdüne dayanan, öbür yandan BK., TK., vergi kanunları ile yargı kararlarının da dikkate alınarak hazırlanmış bir inşaat sözleşmesini gerektiren ve bu nedenle türü kendine özgü (sui generis) bir uygulamaya dönüşmüş olan inşaat işlemlerini içermektedir. Özetle; bu tür sözleşmelerde iki tarafın ayrı yükümlülükleri olup, bu yükümlülükler; arsa payının arsa sahibi tarafından müteahhide devri, buna karşılık müteahhidin de arsa sahibine düşen inşaat kısmını yapma borcundan ibaret ikili yükümlülükler içermektedir⁴¹.

³⁹ ÖZYÖRÜK, a.g.e., s. 5-6.

⁴⁰ Fikret EREN, “BK Açısından İnşaat Sözleşmeleri”, **İnşaat Sözleşmeleri**, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara, 2001,s. 49.

⁴¹ Salim ŞEN, “Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Bağımsız Bölümlerin Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması-1”, **Yaklaşım**, S:198, Haziran 2009, s.110.

Arsa karşılığı kat yapımı (inşaat) sözleşmesi bütün unsurları itibariyle kanunla düzenlenmiş bir sözleşme değildir. Bu tip sözleşmeler literatürde "isimsiz" atipik olarak adlandırılmaktadır. Arsa payı karşılığı kat yapımı sözleşmesinde taşınmaz yapımı veya istisna sözleşmesi unsurları bir araya geldiğinden karma bir nitelik görülmektedir. Bir diğer ifadeyle, kat karşılığı inşaat sözleşmesi niteliği itibari ile ne tek başına istisna akdi ne de taşınmaz satış akdidir. Bu akit karma nitelikli bir akit olup, dolayısıyla bu tip sözleşmeler esas itibariyle istisna (eser) sözleşmesinin de unsurlarını taşımakta ancak istisna sözleşmesindeki ücret yerine arsa payının devri bu sözleşmeyi istisna sözleşmesinden ayırmaktadır. Müteahhit iş sahibinin arsası üzerine yapılacak bağımsız bölümlerden belirli bir oranı almak karşılığında inşaat yapmayı yükümlenmiştir. İş sahibi de müteahhidin kendi arsası üzerine yaptığı inşaat karşılığında ona belirlenmiş oranda bağımsız bölümün ferağını verme mükellefiyeti altındadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinin Noterler tarafından düzenleme şeklinde, resmi yazılı şekilde yapılması geçerlilik koşuludur⁴².

Arsa sahibinin arsasına daire, dükkan gibi bağımsız bölüm almak üzere müteahhide teslimi için yapılan sözleşme BK' na göre trampa sözleşmesi değildir. Trampa sözleşmesi, taraflardan birinin diğer taraflardan bir yada birkaç şeyin teslim veya mülkiyetini geçirmeyi taahhüt etmesi karşılığında borçlandığı sözleşmedir (BK. md. 232). Dolayısıyla arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim etmesine karşın müteahhidin henüz teslim edeceği bir taşınmaz bulunmamaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ve inşaatçı (müteahhit) özel hukuk hükümleri gereğince yapılan sözleşme gereği belli borçlar yüklenmektedir. Bu sözleşme ile arsa sahibi taşınmaz maldaki belli bir payın mülkiyetini öbür tarafa geçirmeyi, müteahhide buna karşılık yapılan anlaşmaya uygun bir inşaat yapmayı kabul ve taahhüt etmektedir⁴³.

Kat karşılığı inşaat işlerinde asıl borçlu bu olmakla birlikte inşaat işi ile ilgili diğer işlemler vergi, resim, harç vs. işlemleri taraflar arasında yapılan sözleşme ile çözüme kavuşturulmaktadır. Ancak genel uygulama arsa sahibinin arsa teslimi dışında herhangi bir yükümlülük altına girmemesi şeklinde görülmektedir⁴⁴.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi yolu ile inşaat üretimi hem arsa sahiplerine hem de müteahhitlere kolaylıklar sağlayan bir yöntemdir. Hukukumuzda bu

⁴² Bülent ÇAĞLAYAN, "Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Tesliminin Gelir Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası**, S:290, Ekim 2005, s. 89.

⁴³ Menekşe ARIKAN, "İnşaat İşletmelerinde Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları", **Mali Çözüm**, İstanbul SMMM Yayını, S:74, İstanbul, 2006, s. 95.

⁴⁴ ÇAĞLAYAN, a.g.m., s. 92.

sözleşmelere özgü özel bir yasal düzenleme bulunmamakta olup bu sözleşmeler istisna sözleşmesi kapsamında değerlendirilmektedir(BK md.355-371).

Arsa sahibi ile müteahhit arasında noterde düzenleme şeklinde kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmasıyla sözleşme kurulmuş olur. Bu sözleşmede karşılıklı olarak yükümlülükler açık olarak belirtilir. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerine uygun olduğu oranda BK'nın istisna akdi hükümleri uygulanmaktadır. Taahhüt sözleşmeleri, BK'da tanımlanan istisna akdine örnek oluşturmaktadır.İstisna akdinin genel kurallarından farklı olarak, Yüksek Yargıtay kararları ışığında, akdin ileriye etkili feshi için inşaatın asgari yüzde 5 oranında tamamlanması koşulu aranmaktadır.Arsa sahipleri ile müteahhit arasında yapılan sözleşme gereğince müteahhit edimini tam olarak ifa edip inşaatta bağımsız bölümlere hak kazanana kadar müteahhidin halefi olarak temlik alan üçüncü şahsın arsa sahiplerine her hangi bir talep hakkı mevcut değildir. Dolayısıyla, 3. kişilerin müteahhitten satın aldıkları taşınmaz malların arsa payı ile birlikte adlarına tescilini isteyebilmeleri için müteahhidin arsa sahiplerine karşı eser sözleşmesi ile üstlendiği edimini yerine getirmiş ve dolayısıyla kişisel hak kazanmış olması gerekmektedir⁴⁵.

Müteahhidin sözleşmede yükümlülüklerinde belirlendiği üzere yapacağı inşaatı imar yönetmeliklerine ve inşaat tekniklerine uygun olarak yapma zorunluluğu vardır. Bununla birlikte seçimlik olarak binada kullanılacak malzemeler ve malzemelerin kalitesi de açıkça yazılır. İnşaata ne zaman başlanacağı ve ne zaman bitirilip teslim edileceği de sözleşmede açıkça yazılır.Arsa sahibinin sözleşmedeki yükümlülüğü, arsa sahibi inşaatın kanun ve yönetmeliklere ve imzalanan sözleşmeye uygun olarak yapılıp kendisine teslim edilme noktasına gelindiğinde müteahhide düşen dairelere denk gelen hisseyi tapudan müteahhide devretme yükümlülüğü taşımaktadır.Müteahhidin sözleşmenin imzalanması sırasında projeye göre yapılan paylaşım sözleşmesinde arsa sahibine kalacak gayrimenkulların özenle yapılması ve en geç sözleşmede belirtilen teslim tarihine kadar teslim etme edimini yerine getirmesi gerekir. Yine mesleğinin gereği tüm fen ve teknik bilgileri kullanarak işi mükemmel bir şekilde tamamlaması gerekmektedir⁴⁶.

Müteahhidin sözleşmenin imzalanması sırasında projeye göre yapılan paylaşım sözleşmesinde arsa sahibine kalacak gayrimenkulların özenle yapılması ve en geç sözleşmede belirtilen teslim tarihine kadar teslim etme edimini yerine

⁴⁵ İstisna Akdi Eser Sözleşmesi,a.g.url. (Erişim:10.03.2009).

⁴⁶ Şükrü SAVAŞ, "Arsa Payı Karşılığı Arsa Sahiplerinin İleride Elde Edecekleri Ve İnşaat Devam Ederken Sattıkları Bağımsız Bölümlerin Vergilendirilmesi - (II)", <http://www.alomaliye.com>,(Erişim:03.02.2007).

getirmesi gerekir. Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi ve müteahhit arasında arsaların ve dairelerin teslimi konusunda bir sözleşmenin varlığı halinde, sözleşmede yer alan teslim tarihinde dairelerin teslim edilmemiş olması, bunun sonucunda da dairelerin gecikmeli olarak teslim edilmiş olması halinde, fiili teslim tarihi olarak tapu kayıtları dikkate alınmaktadır. Ancak arsa sahibinin arsa teslimi karşılığında almış olduğu kıymetlerin iktisap tarihi tapuya tescil tarihinden önceki bir tarih ise ve bu durum kanıtlanabiliyorsa bu takdirde edinim tarihi olarak fiili teslim tarihi esas alınabilmektedir⁴⁷.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesiyle ilgili olarak uygulamada sıkça karşılaşıldığı üzere, yapılan inşaatın arsa sahibine isabet eden bağımsız bölümlerinin teslimine hazır hale getirildiği iddiası ile müteahhide verilmesi gereken kat irtifak arsa paylarının tescili için açılan davada, arsa sahibi tarafından gerek ortak yerler gerek kendisine isabet eden bağımsız bölümler yönünden noksan ve ayıplar bulunduğu ve müteahhidin tescil hakkı doğmadığı savunulmaktadır. Yargıtay'ın bu konuda yerleşmiş birlikte ifa kurallarına göre, ortak yerlerdeki noksan ve ayıplı işlerin dava tarihindeki rayiç bedelleri itibarıyla, (sözleşmedeki paylaşım oranı gözetilerek) arsa sahibinin payına isabet eden miktar ile bağımsız bölümündeki noksan ve ayıplı işlerin saptanacak bedelinin müteahhit tarafından arsa sahibine ödenmesi suretiyle istenen tapu kaydının müteahhit adına tescili gerekmektedir. Bu durumda müteahhit noksan ve ayıplı işlerin bedelini ödeyerek sözleşme yükümlülüğünü tamamlarken, arsa sahibinin de tapuda pay geçirim yükümlülüğü hükmen yerine getirilerek, birlikte ifa sağlanmış olmaktadır⁴⁸. Konuyla ilgili Yargıtay bir kararında, "Bitirildiği iddia olunan inşaat hakkında ortak yerler ile davalıya isabet eden bağımsız bölümlerde noksan ve nefaset farkı işler bulunduğu savunulmuş olduğuna göre, davacının sözleşmeden doğan tapu tescil hakkına karar verilirken noksan ve ayıplı işlerden doğan borcuna da hükmedilerek birlikte ifanın sağlanması gerekmektedir⁴⁹" hükmü ile arsa sahibi ve müteahhit açısından gerekli değerlendirme birlikte yapılmıştır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde müteahhidin arsa sahibine ve konut alıcılarına edimlerini **müteahhidin arsa sahibine karşı ve üçüncü şahıslara karşı eser inşa etme edimi** hususunda değerlendirdiğimizde;

⁴⁷ **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayınları, 2006, s. 218.

⁴⁸ KOSTAKOĞLU, a.g.e., 2000, ss. 520-521.

⁴⁹ Yargıtay, 15. Hukuk Dairesinin, 8.6.1990 tarih ve 990/2294-2730 sayılı Emsal Kararı, Ceyhan APANOĞLU, Türkiye'de İnşaat Sektöründe Yargıya İntikal Eden Süre Ve Özen Borcu Kaynaklı Anlaşmazlıkların Analizi, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi, Adana, 2007, s.58.

Müteahhit ile arsa sahibi arasında imzalanan sözleşmeye istinaden ve müteahhidin topraktan üçüncü şahıslara sattığı gayrimenkulları sözleşmede veya sözleşme eki olan teknik şartnameye uygun olarak belirtilen şartlar dairesinde ve zamanda gerekli özeni göstererek eksiksiz olarak arsa sahibine ve üçüncü şahıslara yerlerini teslim etmeye mecburdur. Arsa sahibi tam olarak sözleşme veya teknik şartnameye uymayan veya başka bir anlatımla tamamlanmamış eseri teslim almaya mecbur değildir. Müteahhit bu edimini yerine getirmez ise arsa sahibinden veya üçüncü şahıslardan edimlerini yerine getirmesini isteyemez. Çünkü kat karşılığı inşaat sözleşmesinde edimler karşılıklıdır. Bir edim yerine getirilmediği takdirde karşı tarafın edimini yerine getirmesi imkansız hale gelebilir ve bu bir fesih nedeni olmaktadır.

Müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği eserdeki ayıba karşı tekeffül edimi ile konuyu incelediğimizde;

Müteahhit sözleşmeye istinaden inşa etmiş olduğu eseri arsa sahibine teslim etmekle tüm yükümlülüğünü yerine getirmiş sayılmaz. Çünkü, müteahhit sözleşmede veya teknik şartnamede belirtilen hususlar dairesinde kullanım amacına uygun olarak ayıpsız bir eser inşa etmek ve arsa sahibine teslim etmek yükümlülüğü vardır(BK md.358,md.359). Arsa sahibi inşa sırasında veya teslim aldıktan sonra kesin olarak müteahhidin kusuru sebebiyle tespit ettiği ayıplı imalatları bir ihtarname ile derhal müteahhide bildirmelidir. Zira arsa sahibi işin normal akışına göre imkan bulunduğu zamanlarda tespit etmiş olduğu ayıpları müteahhide derhal bildirme yükümlülüğü vardır⁵⁰. Arsa sahibinin bu haklarını derhal kullanma zorunluluğu yoktur. Ancak bu hakların belirli zaman içinde kullanma zorunluluğu vardır. Arsa sahibi en basit şekilde muayene ederek (gözle veya elle) tespit ettiği "açık ayıp"ı 5 yıl içinde; daha sonra kullanım sonucu ortaya çıkan "gizli ayıp"ı da 10 yıl içinde ihtar ederek bildirmeli veya dava etmelidir(BK md.360).

1.4.4.2.1. Kat İrtifakı Hususunda Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar

Kat irtifakı;"Bir arsa üzerinde yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir veya birden çok yapının kat, daire, iş bürosu, dükkan, mağaza, salon ve depo gibi ayrı ayrı ve başlı başına kullanmaya elverişli bölümleri üzerinde, yapı tamamlandıktan sonra geçilecek kat mülkiyetine esas olmak üzere, o arsanın maliki veya paydaşları

⁵⁰ SAVAŞ, a.g.m.

tarafından arsa payına bağılı olarak kurulan irtifak hakkına kat irtifakı denilmektedir.” (KMK md.1/2, md.2/c, md.3/3).

Kat irtifakı, bir arsanın maliki veya paydaşları lehine arsa payına bağılı olarak kurulur. Arsa payı kat irtifakından ayrı olarak devredilemeyeceğı gibi miras yoluyla da geçmez ve başka bir hakla kısıtlanamaz. Arsa payı devredildiğı zaman ona bağılı kat irtifakı da kendiliğinden devredilmiş olur. Kat irtifakı, resmi senetle ve tapu siciline tescil ile doğar(KMK.md.10/1). Bu resmi senet tapu sicil müdürlüğünce düzenlenir (KMK.md. 13/1). Kat irtifakına konu olan arsanın tamamı bir kişiye ait ise resmi senet düzenlenmeyip istem belgesi düzenlenmektedir. Kat irtifakının bu noktada kat mülkiyetinden ayrı düşünülmesi hatırlatmasıyla kat mülkiyetini şöyle açıklayabiliriz. Kat mülkiyeti, belli bir arsa payına bağılı bir mülkiyet hakkıdır. Kat mülkiyet, daimi niteliktedir. Bir binanın her bağımsız bölümü ayrı ayrı kat mülkiyetinin konusu olabilir. Sözleşmeyle başkalarına devri söz konusu olabilir. Kat maliki bağımsız bölüm üzerinde malik olmanın tüm yetkilerine sahip bulunur⁵¹.

1.4.4.2.2. Kat İrtifakı Kurulmasının Şartları

Kat irtifakının kurulması için aşağıdaki şartlar öngörülmektedir⁵².

- Ana yapı henüz tamamlanmamış olmalıdır.
- Yapılacak bölümler bağımsız olmalıdır.
- Yapılacak yapının tamamında kat irtifakı kurulmalıdır.
- Maliklerin tümü istemde bulunmuş olmalıdır.
- Birden çok malik varsa resmi senet, tek malik varsa istem belgesi düzenlenmiş olmalıdır.

KMK' da belirtilen ve kat irtifakı kurulmasında istenen belgeler aşağıdaki gibidir:

- Dilekçe: Bütün bağımsız bölümlerin ayrı ayrı değerleri ile bu bölümlere, değerleri ile orantılı olarak ayrılan arsa paylarını gösterir tüm maliklerce imzalanmış dilekçedir.
- Genel inşaat projesi: Bir mimar veya mühendis tarafından yapılmış olması ve doğruluğunun belediyece (belediye sınırları dışında bayındırlık ve iskan müdürlüğünce) tasdik edilmiş olması gerekir.

⁵¹ Haluk ESENER, “MK'a Göre Üst İnşaat Hakkı-II”, **Yaklaşım** , S:177, Eylül 2007, s.68.

⁵² Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Uygulama Rehberi, “Aktitli İşlemler, Kat İrtifakı”, <http://www.tkgm.gov.tr>, (Erişim:28.07.2009).

- Bir arsa üzerine birden fazla inşa edilen yapıların her birinin projede ayrı ayrı gösterilmesi ve blok yapılarda, her blok için ayrı proje verilmesi zorunludur.
 - Vaziyet planı: Bir arsa üzerine yapılacak birden fazla yapıların (blok veya ayrı ayrı) arsa içindeki konumunu, varsa özel yol, yeşil saha, spor tesisleri gibi ortak yerlerin açıkça gösterilmesi ve belediyece tasdik edilmiş olması gerekir. Genel inşaat projesinde, vaziyet planı mevcut ise ayrıca vaziyet planı ibrazına gerek yoktur.
 - Yönetim planı: Ana gayrimenkulun yönetimini düzenleyen yönetim planının her sayfasının bütün maliklerce imzalanmış olması gerekir.
 - Liste: Listenin, her bağımsız bölümün arsa payını, kat, daire, iş bürosu gibi niteliğini ve bunların birden başlayıp sıra ile giden numarasını, varsa eklentisini göstermesi ve ana gayrimenkulun maliki veya bütün paydaşları tarafından imzalanması ve noterden tasdikli olması gerekir.
 - İşleme konu taşınmaz mala ait, tapu senedi, yoksa taşınmaz malın ada ve parsel numarasını belirtir belge veya malikin sözlü beyanı,
 - Tarafların fotoğraflı nüfus cüzdanı, pasaport veya avukat kimliği ile vesikalık fotoğrafları, Türkiye Cumhuriyeti (T.C.) kimlik ve vergi numarası,
 - İşlem taraflarında temsilci sıfatıyla katılan var ise, temsile ilişkin belge
- Yukarıdaki bilgiler ışığında kat irtifakı gerçekleştirilmek için düzenlenen sözleşme şeklinin uygulamada getirdiği bazı sorunlar şöyle sıralanabilir⁵³:
- Henüz inşaat başlamadan müteahhidin payı arsa sahibince müteahhide devredilmekte kat irtifakı tesis edilmekte ve tapuda daireler dahi belli olmaktadır. Bu şekilde müteahhit'in henüz yapılmayan daireleri satma imkanı kendisine sunulmuş olduğundan finansman bulma imkanı kolaylaşmaktadır. Ancak bununla beraber, burada henüz inşaaata başlamadan yada kaba inşaat aşamasında kat irtifakı tesis edilmiş ve kat irtifaklı daireleri satın alacak kişilerin inşaatın bitirilememesi ve iskan alınamaması gibi hallerde sorun yaşayacaklarını vurgulamak gerekir. Ayrıca kendisine düşen bütün daireleri satan müteahhitlerin inşaatı yarım bırakarak mağduriyetlere yol açtıkları da unutulmamalıdır.
 - İnşaatın kaçak yapılması imar hukukuna aykırılıklar, inşaatın yarım bırakılması, iskan alınamaması ya da sözleşmeye aykırılık durumunda kat karşılığı inşaat sözleşmesinin feshi gündeme gelir ki müteahhitten

⁵³ Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü Uygulama Rehberi, a.g.url.

daire tapusu alan 3. şahıslar bir anda dava açılarak tapularının elinden gitmesi riskini yaşarlar.

- Kat karşılığı inşaat sözleşmesine ve imar hukukuna aykırı binalarda müteahhitten daire satın alan 3. kişilerin inşaatın imar hukukuna uygun olarak yapılıp yapılmamasına ve hangi aşamada olduğuna göre izleyecekleri yollar farklıdır Ancak uygulamada tapuyu mahkeme kararı ile almalarının çok zor olmakla birlikte, müteahhide karşı tazminat davası açma haklarını değerlendirmeleri olanaklıdır.

Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinden doğan sorunlara karşı alınabilecek önlemler ise şöyle sıralanabilir⁵⁴:

- Mümkünse tamamlanıp iskanı alınmış ve kat mülkiyeti tesis edilmiş yapılardan alınması,
- Henüz kat mülkiyeti tesis edilmemiş ancak kat irtifakı tesis edilmişse bu durumda inşaatın kaçak bir yönünün bulunup bulunmadığını mutlaka kontrol ettirilmesi,
- Daire alacak müteahhidin daha önceden inşaat yapmış olması, bu alanda teknik bilgi, beceri ve sorumluluk anlayışına haiz olma özelliğini taşıması,
- Müteahhit ile arsa sahipleri arasında bir ihtilaf olup olmadığına davalık olup olmadıklarına dikkat edilerek mümkünse aralarında düzenlenen kat karşılığı inşaat sözleşmesini incelenerek imzalanması aşamaları tamamlanmalıdır.

1.5. İNŞAAT YAPIM YÖNTEMLERİ

İnşaat yapım işi gerek ferdi gerek ortaklıklar şeklinde de yapılabilir. Bunları sınıflandırdığımızda;

- Gerçek kişiler,
- Tüzel kişilikler,
- Adi ortaklıklar,
- İş ortaklıkları (ortaklardan biri en az kurumlar vergisi mükellefi olmalı),
- Şirketler birliği (konsorsiyum) olarak karşımızdadır.

⁵⁴ Hatice KOLÇAK, Yasin ÖZKAN, "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Nedir?" <http://www.bilgiuzmani.com>, (Erişim: 15.02.2009).

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan yaptırılmakta ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır. Farklı şekillerde yapılan inşaat işleri için belirlenen yöntemler aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

1.5.1. Emanet Yöntemi

Bu yöntem klasik “kendin yap” yöntemidir. Diğer bir deyişle idarenin yasada belirtilen işlerini, araya bir yüklenici girmeksizin, kendi olanaklarıyla ya da kısımlara ayırarak, taşeronlara yaptırması şeklinde ortaya çıkan inşaatlara ilişkin bir yöntemdir. Emanet usulü yöntemi taraflar arasında yazılı bir sözleşmenin yer almadığı bir uygulamadır. İşveren; malzeme, ekipman ve işgücü sağlama görevlerini kendi üstlenir. İş gücü için ya kendi bordrolu işçilerini kullanır ya da onları emanet alır. Bu yöntemde mimar-mühendisin görevi azdır ve yönetici işverendir. Yazılı bir sözleşme olmadığından sözleşme hazırlığı ile zaman kaybedilmez. İşveren yönetimi kendi üstlendiğinden yüklenici ve alt yüklenici masrafları da söz konusu değildir⁵⁵.

Bir diğer ifadeyle, inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin. İdare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılarak uygulama alanı bulmaktadır(DİK md.81). Bu madde hükmü uyarınca, aşağıdaki işler emaneten yaptırılabilir:

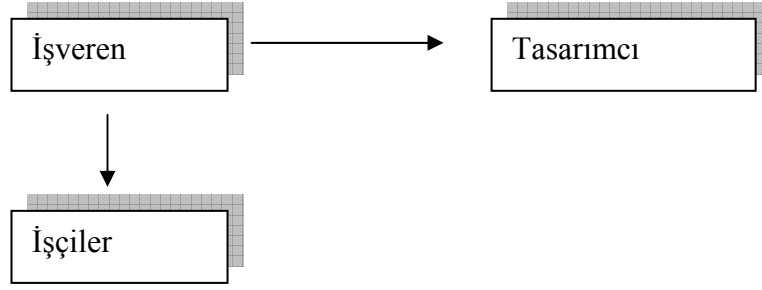
- Tahmin edilen bedeli her yıl Genel Bütçe Kanunun’ da gösterilen miktarı geçmeyen yapım, bakım ve onarım işleri,
- İdarenin yeterli iş gücü, makine, araç, gereç ve taşıtlara sahip olması durumunda ve ihaleye konulması yararlı görülmeyen yapım ve taşıma işleri,
- Köy kalkınması ile ilgili yapım işleri,
- İstihkamların yapımı ve onarımı ile garnizonların alt yapı işleri,
- Gizliliği olan işlerle yasak bölgelerde de orman içindeki yapım ve taşıma işleri,
- Toprak koruma, arazi iyileştirme ve onarma amenajman işleri,
- Can ve mal kaybı tehlikesi nedeniyle acele olarak gerçekleştirilmesi gereken yapım ve onarım işleri,
- Sözleşmenin bozulması ya da tasfiye edilmesi nedeniyle bitirilmesinde zorluk görülen işlerin tamamlanması,

⁵⁵ Ayşegül KORKMAZ, “İnşaat Sanayinde Örgütsel İlişki Tipleri”, 2004, <http://www.yapirehberi.net>, (Erişim:30.01.2009).

- Liman yapımı ve genişletilmesi, tarama yapılması, ulaşım güvenliği için batıkların çıkarılması ve dolgu işleri,
- Silahlı kuvvetlerle, güvenlik kuvvetlerinin araç ve gereçlerinin yapım onarım ve bakımı,
- Parasal bağış dışındaki halk katkısının önem taşıması nedeniyle ihaleye konulmadan yaptırılmasında idarece yarar görülen işler,
- İhaleye konulmasına olanak bulunamayan ya da ihaleye konulmasına karşın istekli çıkmayan ve beklemeye de tahammülü olmayan işler,
- Demiryolu yapımında balast ve yol malzemesinin döşenmesi işleri,
- Telgraf, telefon ve enerji hatlarının çekilmesi işleri,
- Tuz çıkarma işleri,
- İlköğretim kurumları ve tesisleri ile ilkokul öğretmen konutları yapımı, onarım ve bakım işleri(2990 sayılı Kanunla eklenen bent),

Emanet usulüyle yaptırılacak olan işler, işi yürütmekle görevli kurullarca geçici bir süre ile işçi çalıştırmak suretiyle yaptırılabilceği gibi, işin bünyesine giren gerekli madde, araç ve gereçleri öncelikle bunları kendileri üreten veya yapan ve sermayesinin yarısından fazlası tek başına veya birlikte devlete, kamu iktisadi kuruluşlarına ya da belediyelere ait olan kuruluşlardan doğrudan doğruya alabilirler. Satın alma işlemi tarife yoksa piyasa satış bedelleri üzerinde yapılır. Bu usulle yaptırılmasında gerek ve yarar görülen işler, türü itibariyle kısımlara ayrılmak suretiyle araya, bir müteahhit girmeksizin taşeronlara da yaptırılabilir. Türü itibariyle kısımlara ayrılarak taşeronlara verilen işlerde; inşaatın bünyesine giren ve sarfında denetimi mümkün olabilen ana malzeme dışında olan malzeme de taşeron tarafından temin edilebilmek koşuluyla iş yaptırabilirler. Malzeme, makine ve araçlar genellikle idare tarafından sağlandığından, müteahhidin yüklenimi işin organizasyonu, işçilik ve nezaretten ibarettir. Emanet usulü ile inşaat ve onarım işini üstlenen müteahhidin yaptığı işin bitiminde, birim fiyatlarına ve yapılan işin miktarına göre komisyonca ikinci keşif ve sarfiyat özeti, cetveli düzenlenmektedir⁵⁶.

⁵⁶ Şükrü KIZILOĞLU, "İnşaat Ve Onarım İşlerinin Yapım Usulleri", **Hürses**, <http://www.turmob.org.tr>, (Erişim:17.8.2000).



Kaynak: Ayşegül KORKMAZ, "İnşaat Sanayinde Örgütsel İlişki Tipleri", 2004, <http://www.yapirehberi.net>, (Erişim:30.01.2009).

ŞEKİL 1: EMANET USULÜ UYGULAMASI İÇİN TİPİK ORGANİZASYON YAPISI

Emanet usulü, ayrıntılı plan incelenmesinin gerekmediği ve uygulaması kolay ve küçük olan projelerde tercih edilmektedir. Bu anlamda, kamu kuruluşları kendi aralarında, emanet usulü ile bir takım küçük projelerini birbirlerine yaptırmaktadırlar. Emanet usulü, genellikle, bakım onarım projelerinde uygulanmaktadır. Örneğin, bir yol inşaat projesi genel sözleşme yöntemi ile yapılırken, bir yolun bakım çalışması emanet usulü ile gerçekleştirilir. Diğer yandan, hazır işgücü ve ekipman bulundurmamak külfetli olması ve tüm sorumluluğun işverene yüklenmesi gibi nedenlerden dolayı Emanet usulü yönteminden kaçınılır⁵⁷.

1.5.2. İhale Yöntemi

İnşaat yapım yöntemlerinden ihale yöntemine ilişkin esas ve usuller aşağıdaki gibi ele alınmaktadır.

1.5.2.1. İhalenin Tanımı ve Kullanıldığı Yerler

İhale, kaynakların dağıtımının ve fiyatların, piyasa katılımcılarının teklifleri ile belirlendiği, açık ve tanımlanabilir kuralları olan bir piyasa mekanizmasıdır. Buna göre, iyi tasarlanmış bir ihale, kaynakların onu en iyi şekilde değerleyecek olanlara dağıtımını ifade etmektedir. Kamu ve özel sektörde çok geniş bir biçimde kullanılması nedeniyle yöntem güncelliği ve önemi korumaktadır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'de ciddi yatırımlar için, kişilerce de -özellikle internetin de yaygın kullanımı ile- her türlü malın alım-satımı, ihale yoluyla

⁵⁷ Gilbreath, R. D., **Managing Construction Contracts Operational Controls For Commercial Risks**, second edition, John Wiley&Sons, INC, Canada, 1992, p.79.

gerçekleştirilebilmektedir. Günümüzde bir çok ülkede kanunla düzenlenen ve maliye politikasının bir parçası olan kamu alımlarında; şeffaflık, etkinlik gibi nedenlerden dolayı ihale yöntemi öne çıkmaktadır⁵⁸.

Yöntemin devlet tarafından kullanıldığı başlıca alanlar şunlardır⁵⁹:

- Kamu alımları,
- Savunma ihaleleri,
- Alım İhaleleri,
- Kamunun yapım işleri,
- Kamu mallarının satımı,
- Hazine ihaleleri,
- Elektrik ihaleleri,
- Frekans ihaleleri,
- Özelleştirme uygulamaları,
- Münhasır hakların (imtiyaz) devri vb.

Yöntemin özel sektörde kullanıldığı başlıca piyasalar ise şunlardır:

- Yapım işleri,
- Mali enstrümanlar,
- Sanat eserleri,
- Antikalar,
- Gayrimenkul,
- Mücevherat, balık, çiçek, kullanılmış araba, kitap, uçak vb.

Görüldüğü üzere, ihale düzenlemeleri hem satış hem de alış işlemleri için kullanılmaktadır. İhale piyasası deyimi birçok pazarda görülebilecek ve farklılıklar içerebilecek olmasına karşın-ülkemizde ihale deyimi kullanıldığında ilk akla gelen KİK ve DİK olduğundan çalışmamızın genel anlatımı içerisinde idarenin (kamunun) düzenlemiş olduğu, malların satımı, bazı hakların devri, piyasaların regüle edilmesi veya özelleştirme yoluyla kimi malların özel mülkiyete geçtiği (son üç örnek ihale kanunlarından başkaca kanunlarla düzenlenmektedir.), ihaleyi düzenleyenin satıcı konumunda olduğu ve tek bir nesnenin satışa sunulduğu bir kavramı ifade etmektedir. Bu tanımlamanın dışındaki, ihaleyi düzenleyenin alıcı (kamu alımları) ya da düzenleyenin idare olmadığı ve çoklu nesnelere ilişkin durumlar ayrıca belirtilmektedir.

⁵⁸ www.ihalehaber.com/yapimevzuati.asp?d=9, (Erişim:03.03.2008).

⁵⁹ KORKMAZ, a.g.url.

Ülkemizde kamu ihale uygulamalarında, rekabetin sağlanması DİK ve KİK, rekabetin korunması ise kamu veya özel tüm ihale uygulamaları ve diğer tüm piyasalarda olduğu gibi Rekabetin Korunması Hakkında Kanun (RKHK) gibi, birbirlerine paralel ve tamamlayıcı kanunlar kapsamında bulunmaktadır

1.5.2.2. İhale Mekanizmasının Üstünlükleri

İhale Yöntemi standart bir hizmet için her iki sektörün rekabete girdiği bir durumda, özel ve kamu sektörün etkinliğini kıyaslayacak bir fırsat da sunmaktadır. İhale yöntemi sınırlı çalışma uygulamaları ve düşük verimle karakterize edilmeleriyle ün yapmış kamu sektörü monopollerini sorununa bir çözüm yolu olarak gösterilmektedir. İhale yöntemi ile hükümet tarafından oluşturulan hizmetlerde rekabet oluşmakta böylece verimlilik ve maliyetlerde tasarruf sağlayıcı rekabet araçları gelişmektedir. İhale yöntemine karşı olanların iddia ettiği görüşe göre, bu yöntemle güvenilmeyen düşük kaliteli hizmet sunumu ortaya çıkmaktadır. Müteahhitlere uygulanan ceza şartları ve güvenlik kusurları örneği gibi. Ayrıca özel müteahhitlerin acil ihtiyaçlara yeterince cevap veremeyeceği, iflas halinde görevi zamanında yerine getiremeyecekleri, istihdam koşullarını olumsuzlaştırma, ağır iş düşük ücret politikası gibi bu haller ihale mekanizmasının dezavantajları olarak ileri sürülmektedir⁶⁰.

İhaleler farklı amaçlarla kullanılabilir. İyi düzenlenmiş bir ihale sisteminde, kaynaklar en verimli şekilde değerlendirilecek olanlara dağıtımını ifade etmektedir. Bunun sağlanmadığı durumda, idari işlemlerde kriterleri belirlemenin ve değerlendirmenin zorluğu, şeffaf olmayan ve zaman alıcı bir işleme dönüşecektir. Bu durumlarda, politik ve yasal tartışmalara, yozlaşmaya, kayırmacılığa ve rüşvet algılamalarına yol açmaktadır. Örneğin, vergi ödeyenlerin veya tüketicilerin yararına olduğu düşünülerek, yerli firmaların yabancılara karşı korunmasının, doğurduğu sonuçlar tartışmalıdır. Diğer yandan, idari işlemlerde gerçek değerlendirme yapılmadığında ihalelerin kamu finansmanını destekleyici bir nitelik arz etmesi beklenemez. İhale yöntemi uygulanırken sadece elde edilecek geliri yükseltmek değil, kamu kaynaklarının etkin dağıtımını da amaçlamalıdır. Genel olarak ihale yönteminin, firmaları daha dürüst ve şeffaf olmaya yöneltmek, tüketiciler ve vergi ödeyenler açısından daha büyük bir fayda sağlamaya uygunluk taşıması gereklidir.

⁶⁰ Keith Hartley and meg Huby,"Contracting Out In Health Local Authorities:Prospect.Progress and pitfalls", **Public Money**, Vol.5, No:2, September, 1985, pp. 24-27.

İhale yönteminin belli başlı avantajları şu şekilde sıralanabilir⁶¹:

- Sürecin rekabetçi olması sonucu ihaleler, düzenleyene yüksek gelir getirmektedir.
- Kaynak dağılımında etkinlik sağlanmaktadır.
- İhale kurallarının düzenleniş biçimine göre tekellerin önlenmesi ve küçük firmaların desteklenmesi mümkündür. Bir başka ifadeyle, düzenleyenlerce piyasaya girişler kolaylaştırılabilir.
- İhale süreci, düzenleyenlere bilgi sağlaması açısından önemlidir.
- Diğer yöntemlerle karşılaştırıldığında şeffaf ve adildir.
- Bazı sosyal amaçların elde edilmesinde etkin bir yöntemdir.

1.5.2.3. İhale Yöntemleri

2886 sayılı Kanun, idarelerce sözleşme yapılırken ihale işlemlerinin açıklık içinde yürütülmesi ilkesini benimsemiştir. Bu ilke doğrultusunda, ihalenin yapılacağı yerdeki ilanlar, diğer şehirlerde yapılacak ilanlar, Resmi Gazete ile yapılacak ilanlar şeklinde getirilen düzenlemeler ile herkesin yapılacak sözleşmeden haberdar edilmesi amaçlanmıştır(KİK.md.17).

Kanun'un açıklık ilkesine getirdiği iki istisna bulunmaktadır. Bunlardan birincisi uçak, harp gemisi, harp mühimmatı, askeri tesisat, savunma sanayi, barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, hava meydanları, demiryolları gibi kanunda ayrıntılı olarak sayılan ve büyük çaptaki faaliyetler için öngörülen belli istekliler arasında yapılan kapalı teklif usulü, ikincisi ise Genel Bütçe Kanunu'nda gösterilecek belli tutarları aşmayan ve süreklilik göstermeyen önceden düşünülmesi mümkün olmayan ani ve beklenmeyen olayların ortaya çıkması üzerine acele olarak yapılması gereken işler için öngörülen pazarlık usulüdür⁶². Bu anlamda uygulamada ihale usullerini dört başlıkta görmekteyiz.

- Açık ihale usulü,
- Belli istekliler arasında ihale usulü,
- Kapalı teklif usulü,
- Pazarlık usulü,

⁶¹ KORKMAZ, a.g.url.

⁶² “Devlet İhale Kanun'dan Kamu İhale kanun'una, 2886 s.DİK,II Bölüm”,
http://www.danistay.gov.tr/devlet_ihale_kanunundan_kamu_ihale_kanununa,(Erişim:2.12.2009)

olmak üzere, idarelerce yapılacak olan mal veya hizmet alımları ile yapım işleri ihalelerinde, belirlenen usullerdir.

1.5.2.3.1. Açık İhale Usulü

Bu yöntemde ihaleler, isteklilerin ihale komisyonları önünde tekliflerini sözlü olarak belirtmeleri suretiyle yapılır. İstekliler ilanda belirtilen ihale saatine kadar komisyon başkanlığına ulaşmış olmak koşuluyla kapalı teklif yöntemine göre düzenleyecekleri tekliflerini iadeli taahhütlü bir mektupla da gönderebilirler. Teklifler yapıldığı sırada, yapılan indirim veya artırımların işi uzatacağı anlaşılırsa, müteahhitlerden komisyon huzurunda son tekliflerini yazılı olarak bildirmeleri istenebilir. Daha önce ihaleden çekilmiş olanlar bu durumda yazılı teklif veremezler. Sözlü veya yazılı teklifler alındıktan sonra, ihale kapalı teklif usulündeki gibi karara bağlanır. Açık ihale usulüyle yapılan ihalelerde istekli çıkmadığı, isteklilerin belgeleri veya son teklifleri uygun görülmediği takdirde, yeniden aynı usulle ihale açılır veya idare yararı görüldüğü takdirde, ihalenin bitiş tarihinden itibaren 15 gün içinde iş pazarlıkla yaptırılabilir⁶³.

1.5.2.3.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Uçak, savaş gemisi, savaş mühimmatı, elektronik cihaz, askeri tesisat ve levazımatı, silah ve malzeme sistemleri, savunma sanayi ile ilgili faaliyetler ve bunlara ait her türlü yedek parça alımı, barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, rıhtımlar, hava meydanları, demiryolları, lokomotifler, kara yolları, tüneller, köprüler, akaryakıt tesisleri, özelliği bulunan yapım işleri, edebi ve teknik özellikleri taşıyan sanat işleri, kentlerin ulaşım sistemlerine ilişkin planlar, kentlerin harita, nazım ve imar planları, su, kanalizasyon ve enerji tesisleri ile bunların etüt ve proje işlerinin ihalesi diğer ihale yöntemleri yerine teknik yeterlilikleri ve güçleri ihale makamınca kabul edilmiş en az üç istekli arasında kapalı teklif yöntemiyle yaptırılabilir. Şayet teklif alınacak müteahhit sayısı zorunlu nedenlerle üçten az ise, Maliye Bakanlığının uygun görüşü ve Bakanlar Kurulunun da kararı ile bu ihale şekli uygulamaya konulabilir. Bu ihalelerde ilan yapılması zorunlu değildir⁶⁴.

⁶³ Şükrü KIZILLOT, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Mevzuatı Asgari İşçilik**, Ankara, 2008 s. 9.

⁶⁴ Ali İhsan DOĞAN, **İnşaat Muhasebesi**, İzmir, 1999, s. 18.

1.5.2.3.3. Kapalı Teklif Usulü

Kapalı teklif usulünde teklifler yazılı olarak yapılır. Teklif mektubu, bir zarfa konulup kapatıldıktan sonra zarfın üzerine isteklinin adı, soyadı ve tebligata esas olarak göstereceği açık adresi yazılır. Zarfın yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır veya mühürlenir. Bu zarf geçici teminata ait alındı veya banka teminat mektubu ve istenilen diğer belgelerle birlikte ikinci bir zarfa konularak kapatılır. Dış zarfın üzerine isteklinin adı ve soyadı ile açık adresi ve teklifin hangi işe ait olduğu yazılır(KİK.md.37). Komisyon başkanlığına verilen teklifler herhangi bir sebeple geri alınamaz(KİK.md.38).

İhale konusu nesne için ödenen fiyata göre ihaleler kapalı teklif usulü olarak iki şekilde yapılabilir⁶⁵:

- İlk fiyat kapalı teklif yönteminde, potansiyel alıcılar kapalı tekliflerini sunar ve en yüksek teklifi veren, teklif fiyatından ihaleyi kazanır. Kapalı teklifler en yüksekten en aşağıya doğru sıralanmakta ve ihale edilen nesnelere en yüksekten başlayarak arz tüketilesiye kadar dağıtılmaktadır. Böylece ihale sonucunda katılımcılar arasında kendi teklif ettikleri fiyatlara göre fiyat farklılaşması yapılmaktadır. Her bir katılımcı eş zamanlı olarak kaç birim nesneye ne kadar teklif ettiğini gösteren talep eğrisini belirleyip sunmakta, satıcı ise toplam talep ve arzın kesiştiği denge fiyatından, her bir katılımcıya talep ettikleri miktarı kendi talep eğrilerine göre oluşan fiyattan sunmaktadır.
- İkinci fiyat kapalı teklif ihalesi, ikinci fiyat kapalı teklif yönteminde ihaleyi en yüksek teklifi veren kazanmakta, ancak ihalede verilen en yüksek ikinci fiyat ödenmektedir. İhalenin konusu birbirine benzer veya aynı nitelikli nesnelere olmaktadır. İhalenin tek fiyat olarak nitelendirilmesinin nedeni, kazanan bütün katılımcıların aynı fiyatı ödemesidir. Kazanan tüm katılımcıların teklifleri miktarında nesnenin tahsilatı yapılmakta, katılımcılar malın marjinal tüketimi için ödenen fiyatı ödemektedir.

Söz konusu yöntemlerde hakim stratejileri vardır: Artan ihalelerde, her bir katılımcı için hakim strateji, fiyatın nesneye verdiği değere ulaşana değin teklif vermektir. Bu duruma, kazanan fiyatın ancak ikinci en iyi değerinin hemen üzerinde

⁶⁵ "İhale Nedir? Farklı İhale Usulleri", <http://www.insaatmuhendisligi.net>, (Erişim:12.09.2007).

olması nedeniyle belirsiz kalabilmektedir. İkinci fiyat kapalı teklif usulünde ise, katılımcıların kendi değerlerini teklif olarak sunmaktadır. İlk fiyat kapalı teklif ihalelerinde katılımcıların tekliflerinin gerçek değerlerinin altında gerçekleştiği görülmektedir. Bu anlamda azalan ve ilk fiyat kapalı teklif usullerinde ise, her bir katılımcının stratejisinin diğerlerine bağlı olması nedeniyle hakim bir strateji bulunmamaktadır. Bu durumda katılımcı, diğerlerinin hareketlerini tahmin etmeye çalışmaktadır.

1.5.2.3.4. Pazarlık Usulü

Kanun'da pazarlık yöntemiyle yapılacak işlerin neler olduğu sayılmıştır. Pazarlık yöntemiyle yapılan ihalelerde teklif alınması belli bir şekilde bağlı değildir. İhaleler, komisyon tarafından işin nitelik ve gereğine göre bir veya daha fazla istekliden yazılı veya sözlü teklif almak ve bedel üzerinden anlaşmak suretiyle yapılır. Pazarlığın ne suretle yapıldığı ve ne gibi tekliflerde bulunduğu ve üzerine ihale yapılanların neden dolayı tercih edildiği pazarlık kararında belirtilir(KİK. md.51).

1.5.2.3.5. Yap İşlet Devret Yöntemi

Yap-İşlet-Devret (YİD) modelleri kapsamında verilen Hazine kolektif ihtiyaçların düzenli ve sürekli bir şekilde karşılanarak kamu menfaatlerinin sağlanmasını amaçlayan YİD modelleri aslında özel hukuk sermaye şirketleri tarafından yerine getirilen kamu hizmetini ifade etmektedir. YİD modeli yasal olarak sahip olunan bir rant hakkının, bir sözleşme çerçevesinde, belirli bir süre için, yeni bir yatırımın yapılması karşılığında yatırımı yapmayı üstlenen tarafa devredilmesidir. Model, tesis için yapılacak yatırımın, bir kar oranı ile birlikte, yatırımcı tarafından tesisin belirli bir süre işletilmesi ile geri alınması ilkesidir⁶⁶.

İnşaat şirketleri, şirket kapasiteleri, finansman olanakları ve yan şirketlerle olan bağlantıları nedeniyle bu projelerin doğal yüklenicileri konumundadır. YİD öncelikli olarak inşaat işkolunda tekelleşme ve uluslararasılaşma sürecini hızlandırmaktadır. Ancak tekelleşme inşaat sektörü ile sınırlı kalmamaktadır. İnşaat şirketleri dikey ve yatay birleşmeler ve sektörler arası stratejik ittifaklar ile inşaat

⁶⁶ Erdem ARIOĞLU, Ergin ARIOĞLU, "Enerji Sektöründe Yap-İşlet-Devret Modelinin İrdelenmesi", **Türkiye Enerji Sempozyumu'na Sunulan Tebliğ**, Ankara,1996, s.236-245.

şirketi olmanın sınırlarını aşarak çok sektörlü küresel firmalar haline gelmektedirler⁶⁷.

YİD modelinin bir özelliği de çok karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. Genel olarak bir YİD modelinde aşağıdaki taraflar vardır: Müşteri olarak merkezi veya yerel hükümet, imtiyaz şirketi, finansman sağlayan şirketler, kredi garantörleri, bağımsız müşavirler, sigorta şirketleri, yatırımcılar, inşaat firması, taşeron firmalar, satıcı firmalar, işletme firması ve son kullanıcılar. Kamu idaresi ve son kullanıcılar, kamu yararını korumaya çalışırken bu son derece karmaşık ilişkiler yumağı içinde hareket etmek durumundadır. "Yerel ortaklar, özellikle siyasi bağlantıları olanlar son derece önemlidir ve örneğin Türkiye gibi çoğu gelişmiş ülkede YİD konsorsiyumuna yerel bir şirket dahil etmek gerekmektedir⁶⁸.

1.5.2.3.5.1. Yap-İşlet Devret Modelinin Amaçları

Yüksek teknoloji ve büyük mali kaynak gerektiren kamu hizmetlerinin özel hukuk sermaye şirketleri tarafından gerçekleştirilmesi olarak tanımlayabileceğimiz yeni bir özel finansman modelidir. Bu sistemde idare sermaye şirketi olan bir tüzel kişiyle bir kamu hizmetinin uzun süreli olarak kurulması ve işletilmesi için hizmetten yararlananlardan alınacak bir bedel karşılığında ve giderleriyle kar zarar özel girişimciye ait olmak üzere, idari imtiyaz sözleşmesi olarak adlandırılan bir sözleşme yapılmaktadır. Bu model daha çok elektrik üretimi, otoyol yapımı gibi ileri teknoloji ve büyük sermaye gerektiren yatırımları gerçekleştirirken bir yandan da kamunun yükünü azaltmayı amaçlamaktadır. YİD modellerinde başlıca amaçlar aşağıda yer aldığı gibidir⁶⁹:

- İleri teknoloji transferi sağlamak,
- Yabancı sermaye girişini artırmak,
- Alt yapı kamu yatırımlarındaki kamu payını azaltmak,
- Yatırımlar arasında seçimi kolaylaştırmak,
- Bazı alanlara ilgiliyi artırmak,

⁶⁷ International Federation of Building and Woodworkers, 'Recent Developments In Building, Civil Engineering and Public Work', December 2-10, **Commentary On ILO Report**, 1992, Cenevre, p. 3.

⁶⁸ Seyhan ERDOĞDU, "Yap-İşlet Devret Modeli: Özelleştirmenin Kestirme Yolu", **Mülkiyeliler Birliği**, Cilt:XXI, S:200, Ankara, Haziran 1997, ss. 22-24.

⁶⁹ Turan EMEKSİZ, YİD Modeli, Modelin Tanıtımı, Bilim Raporu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, 1996, http://www.kobiline.com/docs/AATax/article/yid_vrg_prob.doc (Erişim:02.02.2009).

- Bölgeler arasındaki kalkınmışlık farklılığını mümkün olan ölçüde gidermek

Dolayısıyla, dünyadaki örneklerinde (ABD’de olduğu gibi) özel sektör şirketleri arasında bu model uygulansa da, Türkiye’de YİD’ ten bahsedilince bunun bir kamu alt yapı yatırımı olduğu ve özel sektör eliyle yapılması ve işletilmesini amaçladığı görülmektedir.

1.5.2.3.5.2. Yap-İşlet Devret Modelinin Özellikleri

YİD modelinin temel özelliği bazı Kamu alt yapı yatırımlarının gereksinim duyduğu finansman sorununa çözüm getirmek, dolayısıyla yatırımın gerçekleşmesini sağlamaktır. YİD modeli temelinde, kamu alt yapı projelerinin finansmanının gerçekleştirilmesinde kullanılmak istenmektedir. Ancak Türkiye’de bu sorunları ve amacı aşan bazı uygulamalara da (Belediyelerde) rastlanmaktadır. Bu nedenle burada bir sınırlamadan bahsetmek mümkün değildir. YİD modelinin işleyişi sadece yeni yatırımlarla sınırlı değildir. Tamamlama yatırımları veya yenileme yatırımları içinde bu modele başvurulabilir. YİD modeli çerçevesinde getirilmiş olan dış kredilerin anapara ve faiz geri ödemelerinde Hazinesinin herhangi bir garantisi veya taahhüdü söz konusu değildir. (Bazı köprü kredileri hariç). Bu çok önemli YİD modeli çerçevesinde temin edilen ve kullanılan dış kredi Türk Hazinesinin borç hanesine yazılmamakta, dolayısıyla Türkiye’nin dış borçlanma yükümlülüğünü, portföyünü olumsuz yönde etkilememektedir. YİD modeli Türkiye’de taraflar arasında yapılan “uygulama anlaşmaları” çerçevesinde yürütülmektedir. Bu anlaşmalarda bir taraf kamu kurum veya kuruluşu diğer taraf ise projeyi gerçekleştirmekle yükümlü özel şirket olmaktadır⁷⁰.

Taahhüt edilen tesisin yapımı ile ilgili olarak çeşitli alternatifler kullanılabilir. Bu konuda uygulamada rastlanılan durum projeye talip olan konsorsiyum üyeleri tarafından görevli şirketin kurulması, projenin inşaat bölümünün yerli firma ve/veya firmalar tarafından yerine getirilecek şekilde anlaşmanın yapılmasıdır. Buna göre görevli şirketin oluşmasında bulunan ve şirkete iştirak eden ortaklar aynı zamanda görevli şirkete iş yapan yapımçı şirketler konumunda bulunmaktadır. Yapımçı şirket iş ortaklığı şeklinde de örgütlenebilmektedir. YİD modeli kapsamındaki işler GVK md.42’de tanımlanan işlere paralellikler olduğundan

⁷⁰ Erol İmre, “ Türkiye’de Yap-İşlet devret Modeli; Yasal Çatısı Uygulaması”, 10-11.01.2001, http://www.ydk.gov.tr/seminerler/turkiyede_yid_modeli., (Erişim: 1.12.2009).

yapımcı firmalar iş ortaklığı, konsorsiyum gibi örgütlenmelerle yapım işini üstlenmektedir⁷¹

YİD modellerinde gerek “Yatırımlarda Devlet Yardımları” çerçevesinde, gerek “diğer kanuni düzenlemelerde sağlanan teşvik ve istisnalar” aşağıdaki gibi sıralanabilir⁷²;

- Bütçe Kanununda yer alan teşvikler,
- Damga Vergisi ve harçlarla ilgili teşvikler,
- Banka Sigorta Muamelesi Vergisi ile ilgili istisnalar,
- Sermayeden doğan kur artışlarının istisna edilmesi,
- Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu (AFİF) muafiyeti,
- Serbest bölge uygulaması,
- Bölgesel teşvikler,

İmtiyazlı şirketlerin yeniden değerlendirme uygulaması kapsamdan çıkarılmıştır(VUK. md.298/1,Genel Tebliğ 151).

Gündeme geldiği dönemlerde çok tartışılan ve önce mevzuatımızca kabul edilmemesine rağmen daha sonra kanunlarımızda yerini alan “Uluslararası Tahkim” konusuna da kısaca değinecek olursak, bir hak üzerinde uyuşmazlığa düşmüş olan iki tarafın anlaşarak bu uyuşmazlığın çözümü özel kişilere bırakması olarak tanımlayabileceğimiz tahkim uygulaması, devlet yargısı dışında bir uyuşmazlık çözüm prosedürüdür. Ayrıca, “kamu hizmetleriyle ilgili imtiyaz şartlarına ve sözleşmelerinde bunlardan doğan uyuşmazlıkların milli veya milletlerarası tahkim yoluyla çözümlenmesi öngörülebilir(Anayasa md.125/1,4446 s.K md.2)”. Milletlerarası tahkime ancak yabancılık unsuru taşıyan uyuşmazlıklar için gidilebilir” şeklinde bir ilave ile YİD modellerinde yapılan imtiyaz niteliği taşıyan tahkim uygulanabilir duruma gelmiştir. İşletme hakkının devrinde, herhangi bir tesisin mülkiyet hakkı devreden tarafta saklı kalmak üzere belirli bir süre ve bedel karşılığında sözleşmede belirlenen usul ve esaslar dahilinde kar/zarar işletme hakkı devralan tarafa ait olmak üzere gerçek ve/ veya tüzel kişiler tarafından işletilmesidir. YİD uygulamasında yüklenici tarafından tesisin işletme süresi boyunca kullanımı ve yararlanma(intifa) hakkı yüklenicide bulunmaktadır. Tesis üzerinde intifa hakkı tapu siciline kayıt ile oluşur. Tesisin maliki, intifa hakkının yüklenici tarafından kullanıldığı süre içerisinde sadece mülkiyet hakkının sahibi olmaktadır. YİD modeli

⁷¹ Cengiz GÜNEŞ, Yap-İşlet-Devret Modelinde İmtiyazlı Şirketler, **TÜRMOB Sirküler Rapor**, TÜRMOB Yayınları-100, Seri No:30, Ankara, 1999,s.29.

⁷² EMEKSİZ, a.g.url.

uygulamasında da tesisten işletici yararlanmaktadır. Tesis üzerinde kanundan ve sözleşmeden doğan tesis edilmiş bir intifa hakkı söz konusudur. Emlak Vergisi Kanun'da (EVK) yer alan düzenleme MK hükümlerine paraleldir. Bu anlamda, intifa hakkı sahibi, verginin mükellefidir (EVK md.3). İntifa hakkı sahibi, intifa edilen şeyin muhafaza masrafları ile işletme masraflarını ve vergisini ödemekle yükümlüdür. Bu durumda bir bina üzerinde kuru mülkiyet bir kişide, intifa hakkı başka bir kişide ise bina vergisi'nin mükellefi intifa hakkı sahibidir (MK md.737). YİD modeli çerçevesinde yapılan yatırımlarda da işletme döneminde mükellef intifa hakkından yararlanan yüklenicidir⁷³.

1.5.2.4. Türkiye'de İnşaat Sektöründe İhale Uygulamaları

Hızlı kentleşmenin getirmiş olduğu sorunların çözümünde ülkemizde Toplu Konut yapımı ön plana çıkmıştır. Konut yapımında arzın yüksekliğine rağmen düşük maliyet ile fertleri konut sahibi yapmak için başvuru teknikler ve düzenlemeler inşaat sektöründe ön plana çıkmıştır. İhalelerin de yoğunluk kazandığı bu uygulama da yaşanan sorunlar önem kazanmaktadır.

TOKİ, konut ihalelerinde hasılat paylaşımı ve taahhüt olmak üzere iki tür ihale gerçekleştirmektedir. Hasılat paylaşımı modelinin kaynağı, rant değeri bulunan arsaların değerlendirilmesine dayanmaktadır. Buna göre TOKİ örneğin İstanbul Ataköy, Ankara Eryaman'da olduğu gibi değerli arsaları özel sektöre vererek konut üretmekte, TOKİ ayrıca bu ihalelerden gelen kaynakla, alt gelir gruplarına yönelik ürettiği konutları finanse etmektedir. TOKİ sosyal ve alt gelir grubuna yönelik ihalelerde ise taahhüt modeli uygulamaktadır. Bu ihalede ise firmalar, proje için birim fiyatı üzerinden tekliflerini sunmakta, ihaleyi alan firma toplam ihale bedelinin yüzde 5 ila 7'si kadarını TOKİ'ye teminat olarak yatırmaktadır. Projeye başladıktan sonra yaptığı iş kadar hak ediş alınmaktadır. Proje bittiğinde ise ihale bedelinin tamamı firmaya ödenmektedir. Taahhüt yöntemi ile ihale edilen konutların satışını ise TOKİ gerçekleştirmekte, bu konutların vadeleri 10-15 yıla kadar yayılmaktadır. Arsa maliyetlerinin yüksekliği nedeniyle dar gelirli gruba özel kesimin konut üretmesi mümkün olmadığından bu alan TOKİ'nin işi kapsamında kalmaktadır⁷⁴.

Konut sektöründe, önceleri "maliyet kar" esasına dayalı ihaleler de kamu önemli zararlarla karşı karşıya bırakılmıştır. Bunun yerine, TOKİ ve Emlak Konut

⁷³ EMEKSİZ, a.g.url.

⁷⁴ Ali AĞAOĞLU, "TOKİ'nin İhaleyi Ucuza Getirme Sevdası İnşaatçıları Bezdirdi" <http://www.hurriyetemlak.com.tr>, (Erişim:18.12.2008).

Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı (GYO) ile gelir paylaşımı esasına dayalı büyük çapta ihalelere imza atılmıştır.

“Arsa satışı karşılığı hasılat paylaşımı modeli” uygulamalarıyla kamunun elindeki araziler en iyi şekilde değerlendirilirken, TOKİ’ye ve dolayısıyla devlete kaynak sağlanmıştır. Ayrıca, kentsel yaşam kalitesini geliştirecek konut projeleri uygulanmış, gelir paylaşımı projelerinde davetiye yöntemi kullanılmamış, bu model kat karşılığı ihale “uygulamalarından farklılık arz etmiştir. Kat karşılığı işlerde kamunun elinde kalan konutların satılamayıp elde kalma riski söz konusu olmaktadır. Ayrıca elde kalan konutların emlak vergileri, aidatları, tadilat ve bakım masrafları gibi pek çok harcama kaleminin olması kat karşılığı ihalelerde, inşaatların kontrolü için de daha geniş bir kadroya ve yoğun bir mesaiye ihtiyaç duyurmaktadır. Nitekim, devlet tarafından bu şekilde yapılan tüm işlerde zarar edildiği de bir gerçektir.

Gelir paylaşımı ihalelerinde ise amaç, idarenin elindeki arsaları ekonomik açıdan en karlı şekilde değerlendirmek, kamuya maksimum gelir kazandırmak ve kaçak yapılaşmayı önleyerek, projesi ve planı kontrol edilen yeni yerleşim alanları oluşturmaktır. Bir tür arsa satışı niteliğinde olan gelir paylaşımı ve satışı işlerinde, temel ilke, satışı amaçlanan arazilerin ekspertiz ve piyasa değerinin üzerinde bir fiyatla ihale edilerek, kar elde edilmesidir. Bu tür yapım ihalelerinde TOKİ’nin zarar riski bulunmamaktadır. Yüklenici, satış yapamasa dahi, sözleşme şartları çerçevesinde TOKİ’nin payını ödemek zorundadır. Hasılat paylaşım ihalelerinde birinci önceliğin idareye en fazla pay veren yüklenicinin tercih edilmesidir. İsteklinin teklifi idare tarafından karlı ve uygun görülmezse ihale iptal edilmektedir. Hasılat (Gelir) paylaşım modeliyle yapılan ihalelerde, “Devlet güvencesi ile TOKİ imajı eklemlenerek” arsanın piyasa değeri üzerinde bir meblağla satışının öngörülmektedir. Bu yöntem ile gerçekleştirilmesi planlanan projelerin finansmanını, tamamıyla kazanan firma karşılamaktadır. Ayrıca, her türlü altyapı (enerji, telekomünikasyon, su, kanalizasyon, doğal gaz, yol...), çevre düzenleme, sosyal donatı imatları, imar, ruhsat ve tapu aşamalarındaki her türlü işlem ve yapım masrafları ile riskler, tüm vergiler, satış ve pazarlama masrafları ile tüm inşaat imatlarının yapım masraflarını yüklenici üstlenmektedir. İlk defa 2000 yılında İstanbul Halkalı’ daki alan için gelir paylaşımı ihalesi yapılmasına karşın, ilk uygulamalar 2003 yılında gerçekleştirilebilmiştir. Emlak Bankası tarafından geçmiş dönemde konut-inşaat yapımı konusunda imzalanan “maliyet kar” esasına dayalı

sözleşmelerin dünyada hiç kullanılmadığına işaret edilirken, uygulamanın kamuoyu vicdanını rahatsız ettiği dile getirilmektedir⁷⁵.

1.6. İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE TEMİNATLAR

İnşaat ve onarım işlerinde genel anlamda sunulan teminat çeşitleri şöyledir;

- Kamuya verilen teminat,
- Geçici teminat,
- Kesin teminat,
- Sosyal Güvenlik Kanunu(SGKn) Prim borcuna karşılık verilen teminatlar,
- Özele verilen teminatlar, olarak sınıflandırabiliriz.

Danışmanlık hizmetleri ihalelerinde uygulanacak esas ve usullere ilişkin olarak, teminat olarak kabul edilebilecek değerler ve esaslar aşağıda belirtilmiştir(4046 s.K.Yönetmelik md.34).

- Tedavüldeki Türk parası,
- İdarece belirlenecek döviz cinsi,
- Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları, bu tür teminat mektuplarının danışman ile hiç bir ilişkisi olmayan bir bankadan alınması,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- İlgili mevzuatına göre Türkiye'de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları,
- Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisi üzerine Türkiye'de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları,

olarak belirlenmiştir. Senetler ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerden nominal değere faiz dahil edilerek ihraç edilenler, anaparaya tekabül eden satış değeri üzerinden teminat olarak kabul edilmektedir. Verilen teminatlar, teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilir. Her ne suretle

⁷⁵ Erdoğan BAYRAKTAR, "Gelir Paylaşımli İhale Kazandırıyor", <http://www.tumgazeteler.com.tr>, (Erişim:29.09.2008).

olursa olsun İdarece alınan teminatlar haczedilemez ve üzerine ihtiyati tedbir konulamaz⁷⁶.

1.6.1. Geçici Teminatlar

Teklif edilen bedelin en az yüzde 3'ünden az olmamak üzere, isteklice belirlenecek tutarda geçici teminat verilir. Ancak, geçici teminat bedelinin idarece maktu bir bedel veya tek bir oran (yüzde 3 gibi) olarak belirtilmesi, KİK'a göre ilan edilmiş metinlerdeki hatalara örnektir. Yine tekliflerin geçerlik süresinin ihale tarihinden itibaren sözleşmenin yapılmasına kadar geçecek süre esas alınarak en az kaç takvim günü olması gerektiğinin ilan metnine yazılmaması ya da örneğin 10 (on) gün gibi çok kısa bir süre istenmesi, KİK'a göre ilan edilmiş metinlerdeki hatalara örnektir⁷⁷.

Geçici teminat mektubunda dikkat edilecek hususlar incelendiğinde aşağıdaki koşullar önem kazanmaktadır⁷⁸.

- İdarenin adı ve işin adı ihale dökümanında yazılı olana uygun olarak yazılmalıdır.
- Geçici teminat tutarı rakam ve yazıyla yazılmalı ve uyumlu olmalıdır.
- Teminat mektuplarında, geçerlilik süresi idari şartnamede yazılı olan ihale gününden itibaren teklif geçerlilik süresinden en az 30 gün fazlayı kapsayacak bir tarihi içermelidir.

Örnek;

İhalede teklif geçerlilik süresi: 90 gün.

İhale tarihi: 01.01.2009

Geçici teminat mektubunun olması gereken geçerlilik süresi: 01.05.2009

(90 gün + 30 gün = 120 gün)

- Düzenleme tarihi ve numarası olmalıdır.
- Sözleşme imzalanıp kesin teminat yatırılmadan geçici teminat iade edilmez.
- Uhdesinde ihale kalmayan firmaya kanuni itiraz süreleri dolmadan geçici teminat iade edilmez.

⁷⁶ <http://www.oib.gov.tr/baskanlik>, (Erişim:18.02.2009).

⁷⁷ <http://www.ihale.gov.tr>, (Erişim:07.02.2008).

⁷⁸ "İnşaat Sektörünün Üç Önemli Sorunu", <http://www.sedefed.org>, (Erişim:22.05.2006), <http://www.biymed.com>, (Erişim:03.05.2008).

Birinci en avantajlı firma sözleşme imzalamadan, **ikinci avantajlı firmanın** geçici teminatı iade edilmez.

1.6.2. Kesin Teminatlar

Sözleşme imzalanmadan önce ihale üzerine kalan istekliden ihale bedeli üzerinden yüzde 6 oranında kesin teminat alınır. Sözleşmeye davet edilen istekliye kesin teminatı temin etmesi ve sözleşme hazırlıklarını tamamlaması amacıyla 10 (on) günlük süre verilmektedir. Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle yüzde 6 oranında **kesin teminat** alınır (İdari Şartname md.41, Uygulama Yönetmeliği md.83).

Kesin teminat olarak teminat mektubu verilmesi halinde, teminat mektubunun KİK 032.0/D kodlu standart forma uygun olması gerekir. Kesin teminat mektuplarının süresi ihale konusu işin bitiş tarihi dikkate alınmak suretiyle idare tarafından belirlenir. İsteklinin iş ortaklığı olması halinde, ortaklar hisseleri oranında teminat verebilecekleri gibi toplam teminat miktarı, hisseleri oranına bakılmaksızın ortaklardan biri veya birkaçı tarafından da karşılanabilir. İhale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşmeden önce alınmayabilir. Bu durumda düzenlenecek her hak edişten yüzde 6 oranında yapılacak tevkifat teminat olarak alınır.” şeklinde ifade edilmektedir. İdareler, idari şartnameye kesin teminatın düzenlenecek her hak edişten yüzde 6 oranında tevkifat yapmak suretiyle alınacağı yolunda bir hüküm koyabilirler. Bu durumda, sözleşme öncesinde kesin teminat alınmamaktadır. Örneğin, üzerinde ihale kalan istekliye, 20 Mayıs 2009 tarihinde sözleşmeye davet bildirim imzası alınarak idare tarafından elden tebliğ edilmiş olsun. İstekli, 21–30 Mayıs 2009 tarihleri içinde kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak üzere idareye müracaat etmelidir. İdarece, 22 Nisan 2009 tarihinde iadeli taahhütlü mektup ile bildirimde bulunulmuş ve bu bildirim istekliye 27 Nisan 2009 tarihinde tebliğ edildiği anlaşılmış olsun. İstekli, 28 Nisan-7 Mayıs 2009 tarihleri içinde kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak üzere idareye müracaat etmelidir. İdare, 18 Mart 2009 tarihinde iadeli taahhütlü mektubu postaya verdiği halde iade alındısı idareye ulaşmamış ya da idare tebliğ tarihini tespit edememiş olsun. Mektubun postaya verildiği 18 Mart 2009 tarihini takip eden yedinci gün, 25 Mart 2009 tarihi, bildirim istekliye tebliğ tarihi sayılır. İstekli, 26 Mart–4 Nisan 2009

tarihleri içinde kesin teminatı vererek sözleşmeyi imzalamak üzere idareye müracaat etmelidir⁷⁹.

Bütün ihalelerin sözleşmeye bağlanması zorunludur(KİK) Ancak yapılan mal alımlarında, malın sözleşme yapma süresi içinde teslim edilmesi ve bunun idarece uygun bulunması halinde, sözleşme yapılması zorunlu değildir(KİK. md.21/f). “Kesin Teminat” istenmesine uygun olarak, ihale üzerinde kalan istekliden sözleşme imzalamadan önce, ihale bedelinin yüzde 6’sı oranında kesin teminat alınması gerekmektedir(KİK.md.43). Bu noktada, Danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilir. Bu durumda, düzenlenecek her hak edişten yüzde 6 oranında yapılacak tevkifat teminat olarak alıkonulmaktadır. Ayrıca,mal alımlarında, malın sözleşme yapma süresi içinde teslim edilmesi ve bunun idarece uygun bulunması halinde, sözleşme yapılması ve kesin teminat alınması zorunlu değildir(KİK. md.21/f). Kesin teminat alınması, isteklinin taahhüdünü sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirmesini sağlamak için yapılan bir uygulamadır. Böylece, doğabilecek idare zararına karşılık bir tutar, idarenin elinde bulunmuş olacaktır. Sözleşme imzalandıktan sonra uygulanacak hükümler kanununda düzenlenmiştir(KİSK). Buna göre,“fiyat farkı verilmesi öngörülen” ve/veya “iş artışı meydana gelen” sözleşmelerde, bu durumlar fiyat farkı verildiği veya iş artışı meydana geldiği zaman, idare için ihale bedeli üzerinden belli bir oranda alınan kesin teminatın tutarı bu güvenceyi tamamlamak için ödenecek fiyat farkının ve iş artışının yüzde 6’sı oranında, ödemelerden tevkifat yapılmak suretiyle veya teminat olarak kabul edilen değerler üzerinden ek kesin teminat alınmasını düzenlemektedir⁸⁰.

İsteklinin iş ortaklığı olması halinde, ortaklar hisseleri oranında teminat verebilecekleri gibi, toplam teminat miktarı, hisseleri oranına bakılmaksızın ortaklardan biri veya birkaçı tarafından da karşılanabilir.Gerekli kesin teminatı verip sözleşmeyi imzalaması halinde, ihale üzerinde kalan isteklinin geçici teminatı, imza karşılığı elden teslim edilmek üzere iade edilir.İhale üzerinde kalan isteklinin kesin teminatı vermemesi durumunda; teklif fiyatının ihale yetkilisince uygun görülmesi kaydıyla, ikinci en yüksek toplam puana sahip istekli ile görüşme yapmak suretiyle

⁷⁹ “İnşaat Sektörünün Üç Önemli Sorunu”, a.g.url.

⁸⁰ **5812 sayılı Kanunla getirilen Değişiklikler Temelinde İkincil Mevzuat Düzenlemelerini Kapsayan Eğitim Semineri,9-14.04.2009**, Spice Hotel, Antalya, 2009, ss.19-28.

sözleşme imzalanabilir⁸¹. İhale üzerinde kalan istekliden, avans verileceğini belirtilmişse, kesin teminat mektubu ile birlikte avans teminat mektubunu da getirmesi istenmektedir(İdari Şartname md.47).

1.7. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KABUL İŞLEMLERİ

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde işin tamamlanması konusunda iki temel yöntem bulunmaktadır. Bunlardan biri, geçici veya kesin kabul sistemi, diğeri ise işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olan işin bitim tarihidir.

Geçici kabul sisteminde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın imzalanması ve idarece onaylanmasıyla geçici kabul tamamlanmaktadır.

Diğer yandan inşaat işleri, büyük bütçeli ve içerisinde birçok ayrıntıyı kapsayan işlerdir. Bu kapsamda geçici kabulün yapıldığı veya işin tamamlanarak teslim edildiği işlerde, çeşitli noksanlıklar veya ilave yapılması gereken işler çıkabilir. Bu durumlarda söz konusu eksikliklerin ya da fazlalıkların yüklenici tarafından yerine getirilmesi gerekmektedir⁸².

Geçici ve kesin kabul usulü tabi olan inşaat ve onarma işlerinde uygulanır(DİK.,BİGŞ). Genel Bütçeye dahil dairelerle katma Bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi ve taşıma işleri bu kanun'da yazılı hükümlere göre yürütülür (DİK. md.1). İş sahibi idareler tarafından kanun'da yazılı usullerden biri ile yaptırılan her türlü yapım ve hizmet işlerinin yürütülmesinde uygulanacak genel esaslar tespit edilmiştir (DİK md.1, BİGŞ md.8). Özel haller dışında bütün ihaleler sözleşmeye bağlanmak mecburiyetindedir(DİK md.53).

Görüleceği üzere, kamuya ait inşaat ve onarma işlerinde GVK dışında göz önünde bulundurulacak hükümler, DİK ve bu kanuna göre hazırlanan BİGŞ ve Kanun ve Şartnameye göre yapılan ihale sözleşmesindeki hükümler olacaktır.Özel şahıs işverenler tarafından yaptırılan inşaat ve onarma işlerinde ise GVK yanında yapım ve hizmet sözleşmeleri yer alacaktır⁸³.

⁸¹ <http://www.ihalenet.com/Free/Yargitay/M001.html?index=S0002>,(Erişim:03.03.2008);

<http://www.ubak.gov.tr/tr/dlh/home/eedb>, (Erişim:03.03.2008).

⁸² Ömer KÖSE, "İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması Ve Teslimi", **Yaklaşım**, S:187, Temmuz 2008, s. 75.

⁸³ Nizamettin DEMİR, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, S:148,1993, s.41.

1.7.1. Geçici Kabul

Geçici kabulde, müteahhit tarafından yapılan işler, idarece verilecek talimat üzerine kontrol teşkilatınca ön incelemeden geçirildikten sonra ön inceleme sonucunda işin sözleşme ve eklerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlemlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa muayene ve kabul işlemlerine ilişkin yönetmelik hükümlerine göre geçici kabul heyeti oluşturulur ve kabul heyeti tarafından, müteahhit veya vekili ile birlikte, yapılacak inceleme ve yoklamadan sonra işin durumu uygun görüldüğü takdirde bir kabul tutanağı düzenlenir ve bunu müteahhit veya vekili imzalar. Bu işlemler sonucunda işin geçici kabulü yapılmış olur. Teminat süresi içinde müteahhidin bütün yükümlülükleri yerine getirmiş olduğu kendisine yüklenebilecek ve kesin kabulü engelleyebilecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul tutanağı düzenlenir ve yapılan işin kesin kabulü yapılmış olur. Aynı yılda başlanıp bitirilen ancak bazı formaliteler nedeniyle bir sonraki yılda geçici kabulü yapılan inşaatın yıllara yaygın olduğu kabul edilemez⁸⁴.

İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabule tabi olan hallerde, işin bitim tarihinin inşaat ile ilgili geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih olacağı ve bitim tarihinden sonra yapılan giderlerin kar zarar tespitinde göz önüne alınması gerekmektedir(GVK. md.44). Danıştay'ın bu konuda görüşü aynı yöndedir⁸⁵.

Geçici kabule ilişkin esaslarda kusurlu ve eksik işlerin miktarı, toplam iş bedelinin yüzde15 den fazla olamaz(BİGŞ md.41). Kabul heyetince belirtilen oranda kusur ve eksiklikler olmasına karşın bir kabul tutanağı yapılmakla birlikte, kusurun ve eksikliklerin dökümünü gösteren bir liste düzenlenerek bunların giderilmesi için gerekli süre tanınır. Belirlenen eksiklikler belirlenen sürede giderilmezse, bu sürenin bitiminden sonra eksikliklerin giderilmesi kadar gecen her gün için, sözleşmesinde gecikme cezası olarak yazılan miktarın belli oranında ceza uygulanır ve geçici kabul tarihi kusur ve eksikliklerin giderilme tarihine eklenir⁸⁶.

Burada belirtmek gerekir ki, makul ölçüde kusur ve noksanlıkların tamamlanması için ilgili idareye yazılır ve bunların tamamlanması için yeterli bir süre tanınmaktadır. Böylesi durumlarda işin bittiği tarih kusur ve noksanların sözleşmeye göre tamamlandığı tarih değil yasa uyarınca kabul tutanağının düzenlendiği tarih

⁸⁴ Dn.4.D.9.5.1973 tarihli ve Esas no:1972/1118, karar no:1973/2003, <http://www.Danistay.gov.tr>,(Erişim:9.11.2007).

⁸⁵ Dn.3.D.21.5.1992 tarihli ve Esas no:1991/2621 Karar no:1992/1825, <http://www.Danistay.gov.tr>, (Erişim:13.11.2007).

⁸⁶ Abdullah ŞİMŞEK, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşleri", **Mali Hukuk**, 1996, S:61. s. 49.

esas alınır. Önceden geçici kabul tutanağı düzenlendiği halde kusur noksanlarının giderilmesi için verilen süre dolmasına rağmen iş tamamlandığında, önceki kabul tutanağı tarihi vergileme döneminde esas alınmalıdır.

GVK' da geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabul tutanağının onay tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi zorunlu kanuni şekil şartıdır. Bu nitelikteki işler fiili olarak bitmiş olmasına ve hatta bunlar için geçici kabul tutanağının düzenlenmesine rağmen GVK' na göre işin bitmiş sayılması, her halükarda yetkili makam tarafından söz konusu tutanağın onaylanmasına bağlıdır. "Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği'ne göre geçici kabule tabi işlerde işin bitimi açısından işin fiili olarak bitiş tarihi esas alınmaktadır(KİK md.53). Ancak, söz konusu işin kazancının vergilenme rejimi ilgili kanun olan GVK' da düzenlenmiştir. İşin bitiminde fiili olarak işin bitirildiği tarihin esas alınmasının, sadece geçici ve kesin kabule tabi işlerin dışında olan işler için geçerli olacağı belirtilmiştir(GVK. md.44).

5035 sayılı Kanun'un 48/4-b maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olan GVK' nın 44. maddesinin gerekçesi şu şekildedir:

"...Geçici ve kati kabul usulüne tabi olan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihinde referans alınan geçici kabul tutanağı hukuki bir belge niteliğinde olup, bu niteliği kazanabilmesi, kendi hukuki düzenlemesi çerçevesinde hukuki prosedürünü tamamlamasına bağlıdır. İlgili idarece onaylanmadıkça geçici kabul tutanağı düzenlenmiş sayılmamakta, hukuki değeri olmayan ve geçici kabul tutanağı olarak kabul edilemeyecek bir belge niteliğinde olmaktadır. Bu bağlamda işin bitim tarihinin (tutanağın düzenlenme tarihinin) tutanağın idarece onaylandığı tarihin olması gerekir. Kaldı ki, düzenlenen bir geçici kabul tutanağının idarece onaylanmadığı ve yeniden geçici kabul tutanağı düzenlendiği bir durumda, onaylanmayan belgeye dayanarak işin bittiğinin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Nitekim madde hükmünde yer alan ifadenin maddeye eklenmesine yönelik, değişikliği yapan 2361 sayılı Kanun'un madde gerekçesinde de "Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve kati kabul usulüne tabi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir." denilmektedir. Sorunun tamamen giderilmesine yönelik olarak geçici kabul tutanağının düzenlediği tarih olarak onay tarihinin esas alınacağı konusunda madde metni daha açık şekilde düzenlenmektedir."denilmektedir⁸⁷.

⁸⁷ Cumhuriyet İnan BİLEN, "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I", **Yaklaşım** , S:188, Ağustos 2008, s. 44.

Gelir vergisi uygulaması açısından iş bittiğini gösteren geçici kabulün yapılmasından sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam altında olursa olsun elde edilen hasılat, yapıldıkları veya elde edildikleri yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınmaktadır. İş bitim tarihinden sonra elde edilen gelir elde edildiği yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu şekilde verginin dönemseliği ve takvim yılı esasına göre hesaplanması ilkesine tanınan istisna işin bitim tarihi ile sınırlanmaktadır. Bununla beraber DİK'a tabi olmayan diğer yapım ve onarım işlerinde, işin bitim tarihi, işin fiilen bırakıldığı tarihtir. Bitim tarihi sözleşmeye göre değil, mevcut duruma göre tespit edilir. Eğer taraflar arasında işin kabulü hakkında ihtilaf yoksa tarafların teslim ve tesellüm ettiği tarihi olarak kabul edilir⁸⁸.

1.7.2. Kesin Kabul

Bilindiği üzere, geçici kabul, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyet ve hak edişleri arasındaki farkın diğer gider ve gelir unsurlarıyla birlikte vergilendirme işleminin başlaması için yeterli sayılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri belli bir sözleşmeye istinaden yapıldığından sözleşmede belirtilmiş koşulların tamamen yerine getirilmesi ve bu koşullara göre yüklenilen işlerin eksiksiz olarak tamamlanması halinin taraflarca imzalanması işlemidir. Kesin kabul de İnşaatın geçici kabulünün ardından müteahhit tarafından yapmayı taahhüt ettiği sorunların giderilmesi ve sözleşme ile belirlenen teminat süresinin tamamlanmasının ardından bu süre zarfında yapılan masrafların ödenerek inşaatın tamamen kullanıma açılması, müteahhitle ilişkilerin kesilmesi durumunu ifade etmektedir⁸⁹.

Geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak amacıyla yapılan giderler dağıtım usulüne tabi olmadığından, bunların kesin kabulün yapıldığı yıl hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir. Çünkü,örneğin, bir inşaat işinde çimentonun nakliye ve depolama sırasında fire vermesi gibi, inşaat sırasında da fire verilebileceği göz önüne alınmalıdır⁹⁰.

⁸⁸ Atilla İNAN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı", **Mevzuat**, S:16, Yıl: 2, 1999, s. 34.

⁸⁹ "İnşaat Mühendisleri Terimi," <http://www.serki.com>, (Erişim:11.02.2008).

⁹⁰ Dn.3.D.30.6.1997 tarihli ve Esas no:1976/3196 Karar no:1977/2211, (Akif ERYILMAZ, **İnşaat Sektöründe Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Manisa Defterdarlığı, Manisa, 1997, s. 103).

1.8. İNŞAAT ONARIM SEKTÖRÜNDE HAK EDİŞ BEDELLERİ VE ÖDENMESİ

İnşaat taahhüt işlerine ait kazancın belirlenmesinde hasılat tespiti yapılırken elde edilen hak ediş bedellerine ilişkin esaslar incelenmektedir. Bu anlamda hak ediş bedellerinin içeriği ve düzenlenmesinde uyulması gerekli koşullar ele alınmaktadır.

1.8.1. Hak ediş Bedelinin Tanımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri birden fazla yıllara sarkan inşaat işlerinin üstlenilmesi nedeniyle işler yapıldıkça müteahhit (üstlenici taraf) tarafından yüklenici firmaya verilen hak ediş tutarıdır. İnşaat ve onarım işinin o ana kadar gerçekleştirilen kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesi olan hak edişlerde müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını, hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimi ve tutarı gösterilir. Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işleri belli bir sözleşmeye istinaden yapılmaktadır. Bu sözleşme ve kanunların öngördüğü tevkifatların gösterildiği raporlar olarak hak edişlerde belli prosedürlere uyularak bazı koşulların yerine getirilmesi dışında inşaatın bitimi anlamına gelmekte ve yüklenici firmanın taahhütlerini yerine getirdiğinin ihale eden firma tarafından kabul edilmektedir. Hak ediş raporları, esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgelerdir. Hak ediş raporları geçici hak ediş ve kesin hak ediş raporu olmak üzere iki çeşittir⁹¹.

Yıllara yaygın İnşaat ve onarım hak ediş bedelleri, İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin izlendiği hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri birden fazla yıllara uzanan inşaat işlerinin yüklenilmesi edilmesi nedeniyle işler yapıldıkça inşaat sahibi tarafından yüklenici firmaya verilen hak ediş tutarlarını kapsamaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım hak ediş bedelleri hesabı birden fazla yıla sarkan inşaat ve onarım işlerinin yapılması için harcamaların yapılması ve hak edişlerin tahsil edilmesi, işçilerin çalıştırılması, karşılığında alınan nakit

⁹¹ Mehmet ŞENLİK, **İnşaat Muhasebesi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, ss. 302-303.

bedellerin ve geçici kabulün yapılması nedeniyle gerekli işlemlerin izlenmesini sağlar⁹².

1.8.2. Hak ediş Hazırlama Süreci

Bir anlaşma ile yapılacak bütün yapım veya hizmetler olan hak ediş aşağıdaki kurum ve kuruluşlar tarafından bir düzen içinde hazırlanmak durumundadır. Bu düzene uyarak hak edişleri hazırlayan kurumlar şöyledir⁹³:

- Genel Bütçeye Dahil Daireler
- Katma Bütçeli İdareler
- Özel İdareler
- Belediyeler
- Müteahhitler
- İnşaat, Makine ve Elektrik Mühendisleri
- Mimarlar,

Müteahhidin veya taşeronun, sözleşmeye göre inşatta gerçekleştirdiği imalat ve ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacağını belirli esaslara(BİGŞ md.39,BİKY md.14-17) göre aşağıda sıra düzenlenir⁹⁴:

- Sözleşme ve eklerinde aksine bir hüküm yoksa yer tesliminden itibaren ayda bir düzenlenir.
- Müteahhidin talebi üzerine müteahhit veya vekili hazır olduğu halde o güne kadar vücuda getirilen imalat, projesine göre ölçülerek miktarlar bulunur, ataşmana geçirilmiş imalat da ataşman defterinden aynen alınır.
- Birim fiyat cetvelinde ve sözleşmesinde ihzarat verileceği açıklanmış malzemeler ile ihzarat verilecek yarı mamul tesisat malzemeleri, usulüne göre ölçülerek, tartılarak ihzarat miktarları bulunur.
- İmalat ve ihzarat için bulunan bu miktarlara göre hak edişe esas olacak yeşil defter düzenlenir.
- Yeşil defterdeki imalat miktarları ile birim fiyatlar çarpılarak hak edişe geçirilir.

⁹² Selim ŞEN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ile hak ediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü", **E-Yaklaşım**, Şubat2007,S:43, <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler> (Erişim:4.2.2008).

⁹³ Süleyman BOZKURT, "Hak ediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl Ödenir?Kimler Kullanır?", <http://www.1infaat.com/tribe/documentdetail?id=32849> (Erişim:05.03.2008).

⁹⁴ "Metraj,Keşif,Hak ediş Yazılımı" <http://www.solon.com.tr>, (Erişim:02.02.2008).

- Taşıma, yükleme-boşaltma bedelleri de hesap edilerek hak edişe dahil edilir.
- Sözleşme gereği yapılan işlere fiyat farkı verilecek malzemeler için Münferit malzeme fiyat farkları hesaplanarak hak ediş bünyesine aktarılır.
- İmalat, ihzarat ve taşımalar için hak edişte bulunan toplam, eksiltme indirimine tabi tutulur.
- Bu toplamdan sözleşmeye göre kesin teminat tevkifatı, idareye olan avans ve saire gibi borçları ile kanuni vergileri çıkarılmak suretiyle müteahhide ödenecek tutar bulunur ve müteahhit veya yetkili vekili ile kontrol teşkilatı tarafından imza edilmek suretiyle hak ediş düzenlenir.
- İdari hak edişler sözleşmelerinde belirtilen tarihlerde idareye sunulmalı, bunlar dikkate alınarak hak ediş hazırlama süreci başlatılmalıdır.
- Hak edişte kullanılacak bilgilerin sahadan hak ediş bölümüne ulaşmasında gecikmeler olmamalıdır.
- Hak ediş ön kapağındaki bilgiler sözleşme bilgileri ile uyumlu olmalıdır.

Hak ediş içindeki bilgi ve belgeler ise şunlardır⁹⁵;

- Her hak ediş raporunda, içerikleri son durumu yansıtacak şekilde düzenlenen, hak ediş keşif özeti, yeşil defter, gerekli imalatların metrajları, varsa nakliye analizi ve metrajı ile mesafe tutanağı mutlaka yer almalıdır.
- İmalat sırasında düzenlenen ataşmanlar, ihzarat söz konusu ise ihzarat tespit tutanağı, fiyat farkı var ise fiyat farkı ile ilgili hesaplar ve bu hesaplara dayanak teşkil eden tüm bilgi ve belgeler hak edişe ilave edilmelidir.
- Ara hak edişlerin, içerdikleri bilgi ve belgeler bakımından hatasız ve noksansız düzenlenmelerine özen gösterilmelidir. Bu durum kesin hak edişin hazırlanmasını önemli ölçüde çabuklaştırıp, kolaylaştıracaktır.
- Her hak ediş döneminde yapılan işlerin miktarını kesin olarak belirlemenin pratik güçlükleri olduğundan, her hak ediş düzenlenmesinde, inşaatın başından itibaren yapılan işlerin tamamının tutarı hesaplanmakta ve bundan bir önceki hak ediş tutarı çıkarılarak son hak edişin tutarı bulunmaktadır. Ancak, her ara hak ediş bir anlamda

⁹⁵ KAFADAR,a.g.url

avans niteliği taşıdığından, bir önceki hak edişte yer alan noksanlıklar bir sonraki hak edişte düzeltilmelidir.

- Hak edişe girecek miktarlar, sahadaki imalatı yerinde ölçülerek ya da proje üzerinden hesap edilerek bulunmalıdır.
- Proje üzerinden yapılan ölçümlerin projenin birebir uygulanması veya projenin tüm revizyonları içermesi halinde doğru olacağı unutulmamalıdır.

İşin başındaki keşfe esas teşkil eden yaklaşık metrajlar dikkate alınarak hak ediş düzenlenmemelidir.

Bazı kamu ihalelerinde yapılacak iş çok büyük olduğundan ve uzun bir süreyi aldığından, işin tamamının bitimi beklenmeksizin sözleşmede kısım kısım teslimi öngörülmektedir. Bu ihalelere ilişkin sözleşmelerde ihale bedeli ayrı ayrı kısımlar itibariyle belirlendiği gibi, kısımlar itibarıyla işin bitim tarihleri de belirlenmektedir. Burada birden çok kısma ayrılan, kısımlar itibariyle fiyatlaması yapılan ve bitim tarihleri belirlenen bir iş tek ihaleye tabi tutulmakta ve tek sözleşmeye bağlanmaktadır. Bu gibi durumlarda kısımlar itibariyle işin tamamlanması ve geçici kabul tutanaklarının düzenlenmesi farklı yıllarda gerçekleşmektedir. Bu süre bazen 3-5 yıl belki daha fazla olabilmektedir. Böylece yıllardır bitirilip kullanıldığı halde müteahhit kazancı vergilemeden bekletmiş olmaktadır. Geçici kabulü yapılan kısımlar için, kesin hak ediş raporunun düzenlenmesine esas olacak kesin metraj ve hesapların tanımlanmasına başlanmalıdır. (BİGŞ.md.40-45). Ardında Şartnamenin düzenlediği teminat süresi içindeki, kesin kabul, hak ediş rapor süreci tamamlanmalıdır. Görüldüğü üzere tüm işlemler geçici kabule bağlanmış olarak, müteahhitle idarenin ilişkisi tamamlanan kısımlar için kesilmiş olur. Böylece biten kısımlara ilişkin kar/zarar hesaplama mümkündür. Aksi halde tek ihale ve sözleşme olayından hareketle işin tamamına yönelik bekleyiş GVK ve BİGS kapsamında düzenlemelere aykırılık oluşturacak vergi zıyana sebebiyet verecektir⁹⁶.

⁹⁶ DEMİR, a.g.m, ss.43.

1.8.2.1. Fiyat Farkı Uygulamasının Önemi

Özellikle uzun sürede gerçekleştirilen inşaatlarda, inşaat malzemeleri ve işçilik tutarlarındaki artış nedeniyle, ihale sırasında öngörülenden, daha yüksek birim fiyatlar üzerinden hak edilecek talep edilip alınması durumu ile karşılaşılabilir.

Fiyat farkının geçici kabulden veya geçici kabulün yapıldığı dönemden önce alındığı hallerde sorun yoktur. Bunlar inşaatın normal hasılatına dahil edilerek, toplam kar tespit edilir. Fiyat farkının, geçici kabulün yapıldığı dönemden sonra alınması ise, geçici kabulle kesin kabul arasında alınan hak edişler gibi değerlendirilmesi ve alındığı yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekir. Müteahhitlerin, fiyat farkı talebi hemen her zaman uzun süren anlaşmazlıklara yol açar ve genellikle hakem kararları ile sonuca bağlanır. Bu farklar yönünden, vergiyi doğuran olayın kesin şekilde sonuca bağlandığı yılda vuku bulmuş olduğunun kabul eki yılın kazancına ilave yoluna gidilmesi gerekmektedir. Müteahhit fiyat farkı olmasa da, bitirmek zorundadır. Fiyat farkları inşaatla ilişkili olmakla beraber onun dışında kara dayanan bir hukuki duruma bağlı olarak doğar. Bu nedenle normal hak edişler gibi geçmiş yıllara mal edilmesi mümkün olmaz. Bu kabul tarzına zaman aşımı yönünden de ihtiyaç vardır. İnşaat onarım işlerinde zaman aşımı geçici kabulün yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlar, fiyat farkı talebinin bulunması, işin geçici kabulle bitmiş sayılması ve zamanaşımı süresinin işlemeye başlamasına engel değildir. Bu nedenle fiyat farkı uygulamada zaman zaman rastladığı üzere, geçici kabulün yapılmasından on veya on beş yıl sonra alındığında, inşaatın devam ettiği yıllarda ilgilendirilmesine zaman aşımı yönünden de imkan yoktur⁹⁷.

1.8.2.2. Fiyat Farkı Uygulamasının Doğurduğu Hukuki Sonuçlar

Fiyat farkının belirtilen önemine istinaden fiyat farkına ilişkin dikkat edilecek hususlar şöyledir⁹⁸:

- Sözleşmede fiyat farkı alınacağı belirtiliyorsa, fiyat farkı hesabı doğru bir şekilde yapılmalı ve fiyat farkı hesabında kullanılan, ilgili kurumlardan alınan resmi belgeler ile birlikte malzeme fiyat farkı tutanakları hak edişin içinde mevcut olmalıdır.

⁹⁷ TESMER, "İnşaat Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları", **Ege Odaları Eğitim Seminer Notları**, S:65797, Kasım 2001,s.24.

⁹⁸ KAFADAR, a.g.url.

- Sözleşme ve eklerinde, fiyat farkı ödenmesine dair hüküm bulunan her türlü malzemenin iş yerine geliş tarihleri, miktarları (fatura tarih ve numaraları ile) satın alma fiyatları ve işin bünyesinde kullanılan miktarları hak ediş içinde gösterilmelidir.
- Malzeme fiyat farklarının hesabında iki önemli husus yer almaktadır. Bunlardan birisi, fiyat artışından sonra inşaatta kullanılan malzeme miktarı, diğeri ise fiyat artış miktarıdır. Zamlı malzemenin imalata giren kısmının kesin olarak belirlenebilmesi için, zam tarihinde ilgili malzemenin kullanıldığı imalat düzeyinin belirlenmesi gerekmektedir.
- Malzeme fiyat farkı uygulaması için, iki hak ediş arasındaki üretim hızı doğrusal kabul edilerek önce günlük üretim düzeyinin bulunması, sonra da bu değer zamlı malzeme gün sayısı ile çarpılmasıyla fiyat farkına tabi olacak malzeme miktarı bulunması yaygın bir uygulamadır. Bu nedenle uygulama biçimi konusunda mutabakat sağlanmalıdır.
- İhzarattaki zamlı miktarların belirlenebilmesi için her fiyat artış tarihinde önceki fiyatla alınmış bulunan ihzarat malzemelerinin miktarlarını belirleyen bir tutanağın düzenlenmesi gerekmektedir.
- Fiyat artışları olduğunda, ilgili malzemelerden şantiyede hiç bulunmuyorsa, bu durumun da bir tutanakla tespit edilmesi, Hak ediş aşamasında taraflar arasında çıkabilecek muhtemel anlaşmazlıkların önlenmesinde etkin olmaktadır.
- Her iş kalemi için fiyat farkları ayrı ayrı hesaplanmalı, varsa sözleşmesindeki ihale indirimi, sözleşme birim fiyatlarına ve fiyat farklarına da aynen uygulanmalıdır. Malzeme fiyat farklarına ise ihale indirimi uygulanmamalıdır.
- Malzeme fiyat farkına esas alınacak miktarlar, birim fiyat tespitinde kullanılan analizlerden hesaplanmalıdır.

1.8.3.HAK EDİŞ TÜRLERİ

Hak ediş türleri geçici hak edişler ve kesin hak edişler olmak üzere iki şekilde tasnif edilebilir.

1.8.3.1 Geçici Hak edişler

Geçici hak ediş raporlarının düzenlenmesine ilişkin yönlendirmelere göre bu bağlamda da her hak ediş tutarından, ondan bir önceki hak ediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktardan müteahhidin, varsa yaptığı ihale indirimi düşülerek bulunan tutara sözleşmesine göre ihale indirimi uygulanmaksızın ödenecek miktarların ekleneceği, böylece bulunan miktardan sözleşmede yazılı tevkifatlar varsa müteahhidin idareye olan borçları ve cezalar, kanuni olarak alınması gereken vergilerin kesileceğinden son kalan miktarın müteahhide veya vekiline hak ediş raporunun kendilerince imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanacağı, bu tarihten başlamak üzere otuz gün içinde de ödeme yapılacağı hükümlerine yer verilmiştir (BİGŞ md.39)⁹⁹.

1.8.3.2. Kesin Hak edişler

Kesin hak edişlerin düzenlenme koşulları şöyledir¹⁰⁰;

- Kesin hak ediş, işlerin tamamlanması ve geçici kabul işlemlerinin bitmesinden sonra, sözleşme eki şartname hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş ve onaylanmış kesin metraj ve kesin hesap sonuçlarına göre düzenlenmelidir.
- Kesin hesap ve kesin hak ediş, ara hak edişler sırasında yaklaşık yöntemlerle yapılan hesapların basit düzenlemeler yapılması veya son hak edişin üzerine kesin hak ediş yazılması ile sonuçlandırılmamalıdır.

Kesin hesap sözleşme ve şartnameleri dikkatle okuyup yorumlayabilecek uzman kişiler tarafından yapılmalıdır.

1.9. KESİN TEMİNATIN İADESİ VE KOŞULLARI

Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK)'dan ilişiksiz belgesinin getirilmesi kesin teminatların iade edilmesinde önem arz etmektedir. Yüklenicinin taahhüdünü sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmesini temin için alınan kesin (ve ek kesin) teminatların, işin veya taahhüdün tamamlanmasını müteakip gerekli şartların

⁹⁹ Veysi SEVİĞ, a.g.m., <http://www.arkitera.com>, (Erişim: 08.02.2008).

¹⁰⁰ "Metraj,Keşif, Hak ediş Yazılımı", a.g.url.

yerine getirilmesi halinde yükleniciye iade edilmesi gerekmektedir. Kesin teminat ve ek kesin teminatların geri verilmesi ile ilgili olarak kanunlarda hüküm bulunmaktadır(4735 s.K, S.G.Kn). Kesin teminat ve ek kesin teminatların geri verilmesi ile ilgili düzenleme Kanunda yapılmıştır(KİSK md.13).

“Kesin teminat ve ek kesin teminatların geri verilmesi” hakkındaki düzenlemede şunlar dikkate alınmalıdır;

- Taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirildiği ve yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra alınmış olan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların; yapım işlerinde; varsa eksik ve kusurların giderilerek geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yarısı, SGK’ dan ilişiksiz belgesi getirilmesi ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra kalanı,yapım işleri dışındaki işlerde SGK’ dan ilişiksiz belgesinin getirildiği saptandıktan sonra; alınan mal veya yapılan iş için bir garanti süresi öngörülmesi halinde yarısı, garanti süresi dolduktan sonra kalanı, garanti süresi öngörülmeyen hallerde ise tamamı yükleniciye iade edilir¹⁰¹.
- Yüklenicinin iş nedeniyle idareye ve SGK 'ya olan borçları ile ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan kanuni vergi tevkifatlarının yapım işlerinde kesin kabul tarihine, diğer işlerde kabul tarihine veya varsa garanti süresinin bitimine kadar ödenmemesi halinde, protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatlar paraya çevrilerek borçlarına karşılık mahsup edilir, varsa kalanı yükleniciye geri verilir. İşin konusunun piyasadan hazır halde alınıp satılan mal alımı olması halinde, SGK’ dan ilişiksiz belgesi getirilmesi şartı aranmaz”¹⁰².

Görüldüğü üzere, İdare, yapım işlerinde yüklenicinin kesin teminat ve varsa ek kesin teminatının yarısını aşağıdaki şartların gerçekleşmesi durumunda yükleniciye iade eder¹⁰³.

- Taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi
- Yüklenicinin bu işten dolayı idareye herhangi bir borcunun olmadığı tespit,

¹⁰¹ Osman KAYA, “Kesin Teminatların İadesi”, **Güncel Mevzuat**, S:34, Ekim 2008, s.71.

¹⁰² **5.1.2002 tarihli 4735 No’lu Kamu İhale Sözleşmesi**, 22.01.2002, 24548 sayılı, Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁰³ İsa KARAKAŞ, “Konsorsiyum Kavramı ve Konsorsiyum Şeklinde İhaleli İşin Taahhüt Edilmesi Halinde İşin Sosyal Sigortalar Kurumu’na Bildirilmesi İle Tescili”, **Yaklaşım**, S:140, Ağustos 2004, s. 51.

- Geçici kabul tutanağının onaylanmış olması (varsa eksik ve kusurlar giderildikten),

Bu üç koşul birlikte sağlandığı takdirde kesin teminat ve varsa ek kesin teminatın **yarısı** iade edilir. Kesin teminat ve varsa ek kesin teminatın **kalan yarısı** ise, SGK' dan ilişiksiz belgesinin getirilmesi ve Kesin kabul tutanağının onaylanmasından sonra yükleniciye iade edilir.

İhale yoluyla yapılan tüm işler için İdareler, SGK' na bildirimde bulunmakla yükümlü kılınmışlardır (SGK'n md.83). Diğer yandan, kanun hükmü gereği çıkarılan "Sigorta Primlerinin hak edişlerinden mahsup edilmesi düzenlemesine ve ihale konusu işle ilgili işverenin, Kuruma prim ve gecikme zammı borcu bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesi ibraz edilmedikçe, işverene ait kesin teminat iade edilmemektedir(Kesin Teminatların İadesi Hakkında Yönetmelik md.6). Böylece belirtilen kanun maddesi ile yükleniciye iş yaptırtan İdareye başlıca üç yüküm yüklenmektedir¹⁰⁴;

- İş yaptırtılan müteahhidin kuruma bildirilmesi,
- Prim borcu ile gecikme zammı belgelenmedikçe teminatın iade edilmemesi,
- Kurumun prim borcu ile gecikme zammı alacağıının ödenmemesi durumunda bu alacağı teminattan keserek veya teminatı paraya çevirerek kurum hesabına yatırılması, İdareye karşı ihaleli iş taahhüt eden bütün gerçek ve/veya tüzel kişiler, taahhüt edilen işin niteliği gereği işçi çalıştırılması zorunlu ise bu işi kuruma bildirmek zorundadırlar.

Yüklenici; yapım işlerinde **kesin kabul**, diğer işlerde **kabul** tarihine veya varsa **garanti** süresinin bitimine kadar ödemek yapmak zorundadır. Aşağıda belirtilen borçlarını, bu iş nedeniyle idareye olan borçlarını ve bu iş nedeniyle SGK' na olan borçlarını, Ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan kanuni vergi tevkifatlarını, yukarıdaki süreler içinde ödememesi halinde protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın kesin teminatlar paraya çevrilerek borçlarına karşılık mahsup edilir, varsa kalanı yükleniciye geri verilir. Mevcut hallerin sağlanması ve mahsup işleminin yapılmasına gerek bulunmayan aşağıdaki hallerde kesin teminat mektupları hükümsüz kalır Bu haller¹⁰⁵;

- Yapım işlerinde kesin hesap ve kesin kabul tutanağının onaylanmasından,

¹⁰⁴ Osman KAYA, a.g.m. s.74.

¹⁰⁵ Kamu İhale Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, **26190 sayılı, 06.06.2006 tarihli, Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.**, <http://www.kik.gov.tr/mevzuat>, (Erişim:8.4.2008).

- Varsa garanti süresinin bitim tarihinden itibaren iki (2) yıl içinde,
- İdarenin yazılı uyarısına rağmen talep edilmemesi nedeniyle iade edilemeyen ve bankasına kesin teminat mektupları hükümsüz kalır ve iade edilir. Teminat mektubu dışındaki teminatlar sürenin bitiminden itibaren Hazineye gelir kaydedilir.

İKİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ VE MALİYET UYGULAMALARI

İnşaat bir üretim işidir. Üretilen konutların maliyetlerinin tespiti, maliyet muhasebesi sistemi içinde Mamuller hesabında görünmektedir. Özel inşaatlarda müteahhit işe başladığı tarihten itibaren daire veya dükkanların kısım kısım satıp inşaatla devam etmektedir. İnşaat yapılırken yapılan satışlar nedeniyle maliyet saptamak mümkün değildir. Ayrıca vergi matrahı tespit etmekte mümkün değildir. Bu nedenle inşaat halinde iken yapılan satışlardan elde edilen geliri avans olarak kabul etmemiz gerekir. Maliyet inşaat bitiminde hesaplanabilmektedir.

İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması ve işin bitiminde üründen pay alınmaması şeklinde yapılan inşaatlar ise hizmet olarak nitelendirilmektedir. Görüldüğü üzere inşaat ve onarım işleri yapılış amacı ve farklılığı yönüyle gerek maliyet gerek ticari kazancın ticari kazancın belirlenmesinde ayrı inceleme konusu oluşturur.

2.1. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

Ticari işletmeye ait olmayan ve ticari amaç taşımayan inşaat işleri çalışmamız kapsamına alınmamıştır. Konut yapı kooperatiflerince yürütülen inşaat işleri ile bazı özellikleri nedeniyle ayrı bir çalışma konusu edilecek boyutta ve önemdedir. Bu nedenle konut yapı kooperatiflerince yürütülecek inşaat işlerine çalışmamızda yer verilmeyecektir.

Ticari kazancın tanımından başlanarak önce ticari kazancın irdelenmesi sonra maliyet uygulamaları ele alınmaktadır.

2.1.1. Ticari Kazanç

Ticari kazancın tanımı incelendiğinde GVK ve Türk Ticaret Kanun'un(TTK) birlikte değerlendirilme ihtiyacı doğmaktadır.

Tüm muamele, fiil ve işlerin TTK'da, ticari iş (faaliyet) olduğu kabul edilmiştir. Diğer yandan, "her türlü ticari veya sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır"(GVK. md.37) denilmek suretiyle yapılan tanımdan ticari kazancın tespitini yapmak ve sınırlarını çizmek oldukça güçtür. Çünkü GVK' da ticari ve sınai faaliyetin

tanımı yer almamakta¹⁰⁶ ve TTK'nun ticari faaliyet olarak tavsif ettiği ticari işletme(TTK. md.11) ile ilgili tüm faaliyet ve muamelelerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı(TTK.md.3) ve o şekilde vergilendirileceği hükme bağlanmış durumdadır.

Aşağıda sayılan faaliyetlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak belirtilmiştir(GVK. md. 37).

- Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden,
- Coberlik işlerinden (Coberlik; borsaya kayıtlı olarak ve kendi nam ve hesabına hisse senedi ve tahvil alım satımı yapılmasıdır),
- Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden,
- Gayrimenkulların alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
- Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden,
- Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar,
- Diş protezciliğinden elde edilen kazançlar.

Ticari kazanç sadece sayılan faaliyetlerden oluşmamaktadır.Ticari ve sınai faaliyet kavramına dahil diğer tüm faaliyetlerden sağlanan kazançlar Kanun kapsamında ticari kazanç kabul edilerek, yapılan genel tanımlama GVK 'da yer almadığına göre, tanıma dahil faaliyet türlerini daha açık görebilmek için TTK ' na başvurulmalıdır¹⁰⁷.Böylece iki kanun birlikte kapsamında ticari kazanç işleri değerlendirilmiş olur.

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için taşıması gereken bazı özellikler bulunmaktadır. Bunlar;

- Emek-sermaye özelliği,
- Devamlılık özelliği,
- Organizasyon özelliği,
- Hacim özelliği,
- Gelir ve kazanç elde etme özelliği.

¹⁰⁶ Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2009, s. 38.

¹⁰⁷ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., ss. 37-38.

Ticari kazancın elde edilmesi, “tahakkuk” esasına bağlanmıştır. Elde etmenin gerçekleşmesi için, ticari işlemin eksiksiz olarak yerine getirilmiş olması gerekmektedir. Kısaca, mükellefin elde ettiği ticari kazancının tespitinde, sadece tahsil edilen gelirleri anlamamak gerekir. Gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi, alacaklıları açısından, tahakkukun gerçekleştiğini ifade eder. Bu durumda vergiyi doğuran olay da ortaya çıkmış sayılır. Gayrimenkul satışlarında satış akdinin yapılması ve satılan gayrimenkulun alıcıya teslimi (ekonomik tasarrufun alıcıya bırakılması) ticari kazancın tahakkuk esasında elde edilmesi için yeterli sayılmaktadır¹⁰⁸.

Diğer yandan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT)’de muhasebenin temel kavramları açıklanmıştır. Dönemsellik temel kavramı; “işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak tespitidir. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir”. olarak açıklanmıştır. İnşaat işlerinde bu anlamda tahakkuk esas geçerlidir. Hak ediş bedelleri tahsil edilemese dahi tahakkuk esas geçerli olduğundan gelir olduğunu engellemeyeceği açıktır¹⁰⁹.

2.1.2. İnşaat Türlerine Göre Kazancın Tespiti

Bilindiği üzere işletme, kazanç temini amacını güden ve devamlılık arz eden faaliyetlerin içerisinde cereyan eden iktisadi bir ünedir. İşletme faaliyetlerinden doğan kazanç ve iratların tümü, kaynaktaki mahiyetleri ne olursa olsun işletmeye dahil olur ve işletmenin asli kazancını oluşturmaktadır. İşletmenin ana faaliyet konusu ve ona ticari bir işletme vasfını veren asli faaliyetlerden elde olunan kazançlar gibi, işletmenin yardımcı ve başka faaliyet ve işlemlerinden sağlanan farklı içerikteki gelir unsurları da mevcut bulunmaktadır.

Gayrimenkul alım-satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir (GVK. md.37/4). Bu madde ile güdülen amaç faaliyetin maksadı ve devamlılığıdır.

İnşaat işlerinin İnşaatın taahhüt şeklinde mi yoksa özel inşaat şeklinde mi gerçekleştirilmesi, kazancın tespiti yönünden önem taşımaktadır. Vergi hukukunun

¹⁰⁸ Erkan GÜRBOĞA, Tuncel ATABEY, **Vergi Kılavuzu**, İzmir, 2008, ss. 127-129.

¹⁰⁹ Hulusi ÖZOCAK, “İnşaat İşlemlerinde Vergisel Uygulamalar ve Özellik Arz Eden Durumlar”, **İktisadi Dayanışma**, <http://www.mevzuatbankasi.com.tr>, (Erişim: 11.09.2007).

da benimsediği bu ayırım kapsamında inşaat faaliyetlerini özel (yap-sat) inşaat faaliyetleri ve taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti olmak üzere iki kısımda ele alınmaktadır.

2.1.2.1. Özel İnşaatlarda Ticari Kazancın Tespiti

Özel inşaatlar kişi yada kurumların kullanmak yada satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Yapanın kendi adına inşaat işini yapması esastır.

Kendi nam ve hesabına apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaata kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi, kat karşılığında belirli sayıda daire, kat veya dükkan vermek kaydıyla da başkalarına ait arsa üzerine de yapabilirler¹¹⁰. 1999 yılından önce kendi arsasına bina inşa edenlerin kazançları ticari kazanç sayılmazken bu tarihten sonra inşa edilen dairelerin 4 yıldan önce satılması durumunda diğer kazanç ve iratlar olarak vergilendirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu kişilerin vergi dairesine kayıt olmayacakları ve dolayısıyla gelir vergisi beyanı vermemeleri söz konusu iken, çalışan işçileri için sosyal güvenlik kaydı dosyası açtırılması ve asgari işçiliği bildirmeleri yeterli görülmüştür. Ancak belirtildiği üzere 5 yıldan önce satılması durumunda diğer kazanç ve iratlar olarak beyan edilmesi gerekmektedir¹¹¹.

Özel inşaat işletmeleri aynı zamanda, kanunlara uygun bir şekilde kendi nam ve hesaplarına mesken veya işyeri olarak kullanıma mahsus yapılar inşa eden ve bunları ticari bir organizasyonla satan işletmelerdir. Esas itibariyle bu işletmeleri inşaat taahhüt işi yapan işletmelerden ayıran en önemli özellik, yapıları kendi nam ve hesaplarına yapmalarıdır. Özel inşaat işletmeleri inşa ettikleri konut veya işyerleri olarak pazarlamak suretiyle satarlar ve bu satıştan elde ettikleri kar işletmenin ticari kazancını oluşturmaktadır¹¹². Özel inşaatların herhangi bir kıymet imali ve satışından farklı bulunmadığından, kazancın yıllık olarak maliyetle satış bedelinin karşılaştırılması suretiyle tespit edilmesi gerektiği belirtilmiştir Bu durum, söz konusu işletmelerin yapının inşası için gerekli temel girdi olan arsanın tedarik edilmesini zorunlu kılmaktadır. Ülkemizde yoğun olan ve genelde müteahhitlerin arsa payı karşılığı daire ve dükkan verdiği aralarında noter aracılığı ile yaptıkları bir

¹¹⁰ Yahya ARIKAN, "İnşaat ve Kooperatif İşletmelerine Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları" <http://malicozum@iSMMM.org.tr>, (Erişim:05.12.2008).

¹¹¹ Kazım GÜZELLER, "Özel İnşaatlarda Gelir Vergisi", <http://www.muhasabenet.net>, (Erişim:07.03.2009).

¹¹² Özlem MUZAFFER, "Özel İnşaat İşletmelerinin Özellikleri", **Maliye Postası**, S:652, Yıl:29, 2007, s.74.

sözleşmeye dayanır. Daire ve dükkan halinde satmak amacıyla yapılan bu inşaatlarda kazanç bunların teslim ve satışı halinde kar ve zarar hesaplanarak vergilendirilir¹¹³.

Özel inşaat işleri GVK. md. 42 kapsamına girmediğinden bu işletmeler kar veya zararın tespitinden işin bitimini beklemeksizin yıllık esasta vergilendirilirler. Müteahhit inşaat devam ederken yaptığı satışlar için fatura kesmişse vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur ve ticari kazanç sayılarak ilgili yılda beyan edilir. Özel inşaat işinde sağlanan gelirin dairelerin ve dükkanların satıldığı yılda beyan edilmesi gerekir. Bu satış gerçekleşmediği sürece de kar ve zarardan söz edilemez. Yapılan daire ve dükkanların tümü aynı yıl içinde satılmışsa kar veya zarar toplam satış bedeli ile toplam maliyet karşılaştırılarak, aynı yılda satılmamışsa satılan kısım ile ilgili satışın yapıldığı yılda yine satış ile maliyet karşılaştırılarak veya inşa edildiği yılda satılmamışsa stok olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Özel inşaat işletmeleri her yıl verecekleri beyannamelerde o dönem yapılan satışlardan elde edilen geliri ile aynı dönemin gider ve satış maliyetlerini karşılaştırarak tespit ettikleri kar veya zararlarını beyan ederler. İnşaat taahhüt işletmeleri ile nam ve hesabına yapı inşa edilen işveren arasında **istisna akdi** hükümleri geçerli iken, özel inşaat işletmelerinde böyle bir akit bulunmaz; bu işletmelerde işletme ile müşteri arasında düzenlenebilen **satış akdi** hükümleri uygulanır¹¹⁴.

Özel inşaat işlerinde kazancın tespitinde özellik taşıyan istisnai durumlardan biri, gayrimenkulün satılmayıp elde kalması halinde kazancın tespitine ilişkindir. İkinci istisnai durum, inşaatla ilgili defter ve belgelerin tutulmadığı yada gerçeği yansıtmadığı durumlarda inşaatın safi kazancının tespitine ilişkin durumdur.

2.1.2.1.1. Elde Kalan İnşaatların Ticari Kazancının Tespiti

Müteahhitler inşa ettikleri ancak bittiği yılda satamamış oldukları özel inşaatlarının nasıl değerlemeye tabi tutulacağı hususunda metrekare maliyet bedeli ile stoktaki kalan inşaatların hisse sayısını çarpma suretiyle stok değerlemesi yapmak mümkündür. Örneğin, toplam metrekaresi 10.000 olan bir apartmanda stokta kalan daire ve dükkanların hisse adedi 2000/10.000, metrekare maliyet bedeli

¹¹³ Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 08.04.1998 tarih ve Esas no:1987/35, Karar no:1988/25, 01.04.2005 tarih ve Esas no:2004/229, Karar no:2005/55, (MUZAFFER,a.g.m.,s.75).

¹¹⁴ ÖZTÜRK, 2007, ss. 330-333.

ise 600.- TL. olsun. Stok maliyeti bu iki rakamın çarpımı suretiyle bulunur. Bu da, $(2000 / 10.000) \times 600.- = 120.-TL$.

Daire ve dükkanların bulunduğu konum farklılığı göz önüne alınmadıkça, maliyetin tespiti yapıldığında, sakıncalar doğabilecektir; yüzölçümleri aynı olan daireler, değer yönünden farklılık arz edebileceği halde maliyeti eşit çıkabilecektir. Örneğin, dairenin manzarası, katı, satış sırasında dairenin değerini farklılaştırabilecektir. Bu durumda defter kayıtlarından çıkarılacak defter maliyetini stoktaki dairelere ve dükkanlara uygulamak, gerek gelir vergisi gerek VUK hükümleri yönünden en doğru yol olarak görülmektedir. Kanuni kayıtların mevcut olduğu durumlarda bunlara uyulmasının zorunlu olduğu bilinmektedir.

2.1.2.1.2. İnşaat Maliyetinin Tespitine Olanak Bulunmayan Hallerde Ticari Kazancın Tespiti

Defter ve belgelerin tutulmadığı ve elde edilen gelirin beyan olmadığı, dolayısıyla inşaat maliyetinin tespitine olanak bulunmadığı hallerde safi kazancın tespiti şu şekilde yapılmaktadır. İnşaat incelenerek arsanın yeri, büyüklüğü, malzeme ve işçilik masrafı, kat ve daire sayısı, maliyeti etkileyen diğer faktörler de göz önüne alınarak maliyetin tespitinden sonra doğacak sonuca göre bir karar verilmesi mümkün değil ise, ve ya mükellefin yurt dışında olması nedeniyle bilirkişi incelemesine gerek duyulan proje ve plan sağlanamaması hallerinde ticari kazancın tespiti, satış bedeli üzerinden piyasa cari kar haddi uygulanması yoluna gidilecektir. Bu durumda piyasa cari kar oranı olarak yüzde 20 esas alınacaktır ¹¹⁵.

2.1.2.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda Ticari Kazancın Tespiti

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya tesliminin üstlenilmesidir. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar kamuya yapılabileceği gibi özel sektör firma ve kişilerine de yapılabilir. Özel sektör işlerinde işin ne şekilde ihale edileceğine ve kime verileceğine ilişkin konulmuş kurallar bulunmamaktadır. Bu kurallar iş sahibi kendisi

¹¹⁵ Dn. 13. Dairenin, 18.01.1977 tarih ve Esas no: 1976/963, Karar no:1977/98,(KIZILOL, a.g.e.,2008, s.364).

belirleyebileceği gibi, işi de istediğine yaptırabilir. Ancak, kamuya ait inşaat işlerinin yaptırılması KİK' na tabidir¹¹⁶.

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, istisna akdinin tanımına tamamen uygundur(BK.md.355). İnşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler esasen bir üretim faaliyetinde bulunmalarına rağmen, işin yapımını başkasının istemesi işin niteliklerini yapımını isteyen kişinin belirlemesi, iş bedelinin sözleşmeye dayalı olarak belirlenmesi gibi nedenlerden dolayı hizmet üretimi yapan işletmelerdir¹¹⁷.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri, belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibariyle bir takvim yılı içerisinde bitirilmesi imkan olmayan, inşaat, hafriyat yapı inşası, baraj, yol, köprü, tünel, metro, yapımı gibi inşaat onarım ve taahhüt işleridir. Buna göre bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için; inşaat ve onarım işinin başkalarının (resmi veya özel kişi ve kurumlar) hesabına yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılını kapsamaması gerekmektedir. Taahhüt niteliğinde olmayan, işletmelerin kendi nam ve hesaplarına (satmak veya kullanmak için) yaptıkları inşaatlar (özel inşaatlar) taahhüt niteliğinde olmasına rağmen bir takvim yılı içerisinde bitirilen işler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmemektedir¹¹⁸.

Birden fazla takvim yılına yayılan inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespitiyle ilgili özel hükümler GVK' md.42-44'de düzenlenmiştir. Bu maddelerde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kar-zararın işin bittiği yılda tespit edileceği ve bütünüyle işin bittiği yılın geliri sayılarak beyan edileceği öngörülmüştür¹¹⁹. Bu işlerde işin bitiminde, "inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir"(GVK. md.44).

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler, gelir vergisi mükellefleri yanında kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerlilik taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o yılın

¹¹⁶ Şükrü, KIZILOT, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı, Ve Ölçümlene**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1994, s.3.

¹¹⁷ ŞENTÜRK, 2007, s.9.

¹¹⁸ Ayşe N. YERELİ, Cevdet KAYALI, Mustafa KAVACIK, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması ve Önem Arz Eden Hesapların Muhasebeleştirilmesi", **Dayanışma**, S:102, Haziran 2008, s.23.

¹¹⁹ DEMİR, a.g.m., s. 42.

beyannameesinde gösterilir(GVK. md.42/1). Kanun'da da açıkça belirtildiği üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım işi bitmeden herhangi bir kar veya zarar hesaplamasının yapılamayacağı ortaya çıkmaktadır. Dolayısı ile sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım İşleri ile iştigal eden kurumlar, yalnızca biten işlerinden dolayı kar/zarar hesaplaması yapmaları gerekir. Buna karşın,devam eden işlerinden dolayı herhangi kar/zarar hesaplaması yapmamaları gerekmektedir. Bunun yanında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında, işin devam ettiği süreçte bu işler dışında arızı kar veya zararlar da ortaya çıkabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle alınan hak edişlerin bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler ile kur farkı gelirleri, alınan tazminatlar, ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ve finans kurumları ile doğan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışından veya kiraya verilmesinden veyahut hurda satışlarından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin görüşü, işin bitiminin beklenmeden, mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kar/zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir. Ancak Danıştay'ın bu konuda aksi yönde verilmiş kararları mevcuttur¹²⁰.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde bilanço döneminin ticari kazancı ele alınmamıştır. Maliyet ve hak edişlerin izlenecekleri hesap gruplarının tanımlanmasından anlaşıldığı üzere yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanmasına kadar ticari kazancın hesaplanmayacağı(MSU Genel Tebliğ no.1), dolayısıyla, GVK. md.42'e uygun bir düzenleme yapılmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)nce yayımlanan 11 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardı (TMS), yıllara yaygın inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilme usul ve esaslarını belirlemiştir¹²¹. Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir biçimde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibariyle sözleşmeye konu işin tamamlanma aşaması esas alınarak, gelir ve giderler olarak mali tablolara yansıtılır(TMS md.22). İnşaat sözleşmesiyle ilgili beklenen zararlar gider olarak muhasebeleştirilir(TMS md.36). Tamamlanma aşaması dikkate alınarak dönem ticari kazancı tespit edilebilir. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden şirketlerde ticari kazanç, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet fark ile bulunur(MSUGT).Diğer yandan, daire, kat veya dükkan halinde satmak amacıyla

¹²⁰ Murat ÇELİK, "2008 Yılında Biten İnşaat ve Onarım İşlerinde Karın Hesaplanması ve Kesilen Tevkifatların Kurumlar Vergisinden Mahsubu", **E-Yaklaşım**, S:197, Mayıs 2009.

¹²¹ İstanbul YMM Odası, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Ticari Kazanç ve Avans Kar Payı Dağıtılması", **15 Ekim 2007 tarihli YMM Odası Raporu**, S:7/42-46, İstanbul, 2007,s. 8.

yapılan inşaatlarda kazanç, inşa edilen daire, kat veya dükkanlar müteahhit için mal niteliğinde olup, bunların bitimden ziyade teslim veya satışı halinde kar/zarar hesaplanarak, vergilendirilecektir. Çünkü gayrimenkul satışı, tapu siciline tescile bağlı olmaksızın, içerik ve tutar itibarıyla kesinleşmektedir. Dolayısıyla satıştan doğan gelirin, satış akdinin yapıldığı ve gayrimenkulun alıcıya teslim edildiği hesap dönemi ticari kazancına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir. İnşaat süresince yapılan satışlardan alınan tutarlar, avans niteliğinde değerlendirilir. Kar-zarar tespiti inşa edilen dairelerin tesliminde hesaplanır. Teslimden ise daire, kat veya dükkanın iskan belgesinin alınması veya bu tarihten öncede fiilen kullanılmaya başlandığı tarih anlaşılmalıdır. Satış işleminin geciktirilmesi bunu engellemez. GVK ve KVK' göre kar-zararın tespitine ilişkin olarak dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda verilmektedir¹²²:

- İnşa edilen daire, kat veya dükkanların maliyetleri bağımsız bölüm dağılımına göre tespit edilmelidir.
- Satışın gerçekleştiği dönemde satış rakamı ile maliyet bedeli arasındaki kazanç vergilendirilecektir.
- Satışın aynı dönemde gerçekleşmediği durumlarda satılmayan daire maliyet bedelleri stok olarak düşünülüp, sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. Dolayısı ile satıldığı dönemde kazanç tespiti ile vergilendirilecektir.
- İnşaat süresince gerçekleşen kanunen kabul edilmeyen giderler ise vergilendirmenin yapıldığı dönemde ayrıca vergi matrahına ilave edilecektir.

İnşaat işi dışında elde edilen arazi gelirler olduğunda; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında, işin devam ettiği süreçte bu işler dışında arazi kar veya zararlar da ortaya çıkabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle alınan hak edişlerin bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler ile kur farkı gelirleri, alınan tazminatlar, satıcılar ve finans kurumları ile olan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışından veya kiraya verilmesinden veyahut hurda satışlarından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin görüşü, işin bitiminin beklenmeden, mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kar-zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir¹²³. Ancak, Danıştay'ın bu konuda aksi yönde verilmiş kararları da bulunmaktadır¹²⁴.

¹²² Dursun Ali KURBAN, Özel İnşaatlarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, 14 Ekim 2006 tarihli Bursa SMMM Odası Seminer Notları, Bursa, 2006, s. 5.

¹²³ Ahmet ÖZPINAR, "Yıllara Yaygın İnşaat İşleri", <http://www.batiYMM.com.tr.>, (Erişim:09.02.2009).

¹²⁴ Dn.4.Dairenin, Esas no:1994/581, Karar no: 1994/3495, <http://www.danistay.gov.tr.>, (Erişim:3.9.2008).

Vergilendirilecek matrahın bulunmasında bu hususlar olmakla birlikte ticari kazanç tespitinde; inşaat işlerinde ortalama kar haddi gibi uyulması gereken bir oran olmamasına rağmen teamül olarak maliyet bedelinin yüzde 25'i yada satış bedelinin yüzde 20'sinin kazanç olarak belirlenmesi benimsenmiştir.

Vergi kanunlarının yanı sıra, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde bilanço dönemi ticari kazancı ele alınmamıştır(MSUG Tebliğ 1). MSUG Tebliğinde düzenlemenin amacı, " bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmasının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır." olarak açıklanmıştır. Yıllara yaygın inşaat işi ile iştigal eden mükelleflerin dönem ticari kazançlarını mali tablolarında göstermemeleri tebliğin amacına uymamaktadır¹²⁵.

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştigal eden kurumlar vergisi mükellefleri de bilanço dönemi içinde tespit edilen ticari kazanç beyannamelerinde kazançları beyan edilir ve "Yıllara yaygın inşaat iş bitiminde beyan edilecek inşaat kazancı indirimi" olarak indirim konusu yapılır ve bu şekilde mali kar tespit edilebilmektedir. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanması üzerine tamamı o yılın geliri sayılması gereken tutarın beyannamelerde, "önceki yıl beyannamelerinde kazançtan indirilmiş yıllara yaygın inşaat kazançlarının ilavesi" olarak mali karın tespitinde dikkate alınmaktadır¹²⁶.

2.1.3. İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Genel Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerde üç çeşit gider bulunmaktadır. Birincisi doğrudan doğruya tek bir inşaat işini ilgilendiren giderlerdir (müşterek olmayan giderler). Şantiye elektrik giderleri, şantiye su giderleri gibi. İkincisi birden fazla inşaat işine ya da inşaat işi ile birlikte başka işlere ait ortak giderler (şirket merkezinde şantiyelerin projelerini çizen mimarların ücretleri, şirketin projelerinin tanıtıldığı reklam ve afişleri gibi) ve üçüncüsü inşaat ve onarma işi ile

¹²⁵ İstanbul YMM Odası , a.g.r.,s.14-22.

¹²⁶ İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS (TMS 11) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 7, **26.10.2005 tarihli, 25978 sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.**

hiçbir ilişkisi olmayan giderlerdir (şirket merkez giderleri gibi). Bu gider türlerine ilişkin olarak yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir¹²⁷:

- Tek bir inşaat işiyle ilgili olan doğrudan giderler söz konusu ise; hangi işe ait olduğu net olarak tespit edilebilen giderler (doğrudan giderler) olup, o işe ait maliyet hesaplarında izlenir ve iş bitiminde o işten elde edilen kazanç tespitinde dikkate alınır.
- Yıllara yaygın İnşaat ve onarım İşleri İle ilgisiz giderler söz konusu ise; yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile hiçbir ilişkisi olmayan giderlerin ilgili olduğu yılda doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir. Örneğin yeni bir işin alımı için yapılan seyahat harcamalarının, işin alınamaması halinde, dağıtım tabi tutulmaması, doğrudan gider hesaplarına aktarılması gerekmektedir.
- Müşterek giderler söz konusu ise; belli bir işin yapılması ile doğrudan ilgili olmayan, birden fazla işle ilgili olan (müştereke yapılan) giderlerin dağıtılmasından meydana gelen maliyetlerdir. VUK' da üretim maliyeti konusunda; genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi bakımından mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işlerinde getirilen özel düzenleme ile bu işlerle ilgili müşterek genel giderlerin maliyete verilmesi zorunlu kılınmış ve dağıtımda hangi anahtarın kullanılacağı kanun hükmünde açıklanmıştır(GVK. md. 43). Buna göre, birden fazla yıllara yaygın inşaat onarım işinin birlikte yapılması halinde gider dağıtım söz konusu ise (5024 s.K'da yapılan değişiklik kapsamında), yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderlerin dağıtılmasında bu işlere ait harcamaların birbirine oranı esas alınacaktır(GVK md.43/1).

2.1.3.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtım

Giderlerin dağıtımındaki temel amaç, mali ve ticari karın doğru olarak tespit edilmesidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler, bu kapsamdaki her inşaat işine ait kayıtlarını ayrı bir deftere veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve kar ve zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar(GVK. md.42/2).

¹²⁷ ÇELİK, a.g.m., Mayıs 2009.

Hangi işle ilgili olduğu belirlenemeyen veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılır. Yapılan inşaat işinin herhangi birinin bitmemiş olması, inşaat ve onarım işine genel giderden pay verilmesine engel teşkil etmez. Hangi işe ait olduğu belli olan giderler dağıtıma tabi tutulmadan doğrudan ilgili olduğu işe ait hesaplara yazılır.

01.01.2004 öncesinde, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması durumunda ortak genel giderler, inşaatlardan alınan hak edişlerin birbirine olan oranına göre dağıtıma tabi tutulmaktaydı. GVK.md.43'de yapılan değişiklikle, hak edişe göre dağıtım esası değiştirilmiş ve yapılan harcamaya göre dağıtım esası benimsenmiştir. Hak edişlerin dağıtıma esas alınması uygulamasından, hak edişlerin ödenmesinin gecikmesi veya bazı işlerden hiç hak ediş alınamaması gibi gerçeğe uygun olmayan sonuçlar doğurması gibi gerekçelerle vazgeçilmiştir. Yıllara yaygın inşaat onarımın diğer işlerle birlikte yapılması durumunda, işletme bünyesinde işlerle direkt ilgili olarak oluşan maliyet ve giderler işlere direkt yansıtılır. Ancak bir takım giderler vardır ki, işlerle direkt ilişkilendirilmesi mümkün olmadığından birebir dağıtım da mümkün değildir. İşletme bünyesinde tüm işler için ortak olarak oluşan ve müşterek giderler diye adlandırılan genel giderler enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde ise harcamaların düzeltilmiş değerleri oranlamada dikkate alınacaktır¹²⁸.

Bu esaslar uyarınca, müşterek gider dağıtımını sırasında şu hususlara dikkat edilmelidir¹²⁹.

- Kanun metnindeki "diğer işler" den maksat her türlü ticari ve sınai faaliyeti yanında yıllara yaygın iş organizasyonu çerçevesinde yapılan makine veya gayrimenkul kiralama ları, duran varlık satışları, iştirak gelirleri gibi arızı gelirleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla, müşterek giderlerden bunlara da pay verilmelidir .
- Ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olan mevduat faizi ve repo geliri gibi finansman gelirlerine de müşterek giderlerden pay verilebilmesi mümkündür.

Müşterek finansman giderleri dağıtılırken, işletme bünyesinde oluşan finansman gelirlerinin finansman giderlerinden mahsup edilmesi (netleştirilmesi), bu mahsup sonrası artan finansman giderlerinin dağıtıma tabi tutulması uygun

¹²⁸ TOSUNER, ARIKAN, a.g.e., ss. 57-58.

¹²⁹ MB, 14.4.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114 – 36 /15541 sayılı Muktezası, <http://www.gib.gov.tr>, (Erişim:6.9.2008).

görülmüştür¹³⁰.Birden fazla inşaat ve taahhüt işi birlikte yapılmış olması halinde örnek bir düzenleme yapılmıştır.

Örnek: (A) A.Ş. tamamı yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi niteliğinde olan (X), (Y) ve (Z) işlerinin yapımını üstlenmiş olup,

2008 yılında;

X işi için 100.000 -TL,

Y işi için 200.000 - TL,

Z işi için de 300.000- TL olmak üzere toplam 600.000- TL harcama yapılmıştır. Müşterek genel giderler toplamı ise 300.000- TL'dir.

TABLO 2: İNŞAATVE ONARIM İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN DAĞITIMI-I

İşin Adı	Harcama Tutarı(TL)	Harcamanın Toplamdaki Oranı	İşlere düşen ortak genel gider tutarı(TL)
X işi	100.000	1/6	50.000
Y işi	200.000	1/3	100.000
Z işi	300.000	1/2	150.000
Toplam	600.000		300.000

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 2' de görüldüğü üzere, yapılan ortak giderlerin, harcama oranlarından elde edilen katsayılarla çarpılarak, ilgili işlere dağıtımı elde edilmiştir.

Yıllara yaygın ve yıllara yaygın olmayan inşaat işi birlikte yapılıyor ise,

Yıllara yaygın bir veya birden fazla inşaat ve onarma işinin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi niteliği taşımayan işlerle birlikte yapılması durumunda her yıla ait müşterek genel giderler, inşaat ve onarma işlerine ilişkin harcamalar ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarları oranında dağıtılacaktır¹³¹.

Örnek: (MF) A.Ş. birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işi niteliğinde olan (X) ve (Y) işinin yanı sıra inşaat malzemesi alım-satımı işiyle de uğraşmaktadır.Söz konusu işletme 2009 yılı faaliyetlerine ilişkin verileri şöyledir:

X işine 250.000- TL (yıllara yaygın inşaat işi) ve

Y işine 750.000- TL (yıllara yaygın inşaat işi) gider yapılmıştır.

Inşaat malzemesi alım-satım işinden de 500.000- TL hasılat elde etmiştir.

¹³⁰ Mehmet MAÇ, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi", **Vergi Dünyası**, <http://turmob.org.tr>, (Erişim:05.12.2008).

¹³¹ Ömer KÖSE, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması", **Yaklaşım**, S:189,Eylül 2008, ss.60-64.

2009 yılı müşterek genel gider toplamı ise 300.000-TL'dir.

Bu durumda müşterek genel giderler, (X) ve (Y) işi için yaptığı harcama ile inşaat malzeme alım-satım işinden elde ettiği hasılatın, bu harcamalar ile hasılat toplamı olan 1500.000- TL içindeki payı oranında dağıtım tabi tutulacaktır. Yapılan hesaplamalar ile birlikte tablo 3' de düzenlemeyi görmekteyiz.

TABLO 3: İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN DAĞITIMI-II

İşin Adı	Yapılan Harcama, Satış veya Hasılat (TL)	Harcama, satış veya Hasılatın Toplam İçindeki Payı	İşlere düşen ortak genel gider tutarı (TL)
A işi	150.000	1/6	30.000
B işi	450.000	1/2	90.000
İnşaat Mlz. Alım-Satım İş	300.000	1/3	60.000
Toplam	900.000		180.000

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Burada üzerinde durulması gereken önemli bir nokta, dağıtım esas olan giderler, hangi işe ait olduğu belirlenemeyen genel giderlerdir. Hangi işe ait olduğu belli olan genel giderler için dağıtım yapmaya gerek yoktur. Bunlar doğrudan ilgili işe ait genel giderler hesabına intikal ettirilir.

Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin örnek bir uygulama şöyledir;

Örnek: ABC A.Ş.'nin 30.06.2006 tarihi itibarıyla tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat işinden yıl içinde hak edilecek bedeli 450.000- TL, inşaat malzemesi alım satım işlerinden 1.000.000- TL hasılat elde ettiğini ayrıca firmanın yıllara yaygın inşaat işleri için kullandığı bir iş makinesini kiraya verdiği ve aynı dönemde 50.000- TL kira geliri elde ettiğini ve firmanın dağıtım tabi tutabileceği müşterek giderlerinin 200.000- TL olduğunu varsayalım. Bu takdirde mükellefin bu tarihte vereceği geçici vergi beyannamesinde geçici vergi matrahını tespit ederken aşağıdaki esasların dikkate alınması gerekir. Müşterek giderlerin yıllara yaygın inşaat onarım işine ait kısmı şöyle hesaplanır :

Tüm işlerden elde edilen hasılat ve hak edilecek toplamı =1.500.000- TL.

YYİÖİ 'nden elde edilen hak edilecek toplamı =1.500.000- x 0,3 = 450.000- TL

= 200.000- x 0,3 = 60.000- TL

Kalan 140.000- TL kısım ise diğer işlere ait gider payıdır.

Müşterek giderler yukarıdaki şekilde dağıtıldıktan sonra, giderlerin 60.000-TL kısmı yıllara yaygın inşaat işinin maliyetine atılacak, kalan 140.000- TL.' lik kısmı geçici vergi döneminde beyan edilecek olan inşaat malzemesi alım – satım işi ile diğer arızı kira gelirin, maliyeti olarak dönem karından indirimi söz konusu edilecektir. İnşaat ve onarım işlerinde ortak genel giderlerin dağıtımında, tek veya birden fazla inşaat ve onarım işi diğer işlerle birlikte yapılıyor ise, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirlerine olan oranı dahilinde dağıtılır¹³². Konuya ilişkin aşağıdaki gibi bir örnek düzenlenmiştir.

Örnek: Mükellef (A), hepsi yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmakta olup,

- A işinden 100.000-TL.,
- B işinden 400.000- TL.,
- C işinden 500.000- TL. hak ediş almıştır.

Üç ayrı iş için müştereken 60.000-TL. genel gider yapılmıştır. Bu genel giderlerin işlere dağılımı bu işlerle ilgili harcama tutarlarının birbirine olan oranına göre yapılmak üzere örnek bir uygulama tablo 4 'de düzenlenmiştir.

TABLO 4: İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN DAĞITIMI-III

İşler	Yapılan Harcama Tutarları (TL)	Harcama Oranı (%)	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler (TL)
A işi	100.000	10	10.000
B işi	400.000	40	24.000
C işi	500.000	50	30.000
Toplam	1.000.000	100	60.000

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Giderlerin dağıtımına avanslar açısından incelendiğinde ise, hak ediş, yapılmış olan bir işin karşılığıdır. Avans ise, ileride yapılacak işe karşılık ve bu iş karşılığında yapılacak ödemeye mahsup edilmek üzere alınmış bir tutardır. Gider dağıtımına esas olacak ölçüt ise yapılmış iş veya alınmış mal karşılığı elde edilen hak ediş ve hasılattır. Diğer bir şekliyle, gerçekleşmiş mal ve hizmet satışları tutarıdır. Bu satışların gerçekleşmesi için gider yapılmıştır. Avans alınması için bir genel gider yapılması söz konusu değildir. Bu çerçevede sadece avans alınmış olması nedeniyle avanslara ortak giderden pay verilmesini gerektirmeyecektir¹³³.

¹³² MAÇ, a.g.m.

¹³³ KÖSE, a.g.m., Eylül 2008, s. 64.

2.1.3.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde Amortismanların Dağıtımı

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. Amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat etmek gerekir¹³⁴.

- Mobilya, mefruşat, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.
- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur.
- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulur. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı ve kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Görüldüğü üzere, amortismanların dağıtımının yapılabilmesi için söz konusu araç ve makinelerin her işte kullanıldığı gün sayısının tespiti zorunludur. Yıllara yaygın inşaat işlerinde amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde sağlanan karın o yıl geliri olarak kar-zarar hesabına kaydedilmesi gerekmektedir.

Türkiye’de yapılan taahhüt işine isabet etmeyen amortisman paylarını, Türkiye’de yapılan iş kazancından düşülmesi olanaksızdır¹³⁵.

Örnek: FM İnşaat Ltd. Şti’nin 2009 yılı içinde inşaat malzemeleri ticareti ve YYİO işi olmak üzere, iki farklı faaliyeti bulunmaktadır. Şirket, 2008 yılında 80.000-TL’ye aldığı kamyonu, 2009 yılı içinde her iki faaliyetinde de kullanmıştır. Söz konusu kamyoneti, YYİO işinde, 72 gün, inşaat malzemeleri ticaret işinde de 288 gün kullanmıştır. Normal amortisman usulünü uygulayan işletmenin, kamyonete ilişkin amortismanın (80.000-TL x %25= 20.000-TL) kullanım yerine göre dağıtımını tablo 5’ de düzenlenmiştir (Bir yılın 360 günden oluştuğu varsayılmıştır).

¹³⁴ Mehmet Tahir UFUK, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım**, S:185, Mayıs 2008, s. 66.

¹³⁵ Özkan ATİLA, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Yaklaşım**, S:180, Aralık 2007, s.71.

TABLO 5: İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE AMORTİSMAN PAYLARININ DAĞITIMI-I

İş	Kullandığı Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Payı (TL)
YYİO işi	72	0,20	4.000
İnş.Malz.Tic.	288	0,80	16.000
TOPLAM	360	1,00	20.000

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

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(GVK. md.3/3).Konuya ilişkin örnek bir uygulama ile düzenlenmiştir¹³⁶.

Örnek: Mükellef bay Emir'in (Y) ve (Z) olmak üzere iki inşaat işi vardır. Ayrıca bir de toptan gıda işi yürütmektedir. Normal amortisman yöntemi ile varlıklarına amortisman ayırmaktadır. Değeri 60.000- TL (yüzde 20 amortisman tabi) olan bir taşıt her üç işte de kullanılmaktadır. Bu durumda, kullanma yerlerine göre amortisman payları tablo 6' da düzenlenmiş ayrıca muhasebe kaydı verilmiştir. Amortisman tutarı: 60.000 x %20 = 12.000- TL

TABLO 6: İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE AMORTİSMAN PAYLARININ DAĞITIMI-II

İş	Kullandığı Gün Sayısı	Oran (%)	Amortisman Payı (TL)
(A) inşaatı	90	%25	3.000
(B) inşaatı	160	%45	5.400
Toptan Gıda	110	%30	3.600
TOPLAM	360		12.000

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır

Mükellefimizin defter kaydına ait yevmiye işlemi aşağıdaki gibi yapılmaktadır.

31.12.2008			
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		12.000	
- (A) İnşaatı	3.000		
- (B) İnşaatı	5.400		
- Toptan Gıda	1.800		
257 BİRİK. AMORT.			12.000
/			

Örnek: Farklı faaliyet alanları ile birden fazla inşaat işini birlikte düşünerek değerlendirmek istediğimizde oluşturulan örneğimize ilişkin verilerimiz şöyledir:

¹³⁶ S.Sabit DURLANIK,“Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”,**Vergi Dünyası**, S:268, Aralık 2003, s.78.

Değeri 120.000- TL olan kamyon aşağıdaki sürelerde belirtilen faaliyetlerde kullanılmıştır. Kamyonun faydalı ömrü 5 yıl ve normal amortisman oranı yüzde 20'dir. (120.000- TL x %20 = 24.000- TL) Farklı işlerle birlikte inşaat işlerinin bir arada yürütümünde düzenlenen amortisman uygulaması, örneğimiz tablo 7'de düzenlenmiştir.

TABLO 7: İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE AMORTİSMAN PAYLARININ DAĞITIMI-III

iş	kullanıldığı gün sayısı	gün sayısının oranı	ayrılacak amortisman payı(TL)
Y İnşaat	120	2/12	4.000
Z İnşaat	240	4/12	8.000
Hafriyat	180	3/12	6.000
Nakliye	180	3/12	6.000
Toplam	720	12/12	24.000

Kaynak: DURLANIK, a.g.m, s.78.

Tablo 7'de görüldüğü üzere, birden fazla inşaat ya da inşaat işi ile diğer işlerin birlikte yapılması durumunda müşterek genel giderler amortismanların da dahil edilmesiyle birlikte, bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının (enflasyon düzeltmesinin yapılması gereken yıllarda) birbirine olan nispeti dahilinde, yıllara yaygın inşaat işleri dışında başka işlerin de yapılması durumunda ise inşaat işlerine ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına tabi tutulacaktır¹³⁷.

Ayrıca, ödenip ödenmediğine bakılmaksızın yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin bütün harcamaların ortak gider dağıtımında dikkate alınması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işiyle birlikte başka bir faaliyetinde yapılması halinde, diğer işe ilişkin satış veya hasılat tutarı belirlenirken de tahakkuk esasının dikkate alınması gerekmektedir. İşin bitiminde ortaya çıkacak gider ve hasılat olması halinde; 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(GVK.md.44/2).

2.1.4. İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Beyanı

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştegal eden kurumlar vergisi mükellefleri de bilanço dönemi içinde tespit edilen ticari kazanç

¹³⁷ Yılmaz ÖZBALCI, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008, s. 345.

beyannamelerde beyan edilir ve “yıllara yaygın inşaat iş bitiminde beyan edilecek inşaat kazancı indirimi” olarak indirim konusu yapılır, mali kar tespit edilebilir. Yıllara yaygın inşaat işinin tamamlanması üzerine tamamı o yılın geliri sayılması gereken tutarın beyannamelerde, “önceki yıl beyannamelerinde kazançtan indirilmiş tutar yıllara yaygın inşaat kazançların ilavesi” olarak mali karın tespitinde dikkate alınır¹³⁸.

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. Normal olarak, apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satan bir müteahhidin iş hacmi, kanunda öngörülen hadlerin üstünde olduğunda, inşaat işi için bilanço esasına göre defter tutulması gerekir(VUK. md.177/1). Ancak müteahhide karşı bazı işlerin yapımını taşeron olarak üstlenenlerin işletme hesabı esasına göre defter tutmaları söz konusu olabilir.

2.1.5. İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespitinde Kabul Edilen ve Edilemeyen Gider Uygulamaları

Bilindiği üzere ticari kazançlarda elde etme tahakkuk esasına bağlanmıştır. Ticari kazançların tespitinde hasılat bakımından olduğu gibi, giderler bakımından da tahakkuk esası geçerlidir. Gelirler ve giderler dönemsel kavramına uygun olarak tahakkuk ettiği tarih itibarıyla gelir veya gider kaydedilir.

Vergi kanunlarımızda tahakkuk kavramının açık bir tanımı olmamakla birlikte tahakkuk, gelir veya giderin içerik ve tutar itibarıyla kesinleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Bu tanım çerçevesinde alacak veya borcun kesin olarak hesaplanabildiği ve hukuken talep edilebilir hale geldiği anda tahakkukun gerçekleştiği kabul edilebilir.

Gelir safi tutarları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır(GVK.md.1). Safi tutarı tespit edebilmek için, gayri safi hasıllattan indirilebilecek giderler aşağıda sıralanmıştır(GVK.md.41):

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler,

¹³⁸ İstanbul YMM Odası, “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Ticari Kazanç ve Avans Kar Payı Dağıtılması”, 15 Ekim 2007 tarihli, İstanbul YMM Odası Raporu , S:7/42-46, İstanbul, 2007, s.8.

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, giyim giderleri(GVK. md.27),
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenemeye veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar,
- VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar,
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

Bilanço esasına göre ticari kazanç mali bilançolar üzerinden hesap dönemi sonunda ve başındaki özsermaye tutarları arasındaki fark olarak alınmaktadır. Yıl içerisinde işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilmektedir. İşletmeden çekilen değerleri ise bu farka ilave olunur. Mali bilanço işletmenin mevcut, alacak ve borçlarının VUK hükümlerine göre değerlendirilmesi sonucu oluşturulmuş bilançodur. Şayet bilanço kalemleri VUK'a göre değerlendirilmemiş ise çıkartılan bilanço "Ticari Bilanço" olarak adlandırılır. GVK' da hesaplanan ticari kazanç safi tutarları üzerinden vergilendirilmektedir. Bu nedenle ticari kazancın tespitinde GVK' nun gider kabul edilmeyen ödemeleri gösteren 41. maddesi ile İndirilecek giderleri gösteren 40. madde hükümlerine riayet edilmesi gerekmektedir.

Bu çerçevede aşağıda sayılan ödemeler ise ticari kazancın tespitinde gider kabul edilemez (GVK. md.41) :

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler,

- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine, küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar,
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler,
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar,
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin yüzde 50'si (90/1081 sayılı BKK ile (0) sıfır,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

Bu maddenin uygulanmasında, kollektif şirketlerin ortakları ile adi ve eshamlı komandit şirketlerin komandite ortakları teşebbüs sahibi sayılmaktadır.

2.1.5.1. Sosyal Güvenlik Kesintisi Primlerinin Gider Yazılması Durumu

Kanunen kabul edilmeyen giderler veya ödenmeyen SGK primleri ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınır, ödenmeyen SGK primleri gider yazılamayacağı(GVK. md.40 ve SGKn. Md. 80)hükmü yer almaktadır. Ödenmeyen SGK primleri ancak ödendiklerinde beyannamelerde "diğer indirim" olarak indirim konusu yapılabileceği düzenlenmiştir. Düzenleme ilgili maddelerde şöyle açıklanmaktadır:3917 sayılı Kanun ile 506 sayılı SGKn. md.80 yapılan değişiklikle ve en son 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe giren kanun düzenlemesinde; işveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden, bu kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma ödemeye mecbur olduğu kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak yazılamayacağı hüküm altına alınmıştır (SGKn. ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md. 88). 3917 s.K ile; 506 s.K. md.80 ve 5510 s.K. md.88'e konulan ödeme mecburiyeti ile tartışmalar sona ermiş bulunmaktadır. Artık, sigorta primleri işçi ve

işveren payı dahil olmak üzere kuruma fiilen ödenmeden ticari, zirai veya mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemeyecektir.

2.1.5.2. Ödenmemiş Sosyal Güvenlik Kesintisi Primleri İle İlgili Mevzuat ve Uygulaması

GVK'nun ticari kazancın tespitinde, safi kazancın tespit edilmesi için indirilecek giderler başlığını taşıyan düzenlemeleri içermektedir (GVK.md.40/2). "Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında işe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla), "506 sayılı SGK'nun md.80'de yapılan değişiklikle ve en son 5510 s.K.md.88 ile, kuruma fiilen ödenmeyen primlerin vergi uygulamasında gider kabul edilmeyeceği aşağıdaki şekilde hükme bağlanmış bulunmaktadır. "İşveren, bir ay içinde çalıştırdığı sigortalıların primlerine esas tutulacak kazançlar toplamı üzerinden bu kanun gereğince hesaplanacak sigortalı hissesi prim tutarlarını ücretlerinden kesmeye ve kendisine ait prim tutarlarını da bu miktara ekleyerek en geç ertesi ayın sonuna kadar kuruma öder. Prim borçları, KDV iade alacağından mahsubu suretiyle de ödenebilir. Bu takdirde KDV iade hakkı sahibi; kendisinin, mal ya da hizmet satın aldığı veya iştirak veya ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu işverenlerin prim borçları için de mahsup talep edebilir. Kurumun Maliye Bakanlığı'nın uygun görüşü ile bu uygulamadan faydalanacak işverenleri, işgal konusu, işletme türü ve işletme büyüklüğü itibariyle belirlemeye ve lehine mahsup talebinde bulunulan işverenlerin prim borcu ödeme süresini (otuz gün) aşmamak üzere uzatmaya yetkilidir. Hak edilen ve ancak ödenmemiş olan ücretler üzerinden hesaplanacak primler hakkında da bu hüküm uygulanmaktadır. Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz"(3917s.K). Sigorta primlerinin, mali takvim yılı sonunda ödenmesi halinde durumu aşağıdaki şekliyle açıklanmaktadır¹³⁹:

- Aralık ayına ait sigorta primi ile yıllık beyanname verilinceye kadar ödenen primlerin durumu:

¹³⁹ İslam ÇANKAYA, Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlarda İnşaat Muhasebesi, Ankara, 1998, s. 26.

sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebileceğinden (GVK.md. Genel Tebliği 174) aralık ayına ait olan sigorta primlerinin ertesi yılın ocak ayı içinde ödenmesi durumunda, bu primler aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir. Sigorta primlerinin hangi tarihe kadar kuruma ödenmesi gerektiği kanunda belirtilmemiştir(506 s.K.md.80 ve 5510 s.K. md.88). İndirimin fiilen ödemeye bağlanmasındaki amaç, sigorta prim tahsilatını sağlamaktır. Mükellefler vergi beyannamesini verinceye kadar kayıtlarda düzeltme yapabilirler. Bu nedenle Gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verinceye kadar ödenen sigorta primlerinin de vergi uygulamasında gider olarak dikkate alınması gerektiği ileri sürülmektedir.

- Ödemenin daha sonraki yıllarda yapılması durumunda:

Ödenmemiş olan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği dönemde mali karın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir (GVK.Genel Tebliğ 174). İlgili Tebliğde bir süre sınırlaması öngörülmediği için, tahsil zamanaşımı içinde ödenen sigorta giderleri vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bu konuda zarar mahsubuna ilişkin 5 yıllık süre geçerli değildir(GVK.md.88 ve KVK. md. 14/7).

- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ödenmeyen sigorta primlerinin kaydında:

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazanç için bittiği yılda beyan edileceğinden, cari yılda ödenmeyen sigorta primlerinin giderlerden çıkarılmasına gerek yoktur. Ancak, işin bittiği yılda beyan o işe ait ödenmeyen primlerin mali karın hesabında dikkate alınması gerekir.

İnşaat taahhüt ve onarım işinin kazancı saptanarak beyan edildikten sonra bu işe ilişkin gelirler ve giderler ortaya çıkabilmektedir. Bu tür gelir ve giderlerin “inşaat işinin beyanından sonra ortaya çıkması bazen, yüklenicinin (müteahhidinin) dışındaki nedenlerden kaynaklanabilmektedir. Kanun koyucu tarafından da göz ardı edilmeyen bu durum neticesinde de konuya ilişkin özel düzenleme getirilmiştir. 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(GVK md.44) demektir. GVK’ nun bu düzenlemesi Tekdüzen Muhasebe Sisteminin “dönemsellik” kavramına uygun olmasa da, vergisel açıdan olayın çözüm yolu bulunmuştur. Böylece; geçici kabulü yapıp, kazancı saptanarak beyan edilmiş vergilendirilmiş bulunan işle ilgili sonraki yıllarda ortaya çıkan gelir ve giderler “ortaya çıktıkları yılın” sonuç hesaplarına alınarak sorun çözümlenmiş olacaktır. Bu olanak ancak inşaat taahhüt ve onarım

işleriyle sınırlı tutulmuş olup “ özel inşaatlar” ve diğer işler bu uygulamadan faydalanamayacaktır.

- Süresinde ödenmeyen SGK primleri nedeniyle ödenen gecikme zamlarının durumu:

506 sayılı SGK'nın md.80'de; 5458 s.K'un md.6 ile değiştirilen ve 1.4.2006 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkrası ile ve en son 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecek olan 5510 s.K'un md.88 “Kurumun, süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un(AATUHK) md.51., md.102. ve md.106 hariç diğer maddeleri uygulanır.” denilmek suretiyle, bu kanuna göre süresi içerisinde ödenmeyen prim ve diğer alacakların AATUHK' a göre takip edileceği hüküm altına alınmıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen konu hakkındaki bir muktezada¹⁴⁰. ,“Bu hükme göre, sigorta primlerinin vadesinde ödenmemesi nedeniyle ilgili mevzuat gereğince ödenen gecikme zamlarının kayıtlara gider olarak yazılması mümkün değildir. Gider kaydı yönünden bunların AATUHK uyarınca ödenen gecikme zammından bir farkı yoktur.” denilmektedir. Zamanında ödenmeyen sigorta primleri için kuruma ödenen gecikme zamlarının, Gelir veya kurumlar vergisinin hesabında gider olarak dikkate alınabilmeleri de mümkün değildir. Çünkü bu zamların, belirtilen zamlar kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir(KVK.md.11/6).

- SGK alacaklarında zamanaşımı uygulaması:

Kurumun özel hukuk hükümlerine tabi bulunduğu belirtilmektedir(SGKn.md.1/2). SGK' nun alacaklarının AATUHK kapsamına alınması nedeni ile kurum alacaklarındaki tahsil zamanaşımının kamu alacaklarında olduğu gibi duraksamaya düşülmektedir. Bilindiği gibi Tahsil zamanaşımı 5 yıldır (AATUHK.md.102). BK' da 10 yıldır (BK.md.125). 506 s.K.'un md.80 ve en son 01.01.2007 tarihinde yürürlüğe girecek olan 5510 s.K. md.88, kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde AATUHK hükümleri uygulanır hükmü nedeni ile kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsilinde, özel hukuk hükümleri yerine kamu hukuku dalında yer alan kanun hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş ise de, bu hüküm kurumun süresi içinde ödenmeyen prim ve diğer alacaklarının tahsili ile ilgilidir.

¹⁴⁰ Talha APAK, “Ödenmemiş SGK primleri Gider Yazılabilir Mi?”, <http://www.maliportal.net>, (Erişim: 06.11.2008).

- Gelir vergisi mükelleflerinde ödenmeyen sigorta primlerinin muhasebeleştirilmesi:

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde, kurumlar vergisi beyannamelerinde olduğu şekilde “diğer indirimler” adı altında bir satır yoktur. Ancak bu mükelleflerin 4 no.lu MSUGT uyarınca, ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim doldurup beyanname ekinde vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Ödenmeyen sigorta primleri bu bildirim ekinin ikinci bölüm faaliyet giderleri grubundaki ilgili satıra kaydedilerek beyan edilecek mali karın hesabında dikkate alınacaktır. Sigorta priminin ödendiği yılda gider kaydedilmesi gerekeceğinden, bir önceki yıl tahakkuk eden primin ertesi yıl ödenmesi halinde ise bu defa aynı bildirimde (-) işaretli olarak kaydedip, ödemenin yapıldığı yılın gideri bu miktar kadar azaltılarak beyan edilecek mali kara ulaşacaktır. İndirimin gelirler arasında gösterilmesi gerekteyse de, bu bölümde uygun bir satır bulunmadığından, indirimin önceki dönem giderleri satırında (-) işaretli olarak gösterilmesi gerekmektedir. Muhasebe tekniğine uymayan bütün bu zorlamaların tahakkuk esasının ödeme esasına dönüştürülmesinden kaynaklandığı unutulmamalıdır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler dönem sonunda ödenmeyen sigorta primlerini defterlerinin giderler toplamından indirmek suretiyle ödenmeyen sigorta primlerini ticari ve mali karın tespitinde dikkate almayı, ileriki yıllarda ödemeyi yapınca tekrar gider kaydetmeleri gerekmektedir. İşletme defteri tutan mükelleflerin sigorta primi giderlerini ödeme yaptıkça gider kaydetmeleri mümkün olmakla birlikte, işçiye ait prim esas ücretin içinde yer aldığından, ayırt etmekte güçlük bulunmaktadır. Bu nedenle cari yıla ait olup ödenmeyen sigorta primlerinin dönem sonunda giderler toplamından çıkartılarak hesap özeti çıkartılması daha pratik olacaktır. Gelecek yıllarda kuruma fiilen ödeme yapılırca, ödenen tutar tekrar gider olarak kayıtlara alınmalıdır¹⁴¹.

Ticari kazanç sahibi gelir vergisi beyannamesinde bildireceği gelirlerden aşağıdaki indirimleri yapabilir¹⁴²:

- Beyan edilen gelirin yüzde 10'unu ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla mükellefin kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi

¹⁴¹ Talha APAK, a.g.url.

¹⁴² Aslan KAYA, “Ticari Kazanç Hesabında Özellikli Hususlar”, Hürdoğan Gazetesi, <http://www.hurdogan.com>, (Erişim:20.03.2009).

şahıs sigorta primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,

- Gelirin yüzde 10'unu aşmaması koşuluyla aynı kişiler için yapılan eğitim ve sağlık harcamaları,
- Belirli kuruluşlara yapılan ve gelirin yüzde 5'ini aşmayan bağış ve yardımlar.

Şahsi vergiler, vergi cezaları, para cezaları, gecikme zamları ve faizler gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyecektir. Söz konusu uygulama inşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar içinde geçerli olmaktadır.

2.1.5.3. Yap-İşlet Devret Modeli İnşaat Faaliyetlerinde Tesisin Devrinde Gider Hakkı

Faaliyette bulunulan tesisin devri halinde, imtiyazlı şirketlerin tesisi ile idareye devri işlemi KVK' da düzenlenen şirket devrinden farklı bir işlemdir. İmtiyazlı şirketlerin tesisin devri ile son bulması söz konusu değildir. İmtiyaz konusu faaliyet dışında bir faaliyet gösterebilir veya şirket faaliyetine son da verilebilir. Kanun düzenlemesinde, devir ile, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye'de bulunan bir kurumun infisah ederek tümüyle birleştirilen kuruma devredilmesi ve devralan kurumun da değerleri aynen bilançosuna geçirmesini ifade eder(KVK. md.37). İmtiyazlı şirketlerde ise gerek sözleşme süresi sonunda gerek fesih vd. durumlarda sözleşme süresinden önce yapılan devirlerden kastedilen imtiyaza konu kamu hizmetinin yürütüldüğü tesistir. Görüleceği üzere imtiyazlı şirket değil, tesis idareye devredilmektedir. Tesisin idareye devrinde kazanç hesaplanması söz konusu değildir. Tesisin mülkiyeti kamu kuruluşlarına ait olup tesisin yapılması, işletilmesi ve devri konusundaki yükümlülükler imtiyazlı şirkete aittir. Sözleşme süresinde devredilen tesiste devir tarihi itibari ile amorti edilmemiş kıymetlerde kalan amortisman tutarlarının tamamı uyarınca kar zarar hesaplamasında dikkate alınacaktır(VUK. md. 328). İster süre bitiminde devredilsin, ister fesih vb nedenlerle süresinden önce devredilsin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerden amorti edilemeyen kısım kalmışsa bu kısmın doğrudan gider yazılması gerekir.

Devir tarihinden önceki bir yıl içinde tesiste mevcut tesisat ve benzeri sistemlerden faydalı ömrünü doldurmuş olanların yenisi ile değiştirilmesi idare tarafından talep edilebilmektedir. Devir nedeniyle böyle yenilemede yenilenen iktisadi kıymetin iktisap (maliyet) bedeli doğrudan gider yazılacaktır.

Devir öncesi idareye ait personelin eğitim giderleri tesisi devralacak kuruluş tarafından da ödenebilmektedir. Bu durumda görevli şirketin eğitim giderlerini gider kaydetmek, kanunen mümkün değildir(KVK. md.13, GVK. md. 40/1).

Tesise ait borçların devir öncesi ödenmesi gerekmektedir. Bu borçların ödenmesi nedeniyle katlanılan finansman maliyetleri de gider kaydedilebilecektir(GVK. md.40/1).

Tesisin devri nedeniyle işten çıkarılan personele ödenen ihbar ve kıdem tazminatları gider kaydedilebilir. İdarenin devraldığı personele ait kıdem tazminatları sözleşme gereği idareye ödenmektedir. Bu konu iş hukuku açısından tartışmalıdır. İşveren değişmektedir. Bu açıdan eski işverenin ödemeyi yeni işverene değil personele yapması gerektiği görüşü ileri sürülmektedir. Bu durumda imtiyazlı şirket devrettiği personele ait kıdem tazminatlarını gider kaydedecektir. Tesisin devrinde birikmiş amortismanların idareye nakit olarak devri imtiyaz sözleşmesi ile öngörüldüğü takdirde nakit olarak devredilen tutarın şirket tarafında gider kaydedilmesi gerekir¹⁴³.

2.2. İNŞAAT VE ONARIM SEKTÖRÜNDE MALİYETLER

İnşaat ve onarım faaliyetlerinin özel inşaat ve yıllara yaygın olarak yapılmasında özellikli durumlar da ele alınarak maliyet uygulamaları ortaya konulmaktadır. Vergi kanunları ve TMS göz ardı edilmeden ele alınan maliyet hesaplamaları konunun bütünlüğünün sağlanması amacıyla muhasebe kayıt düzeni ile birlikte çalışmamızda yer almıştır.

2.2.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyet Hesapları

Maliyet muhasebesinin çeşitli kaynaklarda birçok tanımı yapılmıştır. Yapılan her bir tanımda en azından bir özelliğinin veya yararının belirtildiği kabul edilmelidir.

Maliyet muhasebesi, bir yönetim aracı olarak yönetime, üretilen mal ve hizmetlerin, bir işlemin ya da bir fonksiyonun kayıtlarını tutarak, fiili maliyetlerle, bütçe ve standartlarla karşılaştırma yapma olanağı sağlarken maliyet hesapları çıkararak, satış politikalarında, üretim yöntemlerinde ve satın alma prosedürlerinde; mali planlar ve sermaye yapısında en isabetli kararların alınmasını sağlar. Tüm işletmelerde mal oluş giderlerinin çözümlenmesi için önce fiili maliyet elemanlarıyla

¹⁴³ EMEKSİZ, a.g.url.

önceden saptanmış maliyet elemanlarını karşılaştırır. Üretim maliyetlerinde görülen sapmaları açıklığa kavuşturur ve nihayet elde edilen maliyet sonuçlarını satış değerleriyle karşılaştırır. Üretim maliyetlerini saptar ve bu maliyetlere ait tüm kayıt ve işlemleri kontrol etme imkanı sağlar. Maliyet giderlerinin çeşitlerini, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet cinsleri yönünden saptama ve izlemeye yarayan bir kayıt düzeni oluşturur¹⁴⁴. Böylelikle; maliyet muhasebesi, işletmede üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerini belirleyerek, maliyet kontrolünü sağlamaya yönelik işlemleri içeren ve yöneticilere karar almada yardımcı olacak bilgileri derleyen ve sunan bir muhasebe türüdür denilebilir. Bu bağlamda, ürünlerin birim maliyetlerini hesaplama, gider kontrolüne yardımcı olma, planlamaya yardımcı olma ve işletmelerde alınacak kararlara yardımcı olma işlevi görür¹⁴⁵.

İnşaat işletmelerinde kullanılan maliyet hesapları, genellikle diğer işletmelerde kullanılan maliyet hesaplarından fazla farklılık taşımamakla beraber, inşaat işleri diğer işler gibi pazarlanabilir bir ürün üzerine yoğunlaşma imkanı yoktur. Yıllara yaygın inşaat işlerinde kar, her bir işin taahhüdü itibariyle ayrı ayrı belirlenmektedir. Ayrıca kar mali yıl sonunda değil, işin bittiği yılda (geçici kabul işleminin yapılmasıyla) elde edilmiş sayılmaktadır. Bu çerçevede, işin kesin hesabı da iş bittiğinde çıkarılmaktadır. Öte yandan, iş devam ederken yıllara yaygın inşaat işini yapan işletme, söz konusu inşaat işiyle ilgili yıllar içerisinde inşaat imalatı yapmakta çeşitli maliyet giderleri yapmaktadır. Bu giderlerin dağıtımı, yapılan giderlerin başka projelerde kullanılıp kullanılmadığına göre farklı dağıtım kriterlerine göre dağıtılmaktadır. Ayrıca, işletme, yaptığı imalatlarla orantılı olarak hak ediş raporları düzenlemekte ve hak ediş bedelleri almaktadır. Hak ediş bedelleri dışında, avans alabilmekte ya da taşeronlara yaptırdığı işle ilgili avans verebilmektedir¹⁴⁶.

İnşaat ve onarım işleriyle ilgili kullanılan malzeme, işçilik, taşeron ödemeleri, ihale giderleri, nakliye ödemeleri vb. harcamalar hizmet üretim maliyeti hesabında yer almaktadır. Bazı durumlarda da, inşaat işinin ihalesine girilmekte, buna ilişkin olarak bazı giderler yapılmakta ancak ihale sonucu iş başka inşaat firmasına kalabilmektedir. Bu gibi durumlarda, alınamayan işlerle ilgili ihale giderleri "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına değil, "770 Genel Yönetim Giderleri" hesabına kaydedilecektir. Ancak ihale kazanılmış ise ihale giderleri, ilgili inşaat maliyetine , "740 Hizmet Üretim Maliyeti" hesabına kaydedilecektir. Birden fazla inşaat ve

¹⁴⁴ Mehmet URAGUN, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 1993, s.32.

¹⁴⁵ Selçuk USLU, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1991, s.27.

¹⁴⁶ Ömer KÖSE, "İnşaat İşletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları", **Yaklaşım**, S:186, Haziran 2008, s.45.

onarım işinin bir arada yürütülmesi halinde, her inşaatla ilgili giderler, o inşaatla ilgili hesaplara ayrı ayrı kaydedilir.

“740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabı inşaat işinin bitim süresine göre aşağıdaki üç farklı durumla ilişkili hesaplara aktarılır.

İnşaatın yıl içinde bitmesi halinde düzenlenecek maliyet kaydı:

İnşaatın yıl içinde bitmesi halinde, “740 Hizmet Üretim Maliyeti” dönem sonunda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” aracılığıyla “622 Hizmet Üretim Maliyeti hesabı”na aktarılmaktadır. Daha sonra 740 ve 741 No.lu hesaplar ters kayıt ile kapatılır.

İnşaatın gelecek yıllara yaygın olması halinde düzenlenecek maliyet kaydı:

İnşaat gelecek yıllara yaygın olması halinde, “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” dönem sonunda aracılığıyla, “170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı”na aktarılır. İnşaatın birden fazla olduğu durumlarda 171,172.....178 no.lu hesaplar kullanılır. Daha sonra 740 ve 741 No.lu hesaplar ters madde ile kapatılır.

Dolayısıyla genel anlamda, inşaata ilişkin yıl içinde düzenlenecek maliyet kayıtlarını incelediğimizde; İnşaat işi ile ilgili olarak, yıl içinde alınan demir, çimento, çivi, kereste, kum, çakıl, vb. malzemeler ile işçilere yapılan ücret vb. ödemeler ve bunlara ilişkin sigorta işveren hissesi, taşeronlara yapılan ödemeler, atölyelere yaptırılan işler, nakliye ödemeleri, ihale ile ilgili giderler ile ortak (müşterek) genel giderlerden inşaatlara isabet eden tutar ve amortismanlar kaydedilir. “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı”, önceden saptanmış maliyet yöntemlerinin uygulandığı durumlarda “741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” ile ilgilendirilmekte daha sonra da iş bitmişse “622 Satılan Hizmet Maliyeti” devam ediyorsa “170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri” hesabının borcuna kaydedilmektedir. İnşaatın gelecek yıla yaygın olması halinde, “740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı” dönem sonunda yansıtma hesabı aracılığıyla “170 (A) İnşaat Maliyeti, 171 (B) İnşaat Maliyeti” hesaplarına aktarılacaktır. İnşaatın yıl içinde bitmesi halinde ise, bu hesap “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı” ile karşılaştırılmak suretiyle kapatılacaktır¹⁴⁷.

¹⁴⁷ Siyami ALTUNTAŞ, “Yıllara Yaygın İnşaat – Tahhüt Ve Onarım İşlerinde Vergilemede Muhasebe İşlemleri”, Sena Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi 28.10.2004 tarihli ve 102 nolu Sirküler, İstanbul, s. 8-11.

2.2.1.1. Malzeme Girdilerinin Maliyetlere Yansması

Malzeme girdilerinin inŒaat maliyetlerine kaydını iki Œekilde incelemek m¼mk¼nd¼r;

Malzeme giderlerinin doğrudan inŒaat maliyetine kaydedilmesi durumunda; kullandıkları anda, inŒaatla ilgili bir maliyet gideri haline d¼n¼Œen inŒaat malzemelerinin muhasebeleŒtirilmesinde, farklı iŒlemler yapılması s¼z konusudur. Bunun yanı sıra, inŒaat iŒleri ve malzeme hareketleri, muhasebenin en önemli hesaplarından biri olan stoklar (ambar) hesabının sağlıklı biçimde tutulmasını gerektirmektedir. M¼teahhidin yalnız bir inŒaatının bulunması ya da malzemenin kullanılacağı inŒaatın belli olması durumunda, satın alınan inŒaat malzemesi, doğrudan o inŒaatın maliyetine kaydedilebilir. Ancak, satın alınan inŒaat malzemesinin, doğrudan inŒaat maliyetine kaydedilebilmesi i¼in aŒađıdaki koŒullar gerekmektedir¹⁴⁸:

- Gelen malzemelerin kısa zamanda kullanılacağının planlanmış olması ara ya da d¼nem sonu mali tabloların d¼zenlenme tarihinde, kullanılmamıŒ malzemenin bulunmayacağının tahmin edilmesi,
- Œantiye alanında koltuk ambarı ya da Œantiye ambarı bulunmaması, bu ambarlar bulursa dahi, muhasebe uygulamasında bu ambarlar i¼in ayrı bir hesap a¼ılmamıŒ olması, gerekmektedir.

Ara ya da d¼nem sonu mali tabloların d¼zenlenmesi sırasında, malzemelerin tamamının inŒaatla kullanılmadığının fark edilmesi durumunda, bu malzemelerin inŒaat maliyetlerinden ¼ıkartılarak aktifleŒtirilmesi gerekir. Aksi taktirde inŒaat maliyeti gerçeğin ¼zerinde g¼z¼k¼r.

Malzeme giderlerinin stoklar hesabından ge¼irilerek inŒaat maliyetine kaydedilmesi durumunda; Bu uygulama biçimine g¼re de, satın alınan inŒaat malzemeleri ¼nce “stoklar(ambar)” ile ilgili “ilk madde ve malzemeler”, daha sonra da teslim edildikçe ilgili “inŒaat hesabı”nın maliyetine kaydedilir. Tek d¼zen hesap plan (TDHP)anda 150 ve 740 hesaplarla ilgili olarak yapılan a¼ıklamalar g¼zden ge¼irildiđinde, malzeme alındığında, ¼ncelikle 150 no.lu hesaba daha sonra malzeme sarf edildiğinde 740 hesaba kaydedilmesinin uygun g¼r¼lmektedir.

¹⁴⁸ İslam ¼ANKAYA, **İnŒaat Muhasebesi**, Baran Ofset, Ankara, 2003,s.56.

2.2.1.2. İşçilik Giderleri

İnşaatta çalışan işçilerin ücretleri “işçi ücret ve giderleri” adı altında ayrı bir hesapta toplanmaktadır. Gerek SGKn., gerek vergi kanunları yönünden, işçi ücretlerinin ayrı bir hesapta izlenmesinde yarar vardır. Ayrıca, inşaat firması, işçi ücretlerini ayrı bir hesapta izlemekte, işçilik giderlerinin tutarını ve diğer inşaat giderleri arasındaki payını diledikleri an öğrenebilirler. İşçilik giderleri ”740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabının alt hesaplarından birini oluşturur ve bu hesaba; çıplak ücret, SGK primi, işveren hissesi, ikramiyeler, ihbar tazminatı, kıdem tazminatı vb. Ödemeler kaydedilir. İnşaat işlerinde; ayrı bir “işçilik Giderleri” alt hesabının açılmasının vergi mevzuatı yönünden birinci yararı, işçilere yapılan ödemelerin ve bunlardan yapılan tevkifatların (gelir vergisi, damga vergisi, sosyal sigortalar primi işçi hissesinin vd.) kolayca izlenmesine olanak sağlamasıdır. İnşaatta çalışan işçilik ücretleri, maliyetlere doğrudan yüklenebilen giderlerdendir. Ancak merkez büroda çalışan müdür, muhasebeci, sekreter ve benzeri kişilerin ücretleri, birden fazla inşaat işinin olduğu ya da inşaat işi ile ilgili diğer işlerin bir arada yapıldığı durumlarda, ortak genel gider niteliğinde olup, doğrudan doğruya, herhangi bir inşaatın maliyetine yüklenemez. Bu tür giderler her işle ilgili olarak alınan hak edişlerin , toplam hak edişe olan oranına göre, ilgili inşaatlara dağıtılır. İnşaat dışındaki işlerin de söz konusu olduğu durumlarda, diğer işlerin satış hasılatları hesaplamada alınan hak edişler gibi göz önüne alınır¹⁴⁹.

2.2.1.3. Taşeronlara Verilen Avanslar

Avans, henüz satılmamış bir mal veya henüz ifa edilmemiş bir hizmet ve taahhüt karşılığında ileride doğacak alacağa mahsuben peşin yapılmış bir ödemedir. Avans ödemelerinde vergilemenin yapılabilmesi için, ödemeye bağlı olarak düzenlenmiş ve avans alanın imzasını içeren kağıdın (avans makbuzu) varlığı gerekmektedir.YYİO işlerinde hak ediş ödemeleri sözleşme gereği işverence belirlenen periyotlar çerçevesinde yapılmaktadır¹⁵⁰.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin bir kısmının taşeronlar aracılığıyla yaptırılması halinde taşeronlara işin yapılması için avans verilebilir. Avans verilmesinde de, maliyet hesaplarında olduğu gibi, proje bazında avansın

¹⁴⁹ ALTUNTAŞ, a.g.s, s.28.

¹⁵⁰ Abdullah ÇELİK, “ Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S:246, Şubat 2002, s.81.

izlenmesi gerekir. Bu hesap yardımcı hesaplar yardımıyla bölümlenirken, 170–177 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına uygun olarak bölümlendirilmelidir. İkinci düzey yardımcı hesaplar ise, her bir taşeron için ayrı ayrı açılmalıdır. Konunun vergi hesaplanması ve muhasebe kaydının bir arada gösterilmesi bakımından aşağıda bir örnek düzenlenmiştir.

Örnek: (A) inşaat işletmesi, yapımını üstlendiği, özel okul İnşaatının bir kısmının yapımı için (B) (taşeron) İşletmesiyle sözleşme imzalamıştır.

Sözleşmeye göre taşeron işe 02.05.2007 yılında başlayıp, 30.04.2008 yılında bitirecektir. Müteahhit (A), 01.06.2007 yılında, taşeron (B)'ye 30.000- TL avans vermiş, verdiği avanstaki yüzde 3 gelir vergisi tevkifatı ve binde 7,5 oranında Damga vergisi tevkifatı yaparak taşeronu bankadan ödeme yapmıştır.

Gelir vergisi tevkifatı : 30.000 x %3 = 900-TL

Damga vergisi tevkifatı : 30.000 x 0,0075* = 225-TL

Ödenmesi gereken net tutar : 30.000 – 1.125 = 28.875- TL

/		
179 TAŞERONLARI VER. AVANS.	30.000	
360 ÖDEN.VER.VE FON. HS.		1.125
- Damga Verg. 225		
- Gelir Verg. 900		
102 BANKALAR		28.875
/		

Taşeronun Muhasebe Kaydı

/		
102 BANKALAR	28.875	
295 PEŞ.ÖD.VER.FONLAR	900	
- Gelir Verg. 900		
740 HİZMET ÜRETİM MALY.	225	
- Damga Verg. 225		
440 ALINAN SİP. AVAN		30.000
/		

2.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Hak ediş Bedelleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin tamamlanan kısımları için hak ediş raporları düzenlenmekte ve bedeli ödenmektedir. Yapılan ara hak ediş ödemeleri bu hesaplarda takip edilmektedir. Bu hesaba ilişkin yardımcı hesapların da 170–177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabına paralel olarak

* 01.01.2010 tarihinden itibaren, damga vergisi tevkifatı 0,0075 üzerinden %10 arttırılmış olup, 0,00825'tir.

düzenlenmesi gerekir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hak ediş bedelleri bu hesaplara alacak yazılarak izlenmektedir. Geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hak ediş bedelleri bu hesaplara alacak yazılarak izlenir. Geçici kabul yapıldığında, bu hesaplardaki hak ediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilmektedir.¹⁵¹

102 BANKALAR				
350-359 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM HAK EDİŞ BEDELLERİ	/	/	X	X

Örnek: İşletme yıllara yaygın olarak yürüttüğü otogar inşaatı işiyle ilgili olarak beşinci hak ediş bedeli olarak 70.000- TL (KDV Dahil) ödenmiştir. Hak ediş ödemesinden daha önce alınan 16.000-TL'nin mahsubu yapılmıştır.

Ödenecek Tutar:

Gelir vergisi tevkifatı: $70.000 \times \%3 = 2.100\text{-TL}$
 Damga vergisi tevkifatı: $70.000 \times 0,0075 = 525\text{- TL}$
 Avans tevkifatı: 16.000- TL
 Ödenmesi gereken tutar: $70.000 - 18.625 = 51.375\text{- TL}$

102 BANKALAR				
295 PEŞ.ÖD.VER.FONLAR	/	/	51.375	
Gelir vergisi tevkifatı	2.100		2.100	
740 HİZMET ÜRETİM MALY.	/	/	525	
Damga vergisi tevkifatı	525			
440 ALINAN SİP. AVAN	/	/	16.000	
355 YIL YAY.OTOGAR	/	/		59.322
İNŞ.HAK.BED.	/	/		10.678
391 HES.KDV.	/	/		

Dönem sonunda (iş tamamlandığında), 355 Yıllara Yaygın (Otogar İnşaat) Hak ediş Bedeli hesabının alacak bakiyesi 240.000- TL'dir. Buna göre yapılması gereken muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

355 YIL.YAY.OTOGAR İNŞ.HAK.				
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	/	/	240.000	240.000

¹⁵¹ KÖSE, a.g.m., Haziran 2008, s. 47.

İnşaat muhasebesi için kullanılacak hesap planı öncelikle yapılan işin niteliğine göre değişmektedir. Bunun için yapılacak işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi mi? başladığı yılda biten bir taahhüt işi mi? veya vadeli satış yapılan bir konut işi mi olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin takibi için kullanılacak hesaplar 150, 710, 170 ve 350 kodlu hesaplardır.

Bunun yanında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmayıp başladığı yıl biten inşaatlar için 150, 710, 720 ve 730 kodlu hesapların kullanılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan firmaların yapmış oldukları hak edişlerin karşılığında düzenlemiş oldukları faturaların izleneceği hesaplardır. İşin bitiminde bu hesapta biriken tutar 600- Yurtiçi Satışlar hesabına virman yapılarak kapatılır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin 710 kodlu hesaplardan gelen tutarları bu hesaplarda izlenir. İşin bitiminde 620- satılan hizmet maliyeti hesabına virman yapılarak kapatılır. Ancak bilindiği üzere, taahhüt işlerini yıllara yaygın ve yıllara yaygın olmayan taahhüt işleri olarak iki gruba ayrılır.

Yıllara yaygın olmayan taahhüt işlerinde kullanılacak hesaplarda ise; birçok meslek mensubunun yapılan işin inşaat işi olduğunu öğrenir öğrenmez 710- Hizmet Üretim Maliyeti hesabı kullanma gibi bir yanılgıya düştüklerini görmüş bulunmaktayız. Yapılan işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmaması durumunda kullanılacak hesap 710, 720 ve 730 kodlu hesaplardır. Bu hesaplar ilgili hesap döneminde Kar/Zarar hesaplarına aktararak vergilendirildiğinden yıllara yaygın inşaat ve onarım işi dışında kalan tüm taahhüt işlerinin bu hesaplarda izlenmesi gerekmektedir¹⁵².

YYİO faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan muhasebe kayıtlarında takip edilen hesaplar ve bu kayıtların topluca izlendikleri bilanço gelir tablosu kalemleri bir tablo ile düzenlenmiştir. Yıl içinde takibi yapıldıktan sonra yıl sonunda yansıtılma hesaplarına aktarılması ve temel mali tablolarda yer almasına ilişkin tüm hesapları ile topluca tablo 8'de görebilmekteyiz .

¹⁵² Murat ÇELİK, "İnşaat İşlerinde Kullanılacak Hesap Planı", **E-Yaklaşım**, S:54, Ocak 2008.

TABLO 8: İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KULLANILAN FONKSİYONEL MALİYET HESAPLARI İLE DÖNEM SONUNDA YANSITILARAK İZLENDİKLERİ BİLANÇO VE GELİR TABLOSU HESAPLARI

MALİYET HESAPLARI				BİLANÇO ve GELİR TABLOSU HESAPLARI	
Gider Hesapları		Yansıtma Hesapları		Bilanço ve Gelir Tablosu Hesapları	
710	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	711	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	151	Yarı Mamuller Üretim Hesabı
720	Direkt İşçilik Giderleri		Yansıtma	152	Mamuller-620 Satılan Mamul Maliyeti
730	Genel Üretim Giderleri	721	Direkt İşçilik Giderleri		180-258-263-271-272-280 kodlu Hesaplar
		731	Genel Üretim Giderleri	680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları
			Yansıtma		
740	Hizmet Üretim Maliyeti	741	Hizmet Üretim Maliyeti	622	Satılan Hizmet Maliyeti
			Yansıtma	170	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
750	Araştırma Geliştirme Giderleri	751	Araştırma ve Geliştirme Giderleri	630	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
			Yansıtma		
760	Pazarlama satış ve Dağıtım Giderleri	761	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	631	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
			Yansıtma		
770	Genel Yönetim Giderleri	771	Genel Yönetim Giderleri	632	Genel Yönetim Giderleri
			Yansıtma		
780	Finansman Giderleri	781	Finansman Giderleri	660	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri
			Yansıtma	661	Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri
				258	Yapılmakta Olan Yatırımlar

Kaynak: Tek Düzen Hesap Planından faydalanılarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

2.2.3. Özel İnşaat (Yap-Sat) İşlerinde Maliyet Unsurları

Özel inşaatlarda müteahhit işe başladığı tarihten itibaren daire veya dükkanları kısım kısım satıp inşaata devam etmektedir. İnşaat yapılırken yapılan satışlar nedeniyle maliyet saptamak mümkün değildir. Ayrıca vergi matrahı saptamak da mümkün değildir. Bu nedenle, inşaat halinde iken yapılan satışlardan elde edilen geliri avans olarak kabul edilmesi gerekirken maliyet hesaplanması hususunda inşaat bitimini beklemek gerekmektedir¹⁵³.

Özel inşaat işletmelerinde maliyet hesabı yapılırken arsanın tedarik şekli durumu iki şekilde ele almayı gerektirmektedir. İnşaat işletmesinin arsayı kendi adına alıp inşaat yapması diğer şekilde, başkasına ait arsalar için inşaat

¹⁵³ Osman BULUT, "İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamaları Ve Önemli Danıştay Kararları", **Dayanışma**, S:98, 2007, s.107.

sözleşmesine dayanarak inşaat faaliyetinin yapılması olmak üzere ayrı kayıt düzeni ortaya çıkmaktadır. Kendi adlarına konut, işyeri yapıp satmakta olan özel inşaat işletmeleri, satın aldıkları veya kat karşılığı temin ettikleri arsa üzerine, ilk madde ve malzemeleri çeşitli makine ve aletlerle enerji ve insan gücü (emek) kullanmak suretiyle yapı adı verilen yeni bir ürün ortaya çıkarmaktadırlar. Bu yapılar, apartman, işyeri, villa olarak tanımlansa da sonuç itibarıyla bir mamul olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle özel inşaat işletmelerindeki bu üretim akışı diğer üretim işletmelerinki ile aynıdır.

Özel inşaat (Yap-Sat) işletmeleri mamul üretimi gerçekleştirdiğinden üretim işletmelerinin kullanması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadırlar.

Özel inşaat işletmeleri kendi adlarına konut ve işyeri inşa edip satmakta ihtiyaç duydukları arsalar inşaat yapılan arazi parçalarıdır. Arsalar inşaatın bünyesine doğrudan girmektedir. Bu nedenle arsalar inşaatın bünyesine girdiği ve onun esas yapısını oluşturduğu için bir maliyet unsuru oluşturmaktadır. Bu özellikleri ile arsalar özel inşaat işletmeleri için ilk madde ve malzeme olarak ifade edilir.

Diğer taraftan, gayrimenkullarda, maliyet bedeline, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderler ilave edilir (VUK. md.270). Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler. İnşaat işletmelerinin kendi adlarına arsa almak ve ya daha önce almış oldukları arsa veya arazileri konut veya işyeri yapımında kullanmaları konu olduğunda söz konusu edildiği yukarıdaki şekliyle arsa maliyeti belli olup maliyet hesabının kaydında satın alınan arsalar alış maliyetleri ile inşaat başlanıncaya kadar 150- ilk madde ve malzeme hesabında bekletilmekte, inşaat başladığında ise üretime katıldığından arsa maliyeti üretim maliyetine intikal ettirilmektedir¹⁵⁴.

Özel inşaat işlerinde maliyet hesabı yapılırken kayıt düzeni de düşünülerek durum üç şekilde ele alınabilmektedir.

- Özel inşaat faaliyetinin daha önce kendi adına alınmış arsa üzerine başkası için yapılması,
- Özel inşaat faaliyetinin başkasının arsası üzerine başkası adına yapılması,
- Özel inşaat faaliyetinin kendi ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılması halinde,

¹⁵⁴ ŞENLİK, a.g.e., s. 449.

oluşturulan inşaat işleri olup, özel ihtiyaca yönelik inşaat işleri çalışmamız kapsamında değerlemeye alınmamıştır.

2.2.3.1. Özel İnşaat İşlerinde Kendi Arsası Üzerine Yapılan İnşaatın Maliyet Bedelinin Tespiti

Arsanın satın alma yoluyla iktisap edilmesi durumunda arsanın maliyet bedeli genellikle satın alma tarihindeki bedeli olmakta ve bu bedele tapu harcı, alıfta ödenen komisyon vb. giderlerde eklenmektedir. Ancak arsanın maliyet bedeli açısından alış tarihindeki iktisap bedelinin esas alınması her zaman mümkün olamamaktadır. 25-30 yıl öncesinden iktisap edilen bir arsanın maliyet bedelinin tüm inşaat maliyetinin oldukça küçük bir yüzdesi olarak kalması söz konusu olabilecektir. Örneğin; 1990 yılında 1.000.000 TL'ye iktisap edildiği bir arsanın 2000 yılında emsal bedelinin 10.000.000-TL esas alınması nedeniyle tamamlanmış inşaat maliyeti içerisinde arsa maliyeti oldukça düşük kalacaktır. Bu konuda yargının görüşü inşa edilen binanın maliyet bedelinin belirlenmesinde arsanın alış bedelinin değil, son verilen emlak (arsa) vergisi beyannamesinde beyan edilen vergi değerinin esas alınması yolundadır. Bu hususta GVK. md.38 son fıkrasında 4108 s.K md.18 ile yapılan değişiklik ile 01.01.1995 tarihinden itibaren inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve araziler için inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için maliyet bedeli artırımını yapabilme imkanı getirilmiştir. Ancak bu düzenleme 5024 s.K ile yürürlükten kaldırılmıştır. Madde gerekçesinde "Enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümlerin yürürlüğe girmesiyle uygulama alanı kalmayan maddelerin" kaldırıldığı belirtilmektedir. Dolayısıyla maliyet bedeli artırımını yapılmasında VUK. mükerrer md. 298 hükümleri uygulanacaktır. Buna göre iktisadi kıymetlerden bina ve arazinin vergi değerleriyle değerlendirilmesine ilişkin hüküm uygulanmaya alınmaktadır. Bu durumda inşa edilen bina maliyetinin, arsanın vergi değerine inşa için yapılan diğer giderlerin eklenmesi suretiyle bulunacağı ifade edilmektedir.

Özel inşaat işletmeleri kendi ihtiyaçları için inşaat yapmaları durumunda bu inşaat maliyetlerini inşaat maliyetlerini inşaat tamamlanıncaya kadar 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabında takip ederler. İnşaat tamamlandığında ise 252-Binalar Hesabına devredilir. Konuya ilişkin örnek bir uygulama kayıt düzeyinde verilmiştir¹⁵⁵.

¹⁵⁵ Şükrü KIZILOTT, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, 2008, ss. 355-357.

Örnek: Y İnşaat İşletmesi, şirket merkezi olarak kullanmak üzere bir bina inşaatına başlamış ve üretim ile ilgili giderleri şöyledir:

600.000- TL direkt ilk madde malzeme kullanılmıştır.

300.000- TL ücret tahakkuk etmiştir.

240.000- TL genel üretim gideri yapılmıştır.

İnşaat devam ederken yapılacak, muhasebe kayıtları şu şekilde olmaktadır.

258 YAPILMAKTA OLAN YAT. 01 Şirket merkezi inşaatı 001 DİMM Giderleri 150 İLK MADDE VE MALZ.HS. Şirket merkezi inşaatında kullanılan Malzeme	600.000	600.000
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. 01 Şirket Merkezi İnşaatı 002 Direkt İşçilik Giderleri 381 GİDER TAHAKK. Şirket merkezi inşaatı işçilik giderleri	300.000	300.000
258 YAPILMAKTA OLAN YAT. 01 Şirket merkezi inşaatı 003 GÜG Giderleri İLGİLİ HESAPLAR	240.000	240.000

İnşaat tamamlandığında yapılacak, muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır.

252 BİNALAR HS. 01 Şirket merkezi 258 YAPILMAKTA OLAN YAT.HS. 01 Şirket merkezi inş. 001 DİMM Gid. 002 Direkt İşç. Gid. 003 GÜG Giderleri Şirket merkez inşaatının tamamlanma kaydı	1.140.000	1.140.000
--	-----------	-----------

2.2.3.2. Özel İnşaat Faaliyetinin Başkasının Arsası Üzerine Kat Karşılığı Yapılmasında Maliyet Kayıt Düzeni

Özel inşaatların herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı bulunmadığından kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedeli

karşılaştırmak suretiyle yapılması gerekir. Esas olan iktisadi tasarruf hakkının devridir. Özel inşaat yapanlar inşaat devam ederken de veya bittikten sonra da satabilirler. 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 bulunmaktadır. Bulunan maliyet, müşterek kullanılan yerler de göz önüne alınmak suretiyle dairelerin metrekare itibarıyla bölünür. Bulunan metrekare ile dairelerin her biri ayrı ayrı değerlendirilir.

Yap-satçılık işi ile uğraşan mükellef, yapacağı inşaat işini şahsına ait arsa üzerinde yaptığında, şahsi mamelekine dahil söz konusu arsa, yıllar önce üçüncü şahıslardan satın alınmak suretiyle iktisap edilmiş olabileceği gibi miras suretiyle de satmak gayesiyle iktisap edilmiş olabilir. Bu durumda arsa bedeli, inşaat maliyetine hangi bedel üzerinden intikal ettirileceği önem kazanır. Uygulamada;arsanın maliyet bedeli biliniyorsa bu bedel,yoksa VUK hükümlerine göre tespit edilen vergi değeri ile inşaat maliyetine intikal ettirilmelidir. Bu şekilde bir uygulama, bir çok aksaklığı bünyesinde taşımaktadır;müteahhit arsayı inşaatın başladığı sıralarda satın aldıysa maliyet bedeli ile intikalinde bir sorun bulunmamaktadır. Ancak yıllar önce satın alınmış veya miras kalmış ise, bir takım sorunlar ortaya çıkmaktadır. Arsanın bulunduğu mevkiinin çok değerlendirildiğini varsayalım. Bu durumda arsanın EVK' na göre esas alınan vergi değeri, gerçek alım- satım bedelinin çok gerisinde kaldığı bilinmektedir.Özellikle enflasyon ortamından bu maliyet tespiti sonrasında elde edilen kazançtan enflasyon vergisi doğduğu söylenebilir¹⁵⁶.

Başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları daire ve dükkanların 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 inşa maliyetinin bu daire ve dükkanlara dağıtımı suretiyle bulunur. İnşaatın toplam maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, müteahhidin kendisine ait dairelerin arsasının maliyetidir. Kendi arsası üzerine inşaat yapanlar açısından; 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. Birinci usulde, belirli sayıda daire ya da dükkan karşılığında edinilen arsada bu arsanın maliyet bedeli karşılığında verilen daire ve dükkanların maliyet bedeli olmaktadır. Arsanın satın alma yoluyla iktisap edilmesi durumunda ise,

¹⁵⁶ Ekrem KAYI, "Özel İnşaat İşlerinde Uygulamada Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar", **Vergi Dünyası**, S:89, Ocak 1989, s.97.

arsanın maliyet bedeli genellikle satın alma tarihindeki bedeli olmakta ancak bu bedel tapu harcı, alışta ödenen komisyon vb. giderler de eklenmektedir. Uygulamada yargı organlarının görüşü; inşa edilen binanın maliyet bedelinin belirlenmesinde arsanın alış bedelinin değil, son verilen emlak vergisi beyanname sinde beyan edilen vergi değerinin esas alınması gerekmektedir¹⁵⁷.

İnşaat işinin bir arsayı kendine kişisel servet edinmiş daha sonra bu arsayı kat karşılığı müteahhide vermesi halinde defter kayıt düzeni incelenmek üzere bir örnek verilebilir¹⁵⁸.

Örnek: Emir KARAKOYUN (müteahhit), 5 yıl önce yatırım amacıyla aldığı arsayı, 2005 yılında kat karşılığı müteahhitte anlaşmıştır. Müteahhit aldığı arsa üzerine 10 adet daire, 2 adet işyeri yapacaktır. Arsa sahibine 5 daire 1 işyeri verecektir. Müteahhit arsayı 2005 yılında 5 daire 1 işyeri karşılığında alarak, 2005 yılında inşaata başlamış, 2006 yılında bitirerek 10 daire ve 2 işyeri yapmıştır. Anlaşmaya göre 5 daireyi ve 1 işyerini arsa sahibine devretmiş, kalan daireleri ve 1 işyerini 2006 yılında satmıştır. Müteahhidin yaptığı daire ve işyerlerine yapılan giderlerin muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

2005 yılında yapılan inşaat işleri ile ilgili harcamalar aşağıda verilmiştir.

	Tutarı(TL)	KDV(TL)
-İnşaat Malzemesi	600.000	108.000
-İşçilik Giderleri	200.000	-
-Genel Üretim Giderleri	50.000	9.000
-Pazarlama Giderleri	5.000	900
-Genel Yönetim Giderleri	10.000	1.000
-Finansman Giderleri	20.000	-

Not: Yukarıda alınan inşaat malzemesinin 500.000 TL'sini 2005 yılında inşaatta kullanmış, 100.000 TL'lik kısmı 2006 yılına devretmiştir.

muhasebe Kayıtları:

1	/		
	150 İLK MADDE VE MALZ. HS.	600.000	
	191 IND. KDV	108.000	
	XXX KASA-SATICILAR		708.000
	İnşaat malzemelerinin alış kaydı		
	/		

¹⁵⁷ Ercan ALPTÜRK, "Özel İnşaatların Vergisel Boyutu", **E-Yaklaşım**, S:16, Kasım 2004.

¹⁵⁸ Ömer TEKİN, "İnşaat İşlerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulaması (I)", <http://www.iSMMMd.org.tr>, (Erişim:22.06.2006).

2	710 DİREKT İLK MADDE MALZ. GİD 150 İLK MAD.VE MALZ. İlk madde ve malzemeden yıl içinde inşaata sarf edilen kısmı /	500.000	500.000
3	720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 730 GENEL ÜRETİM GİD. 770 GENEL YÖN. GİD. 760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. 191 IND. KDV 780 FİNANSMAN GİD. XXX KASA-SATICILAR Yıl içinde yapılan harcamaların kaydı /	200.000 50.000 10.000 5.000 10.900 20.000	295.900
4	151 YARI MAMUL ÜRETİM 711 DİREKT İLK MAD.MAL.GİD.YAN 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. 731 GÜĞ YAN. Devam eden inşaat hesabındaki giderlerin yıl sonu yarı mamul hesabına devri /	750.000	500.000 200.000 50.000
5	711 DİREKT İLK MAD.MAL.GİD.YAN 721 DİREKT İŞÇİLİK GİD. YAN. 731 GÜĞ YAN. 710 DİREKT İLK MAD.MAL.GİD. 720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 730 GÜĞ Yarı mamul hesabına atılan maliyet hesaplarının kapatılması /	500.000 200.000 50.000	500.000 200.000 50.000
6	631 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. 632 GEN.YÖN.GİD. 660 KISA.VAD.BORÇ.GİD. 771 GEN.YÖN.Gİ.YAN 761 PAZ.SAT.DAG. GİD.YAN. 781 FİN.GİD.YAN. Faaliyet giderlerinin gelir tablosu hesabına devri /	5.000 10.000 20.000	10.000 5.000 20.000
7	771 GEN.YÖN.Gİ.YAN 761 PAZ.SAT.DAG. GİD.YAN. 781 FİN.GİD.YAN. 770 GEN.YÖN.GİD. 760 PAZ.SAT.DAG. GİD. 780 FİN.GİD. Fonksiyonel faaliyet giderleri hesaplarının yansıtma hesaplarıyla karşılıklı kapatılması	10.000 5.000 20.000	10.000 5.000 20.000

8	190 DEVREDEN KDV 191 IND. KDV KDV beyannamelerinin beyanı sirasında yapılan kayıtlar	118.900	118.900
9	690 DÖN.KAR/ZARARI 631 PAZ.SAT.DAĞ.GİD 632 GEN.YÖN.GİD. 660 KISA.VD.BORÇ.Gİ. Faaliyet giderlerinin K/Z hesabına devri	35.000	5.000 10.000 20.000
10	692 DÖN. NETKARI/ZARARI HS. 690 DÖN. KARI/ZARARI Dönem K/Z hesabının dönem net K/Z hesabına devri	35.000	35.000
11	591 DÖN. NET ZARARI 692 DÖN. NET K/Z Dönem zararının bilanço hesabına devri	35.000	35.000

2005 yılı Beyanıyla ilgili açıklamalar

Yukarıdaki kayıtlar sonucu müteahhidin 31.12.2005 itibariyle hesap durumu özetle aşağıdaki gibidir:

150- İlk madde ve malzeme hs.	100.000 TL
151- Yarı mamul üretim hs.	750.000 TL
591- Dönem net zararı hs.	35.000 TL
190- Devreden KDV hs.	118.900 TL

Müteahhit gelir vergisi mükellefi olup, yukarıdaki kayıtlara göre 2005 yılı için 2006 yılın mart ayının 25'ne kadar gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir. Yıl içinde geçici vergi beyannamelerini ve KDV beyannamelerini de vermesi gerekmektedir. Örneğimizde, inşaat işi 2005 de başlayıp, 2006 yılında bitmişse de yıllara yaygın olarak kabul edilmemektedir. Bu iş, inşaat üretim işi gibi düşünülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yukarıdaki kayıtlara göre, bilanço ve gelir tablosu çıkartılarak gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Bilançada

- İlk madde ve malzeme hs. : 100.000- TL
- Yarı mamuller ve üretim hs.: 750.000- TL
- Dönem net zararı hs. : 35.000- TL
- Devreden KDV hs. : 118.900- TL olarak yer almalıdır.

Gelir tablosunda

- Faaliyet giderlerinden kaynaklanan (pazarlama giderleri-genel yönetim giderleri-finansman giderleri) 35.000- TL zarar olarak yer almalıdır.

- 2005 yılı için verilen gelir vergisi beyannamesinde 35.000- TL zarar beyan edilmelidir. Örnek olayımızda inşaat işi 2006 yılında da devam etmektedir. 2006 yılındaki işlemlere geçmeden aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir.

- 2005 yılı beyannamesinde gösterilen zarar, 2006 yılında oluşacak kardan mahsup edilecektir.

- 24 sıra no'lu KDV Genel tebliğine göre, 150 m² den düşük konut teslimleri 1.1.1998 tarihinden önce KDV'den istisna edildiğinden bunlara isabet eden KDV'ler indirim konusu edilmeyip, indirimlerden çıkartılıp maliyete atılması gerekiyordu.

- 66 sıra no'lu KDV Genel tebliğine göre de 1.1.1998 den sonra bu teslimler yüzde 1 KDV 'ye tabi olup, buna ilişkin KDV indirim konusu edileceği belirtilmiştir. İndirim konusu olması gereken KDV'lerin 1.1.1998 yılından sonraki teslimlere isabet eden KDV'lerin maliyete ya da gider yazılmamasına dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, örneğimizde 2005 yılında 191- kodlu hesaplarda indirim konusu edilen KDV'ler yılsonunda maliyete ya da giderlere atılmamıştır. Bilançoda devreden KDV olarak yer almıştır¹⁵⁹.

1.1.1998 den sonraki teslimlere ilişkin 150 m² den düşük konutlara ilişkin olup, indirimle giderilmeyen KDV'ler yıllık bazda ertesi yılın ocak-kasım dönemlerinde iade olarak istenmesi mümkün bulunmaktadır(KVK. md.29/2).

Kat karşılığı arsa şeklinde bina yapılması durumunda, maliyete aktarılacak arsa maliyeti müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin arsa paylarının maliyeti olmaktadır. Kat karşılığı arsa şeklinde bina yapılması özellikle Maliye Bakanlığı tarafından bir takas işlemi olarak görünmekle birlikte işlem basit bir takas işlemi değildir. KMK' na göre özel bir ortaklık şekli kurulmaktadır. Mülkiyet tam olarak birbirinden ayrılamamaktadır. Kat karşılığı inşaat işinde, arsa sahibine verilecek gayrimenkulun maliyet hesabı hakkında, kurumlar vergisinin, birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde GVK' nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır(5520 s. KVK.md.6).

“ Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır”(GVK.md.38/1). Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

¹⁵⁹ TEKİN, a.g.url.

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir,
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur,

denilmektedir.Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun md. 40.,md.41 hükümlerine uyulur.” hükmüne yer verilmiştir.Diğer taraftan, işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespitine ilişkin, “Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder”(GVK.md.39/2) hükmü yer almaktadır.Bu yönüyle, başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine vermiş oldukları daire ve dükkanların inşası için yapmış oldukları harcamalarla, kendilerine ait daire, kat ve dükkanlar için yapmış oldukları harcamaların toplamı inşaat maliyetini verir. İnşaat maliyetinin arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetidir. Müteahhide ait daire ve dükkanların maliyeti, toplam inşaat maliyetinin bu daire ve dükkanlara dağıtımı suretiyle bulunacaktır.Bu itibarla, kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine verilecek daire ve dükkanlar için, inşaat maliyetinin bu daire ve dükkanlara isabet eden kısmının esas alınarak fatura düzenleneceği tabiidir¹⁶⁰.

16/311 ek genelge gereği 2003 yılından önce başlayıp, 2004 veya daha sonraki yıllarda bitirilen binaların maliyeti, 01.05.2004 tarihinden önceki ve sonraki sürede yapılan uygulamalar dikkate alınarak, ayrı ayrı hesaplanacaktır. Bu suretle bulunan iki ayrı birim maliyet bedelinin aritmetik ortalamasının alınması ve binanın yüzölçümü ile çarpılması suretiyle hesaplanacaktır.Yapımına 01.05.2004 tarihinden sonra başlanılan veya 01.01.2003 tarihinden sonra başladığı halde 01.05.2004 tarihinden sonra bitirilen binaların maliyeti, ortalama maliyet yerine, bitirildiği yıldan bir önceki yıla ilişkin birim maliyet bedeli esas alınarak hesaplanacaktır.Yapımına 2003 den sonra başlanan inşaatlarda, başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesaplanmasında, o yıl için tespit edilen birim maliyet bedeli esas alınacaktır¹⁶¹.

Örnek: Ecem-Ka İnşaat A.Ş. ile Bay A arasında, Bay A'nın arsası üzerine kat karşılığı bir bina yapılması konusunda anlaşmışlardır. Yapılan anlaşmanın özeti şöyledir: binada toplam 24 mesken ve 2 işyeri bulunacaktır. Yapı denetim, proje ve sözleşme bedelleri Ecem-Ka A.Ş. tarafından karşılanacaktır. Sözleşme bedeli 10.000- TL olup, Bay A'ya 10.000- TL ödenmeyecek olup Ecem-Ka A.Ş. bu bedel

¹⁶⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Maliyet Bedelinin Tespiti”, B.07.1.G.İ.B.4.06.16.01.2007 tarihli KVK semineri, Ankara, <http://www.gib.gov.tr> ,(Erişim: 17.04.2007).

¹⁶¹ Mustafa GÜLSEN , <http://www.karamanSMMM.org.tr> ,(Erişim:11.10.2008).

karşılığında 12 daire ve 1 işyeri sözleşmenin ekinde belirtilen paylaşım planına göre Bay A' ya verilecektir¹⁶².

İnşaatın ruhsatı çıkartılmış olup toplam inşaat alanı 3800 m²'dir.

Mesken	3.225 m ²
İşyeri	300 m ²
Ortak Alan	275 m ²
Toplam	3.800 m ²

Ortak alanın işyeri ve meskene dağıtımı

$$\text{Mesken m}^2 + \text{İşyeri m}^2 = 3.225 + 300 = 3.525\text{m}^2$$

300 x 100 : 3.525	= % 8,51 İşyerine ait ortak alan
3.225 x 100 : 3.525	= %91,49 Meskene ait ortak alan
275 x 8,51 : 100	= 23,40 m ² işyeri
275 x 91,49: 100	= 251,60 m ² mesken
300 + 23,40	= 323,40 m ² ortak alan dahil işyeri
3.225 + 251,60	= 3.476,60 m ² ortak alan dahil mesken
Toplam maliyet	= 1.400.000- TL olmuştur.
M ² maliyet = 1.400.000 : 3.800	= 368,42 TL
Mesken Maliyeti = 368,42 x 3.476,60=	1.280.860 TL : 12 =
Arsa payı dahil 1 mesken maliyeti	= 106.738,33 TL
İşyeri maliyeti = 368,42 x 323,40	= 119.140- TL

Gayrimenkul'un genişletilmesi veya iktisadi kıymetin devamlı olarak artırılması amacıyla yapılan giderlerin gayrimenkul'ün maliyet bedeline ekleneceği, bu giderlerin kira ile tutulan gayrimenkullerde kiracı tarafından yapılması durumunda özel maliyet bedeli ile aktifleştirileceği belirtilmiştir(VUK.md.272).Maliye Bakanlığının da bu konuda destekleyici görüşü bulunmaktadır¹⁶³.

2.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetler

Uluslar arası muhasebe standartları(UMS), faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ve bu faaliyetler çerçevesinde katılan maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştirildiği hesap dönemlerine dağıtılması öngörmektedir. Bu hususta, yıllara yaygın inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi de 11 no.lu standartla düzenlenmiştir.

¹⁶² Halil İbrahim BAKAL, İnşaat Muhasebesi Ve Vergilendirilmesi, TESMER Eğitim Seminer Notları, Antalya, 2007, ss.20-24.

¹⁶³ http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/kvk/KVK_2008_02.htm, (Erişim:24.03.2008).

UMS' da hangi faaliyetlerin inşaat işi kapsamında değerlendirileceği, inşaat işlerine ait gelir ve giderlerin mahiyetleri ve inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelir ve giderlerin ne suretle muhasebeleştirilecekleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

UMS ve onun birebir çevirisi olan Türkiye Muhasebe Standartlarına(TMS) 'na göre İnşaat sözleşmelerinin tanımı şöyle verilmiştir(TMS no:11)¹⁶⁴:

Sabit fiyatlı sözleşme: Yüklenicinin sabit bir sözleşme fiyatını (ihale bedeli) veya üretim birimi başına sabit bir tutarı (birim fiyat) kabul ettiği ancak belli koşullarda maliyet güncelleştirmesine (eskalasyon) konu olan inşaat sözleşmesidir.

Maliyet artı kar sözleşmesi: Yükleniciye kabul edilebilir ya da başka bir şekilde tanımlanmış maliyetler üzerine bu maliyetlerin bir yüzdesi veya sabit bir tutar eklenerek ödeme yapılan inşaat sözleşmesidir.

Sözleşme Gelirler: Sözleşme aşamasında müşteri ile uzlaşılan tutar ile inşaat sırasında ortaya çıkan varyasyonların (ek ödeme talepleri, iş değişiklikleri, maliyet güncelleştirmeleri vs.) toplamıdır. Sözleşme gelirlerinde öngörülen herhangi bir değişikliğin muhasebeleştirilebilmesi için bu değişiklik üzerinde müşteri ile anlaşılmış olmalı ve değişikliğin yaratacağı gelir artış veya azalışı güvenilir bir şekilde ölçülebilmelidir.

Sözleşme Maliyetler: Sözleşme maliyetleri; direkt işçilik ve malzeme gibi belli bir sözleşme ile ilgisi kurulabilen maliyetler ile belli bir sözleşme ile doğrudan ilgisi kurulamasa bile yapılan inşaat işiyle ilgisi kurulan ve o inşaat işine pay verilen maliyetlerin toplamıdır.

TMS'de inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir bir biçimde tahmin edilmesi, sözleşme türüne bağlı olarak (sabit fiyatlı sözleşme veya maliyet artı türü sözleşme) standartta açıkça belirtilmiştir.

İnşaat sözleşmelerinin gelir ve giderlerinin muhasebeleştirilmesindeki temel prensip bilanço günü itibarıyla inşaat sözleşmesinin sonucunun güvenilir biçimde öngörülebilmesidir. Standart metninde yer alan "güvenilir biçimde öngörülebilme" den kasıt sözleşme gelirin güvenilir bir şekilde tespit edilebilir olması ve işin bitiminde elde edilebilecek olması ve işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde tespit edilebilir olmasıdır. Bilanço tarihi itibarıyla bir inşaat işinin ne kadarlık kısmının tamamlanmış olduğu "**tamamlanma yüzdesi yöntemi**" ile bulunur. Bu yöntem temelde, o yıl katlanılan maliyetin sözleşmenin toplam maliyetine bölünüp bir

¹⁶⁴ İnşaat sözleşmelerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11), Hakkında Tebliğ, Sıra No:7, S:2597826 ,Ekim 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

yüzdenin bulunmasından ibarettir. Bir inşaat işinin tamamlanma yüzdesi, sözleşmeye konu işin fiziki tamamlanma oranı veya işle ilgili yapılan teknik incelemeler neticesinde de bulunabilir. Fakat uygulamada sıklıkla kullanılan maliyet esaslı tamamlanma yüzdesi metodudur. Müşteriden alınan hak edişlerin işin tamamlanma yüzdesi bulunurken kullanılmayacağı açıktır. İnşaat işinin sonucunu; inşaatın bitimine kadar katlanılacak toplam maliyetin ve proje bedelinin hiç bir şekilde öngörülememesi halinde, dönem içinde katlanılan inşa maliyetleri ve katlanılan bu maliyetlerin geri kazanılabilir kısmı kadar bir gelir de, gelir tablosuna aktarılır¹⁶⁵.

Tamamlanma yüzdesi yöntemini standarttaki tanım doğrultusunda maliyeti esas alan bir yaklaşımla aşağıdaki gibi formüle edebiliriz¹⁶⁶:

$$TY = \frac{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyet}}{\text{O Tarihe Kadar Gerçekleşen Maliyet} + \text{İşin Bitirilebilmesi İçin Gereken Maliyet}}$$

Burada, başlangıçtaki tahmini toplam sözleşme maliyetinin ve toplam sözleşme bedelinin zaman içerisinde revize edilerek değişebileceğine dikkat etmek gerekir. Eğer böyle bir değişim söz konusu ise hesaplamalarda bu değişimlerin göz önüne alınması gerekir. Elde edilen tamamlanma yüzdesi toplam sözleşme bedeli ile çarpıldığında ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gelir tutarına; tahmini toplam sözleşme maliyeti ile çarpıldığında ise ilk dönem için kayda alınacak ilgili sözleşmeye ait gider tutarına ulaşılır. Takip eden dönemlere ilişkin kayda alınacak sözleşme geliri aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanabilir.

Dönem Geliri = TY x Sözleşme Bedeli – Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri

Döneme ilişkin kayda alınacak sözleşme gideri ise şu formül yardımıyla hesaplanabilir.

Dönem Gideri = TY x Tahmini Toplam Sözleşme Maliyeti - Daha Önce Kayda Alınan Sözleşme Geliri

Aşağıda yıllara yaygın bir inşaat işinin bu çerçevede yapılan hesaplamalara yönelik bir örnek yer almaktadır¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Mehmet AKİFTUNÇ. "TMS 11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin, Muhasebeleştirilmesi", **E-Yaklaşım**, S:42, Ocak 2007.

¹⁶⁶ Müjgan KARYAĞDI, "İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS TMS 11'in Analizi II", **Yaklaşım**, Haziran 2009, S:198, s. 95-98.

Örnek: Bir inşaat şirketi bir köprü inşaatı için 100.000-TL'lik fiyat üzerinden anlaşmıştır. Şirket 3 yıl süreceğini öngördüğü bu inşaat işinin 80.000-TL'ye mal olacağını hesaplamıştır. Birinci yılın sonunda şirketin maliyet tahmini 85.000-TL'ye çıkmıştır. 2. yıl sonunda ise şirket inşaatın 90.000-TL'ye mal olacağını tahmin etmektedir. Bunun üzerine müşteri işletme ile görüşülmüş ve inşaat bedelinin 120.000-TL'ye çıkarılması konusunda anlaşılmıştır. İkinci yılın sonunda katlanılan maliyetler arasında 3. yılda kullanılmak üzere satın alınmış 2.000-TL'lik inşaat malzemesi de bulunmaktadır. İnşaat öngörüldüğü üzere 3. yılın sonunda tamamlanmıştır. Yüklenici firma inşaatın tamamlanma yüzdesini o güne kadar katlanılan maliyetlerin işin toplam maliyetine bölerek tayin etmektedir. Aşağıda tablo 9' da inşaat sözleşmesinin yıllar bazında maliyet durumu ile şirketin katlandığı maliyetler özetlenmiştir.

TABLO 9 : TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNDE ÖRNEK İŞLETMENİN İNŞAAT MALİYETLERİ

	YIL 1(TL)	YIL 2(TL)	YIL 3(TL)
Sözleşme Tutarı	100.000	100.000	100.000
Sözleşme Tutarında Varyasyon	-	20.000	20.000
Toplam Sözleşme Bedeli	100.000	120.000	120.000
Katlanılan Maliyet	25.500	65.000	90.000
İşin Tamamlanması için Gereken Maliyet	59.500	27.000	-
Toplam Tahmini Maliyet	85.000	90.000	90.000
Tahmini Kar	15.000	30.000	30.000
Tamamlanma Yüzdesi	30%	70%	100%

Kaynak: AKİFTUNÇ. a.g.m

Katlanılan maliyetin içinde 2.000-TL tutarında 3. yılda kullanılacak olan inşaat malzemeleri bulunmaktadır ve bu tutar tamamlanma yüzdesi hesabına dahil edilmemektedir. İşletme tarafından yıllar itibariyle gelir tablosuna yansıtılacak tutarlar ise tablo 10' da gösterilmiştir.

¹⁶⁷ AKİFTUNÇ. a.g.m,

TABLO 10 : TAMAMLANMA YÜZDESİ YÖNTEMİNDE ÖRNEK İŞLETMENİN GELİR TABLOSU

1.YIL	Kaydedilen Toplam Tutar (TL)	Geçmiş Yıllarda Kaydedilen (TL)	Cari Yılda Kaydedilen (TL)
Gelir(100.000 x %30)	30.000	-	30.000
Maliyet(85.000 x %30)	25.500	-	25.500
KAR	4.500	-	4.500
2.YIL			
Gelir(120.000 x %70)	84.000	30.000	54.000
Maliyet(90.000 x %70)	63.000	25.500	37.500
KAR	21.000	4.500	16.500
3.YIL			
Gelir(120.000 x %100)	120.000	84.000	36.000
Maliyet(90.000 x %100)	90.000	63.000	27.000
KAR	30.000	21.000	9.000

Kaynak: AKİFTUNÇ. a.g.m.

Kamuya açık bilgilendirme açısından, yıllara yaygın inşaat sözleşmesine bağlı olarak inşaat faaliyetinde bulunan yüklenici işletme aşağıdaki koşullara uymak zorundadır¹⁶⁸:

- Dönem geliri olarak mali tablolara yansıtılan sözleşme geliri tutarı,
 - Dönem içinde kaydedilen sözleşme gelirinin tespitinde kullanılan yöntemler,
 - Devam eden sözleşmelere konu işlerin tamamlanma aşamasının tespitinde kullanılan yöntemleri mali tabloların yanı sıra kamuya açıklamaktadır. İşletmeler bilanço tarihinde devam eden sözleşmelere ilişkin olarak ise;
 - Bilanço tarihine kadar katılan maliyetler ile mali tablolara yansıtılan karların (kaydedilmiş zararlar düşüldükten sonra) toplam tutarını,
 - Alınan avansların tutarını,
 - Hak edişler üzerinden teminat olarak alıkonulan tutarları,
- kamuya açıklamak zorundadır.

VUK uyarınca çıkarılan MSUGT no 1'e göre, TDHP'de yer alan, 170–177 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri hesabı, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin biriktirildiği hesaplardır. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında "622 Satılan Hizmet Maliyeti" hesabına devredilir. Aynı şekilde, "350–357 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım

¹⁶⁸ KARYAĞDI, a.g.m. ss. 95-98.

Hak edişleri” hesabı da, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamlandıkları kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hak ediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Dolayısıyla maliyetler ve hak edişler, yıllara yaygın iş bitene kadar bilançolarda sırasıyla, dönen varlık ve kısa vadeli yabancı kaynak olarak biriktirilmektedir. Sonuç olarak bu sistemde, hak edişler ve maliyetler arasındaki olumlu ya da olumsuz fark, kar ya da zarar olarak öz sermayenin bir unsuru olamamaktadır¹⁶⁹.

Kat karşılığı inşaat işlerine ilişkin düzenlenen muhasebe ve maliyet kaydına ilişkin veriler aşağıda bir örnek yardımı ile açıklanmaktadır¹⁷⁰.

Örnek:

Harcamaların Türü	Tutar	KDV
150 İnşaat Malzemeleri	950.000 TL	171.000 TL
720 Direkt İşçilik Giderleri	260.000 TL	0 TL
730 Genel Üretim Giderleri	130.000 TL	23.400 TL
760 Pazarlama Giderleri	150.000 TL	27.000 TL
770 Genel Yönetim Giderleri	10.000 TL	1.800 TL
780 Finansman Giderleri	30.000 TL	0 TL
Toplam	1.530.000 TL	223.200 TL

Yapılan harcamalar 10 konut, 5 işyeri olmak üzere toplam 15 adet bağımsız bölüm için yapılan harcamalar olup, aynı takvim yılı içinde bu bağımsız bölümlerin inşaatının tamamlanmış olduğu varsayılmıştır. Buna göre ilgili harcamaların muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

Harcamaların İlgili Hesaplara Kaydı

1	/		
	150 İLK MADDE VE MALZ.	950.000	
	191 IND.KDV	171.000	
	102/320		1.121.000
	BANKALAR/SATICILAR		
	/		
2	710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ.	950.000	
	150 İLK MAD.MALZ		950.000
	/		
3	720 DİREKT İŞÇİLİK GİD.	260.000	
	102 BANKALAR		260.000
	/		
4	730 GENEL ÜRETİM GİD.	130.000	
	760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.	10.000	
	770 GENEL YÖN. GİD.	150.000	

¹⁶⁹ Zeki Cengiz AYDIN, Devrim BEYAZ, “İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar”, **Yaklaşım**, Yıl:16, S:183, Mart 2008, s. 32.

¹⁷⁰ ŞEN, a.g.m., Haziran 2009, ss.115-117.

	191 IND.KDV. 102/320 BANKALAR/SATICILAR	52.200	342.200
5	780 FİNANSMAN GİD. 102 BANKALAR	30.000	30.000

Harcamaların Yarı Mamul ve Mamul Hesaplarına Aktarımı

1	151 YARI MAMULLER ÜRETİM 711 D.İLK.MAD.MAL. YAN. 721 DİR.İŞÇ.GİD.YAN. 731 GÜĞ YAN.	1.340.000	950.000 260.000 130.000
2	152 MAMUL 151 YARI MAMUL ÜRETİM	1.340.000	1.340.000

KDV Tahakkuk Kayıtları

1	190 DEVREDEDEN KDV 191 IND. KDV	223.200	223.200
---	------------------------------------	---------	---------

Faaliyet Giderlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Devri

1	631 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. 632 GEN.YÖN.GİD. 660 KISA VAD.BORÇ GİD. 761 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. YAN. 771 GEN.YÖN.GİD. YAN. 781 FİN.GİD.YAN.	10.000 150.000 30.000	10.000 150.000 30.000
---	---	-----------------------------	-----------------------------

Fonksiyonel Maliyet Hesaplarının ve Yansıtma Hesaplarının Karşılıklı Kapatılması

1	711 D.İLK.MAD.MAL. YAN. 721 DİR.İŞÇ.GİD.YAN. 731 GÜĞ YAN. 761 PAZ.SAT.DAĞ.GİD. 771 GEN.YÖN.GİD. 781 FİN.GİD.YAN. 710 D.İLK.MAD.MAL 720 DİR.İŞÇ.GİD 730 GÜĞ 760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD 770 GEN.YÖN.GİD 780 FİN.GİD	950.000 260.000 130.000 10.000 150.000 30.000	950.000 260.000 130.000 10.000 150.000 30.000
---	---	--	--

Faaliyet Giderlerin K/Z Hesabına Devri

1	690 DÖN. KAR/ZARARI 631 PAZ. SAT. DAĞ. GİD. 632 GEN. YÖN. GİD. 660 KISA VAD. BORÇ GİD.	190.000	10.000 150.000 30.000
---	---	---------	-----------------------------

Dönem K/Z Hesabının Dönem Net K/Z Hesabına Devri

1	692 DÖNEM NET K/Z 690 DÖN. K/Z	190.000	190.000
---	-----------------------------------	---------	---------

Dönem Zararının Bilanço Hesabına Devri

1	591 DÖN. NET ZARARI 692 DÖN. NET K/Z	190.000	190.000
---	---	---------	---------

2.2.5. İnşaat İşlerinde Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon)

İnşaat işlerinde sözleşmeye dayalı faaliyet gerçekleşiyor ise, sözleşmeye kapsamında ortaya çıkan gelir ve maliyetler ile inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemi sonucunda ortaya çıkan farkların değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu noktada maliyetlerin güncellenmesi (Eskalasyon) uygulaması şart olmaktadır. İnşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasında sözleşme kapsamında ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin, inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılması söz konusudur¹⁷¹. Standartta sözleşme maliyetleri üç grupta toplanmıştır¹⁷²:

- Direkt sözleşme maliyetleri (örneğin, hammadde),
- Genel sözleşme maliyetleri (örneğin, sigorta),
- Sözleşmeye göre müşteriye yüklenebilecek diğer maliyetlerden (örneğin, yönetim maliyetleri) oluşmaktadır.

Aşağıda, TMS kapsamında maliyet güncellenmesine ilişkin örnek bir uygulama düzenlenmiştir¹⁷³.

¹⁷¹ ÇANKAYA, a.g.e., 2003, s.56.

¹⁷² TMS-11, 2005.

¹⁷³ Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ, Ender BOYAR, "TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti", <http://www.tmsk.org.tr/.../TMS> ,(Erişim:12.03.2009).

Örnek: Mel-Dir Ltd.Şti inşaat firması, 3 yılda tamamlanacak bir alışveriş merkezi inşaatı sözleşmesi imzalamıştır. İnşaata 1 Nisan 2009 yılında başlanacaktır. Sözleşme tutarı 240.000- TL, beklenen maliyeti 190.000- TL'dir. Sözleşmeye göre, işçilik ücretlerinde meydana gelebilecek saat ücretlerindeki artışların ve malzeme maliyeti içinde yer alan demir hammaddesindeki fiyat artışlarının sözleşme tutarına eklenmesi, müşteri tarafından kabul edilmiştir.

31.12.2009 tarihi itibarıyla, gerçekleşen faaliyetlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

İşletmenin 1.yıl maliyet tespiti

	Planlanan	Gerçekleşen	Fark
Malzeme Giderleri	24.400 TL	28.000 TL	3.600 TL
İşçilik Giderleri	10.000 TL	16.000 TL	6.000 TL
Genel Üretim Giderleri	3.600 TL	3.000 TL	(600) TL
Taşeronlara Ödenen	3.600 TL	3.600 TL	0 TL
TOPLAM	41.600 TL	50.600 TL	9.000 TL

Alışveriş merkezi inşaatında, planlanan toplam maliyetler 41.600- TL iken, fiyat artışlarından kaynaklanan nedenlerden dolayı toplam maliyet 50.600- TL olarak gerçekleşmiş ve 9.000- TL maliyet artışı ortaya çıkmıştır. Artış nedenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Maliyet farkları

- Malzeme maliyetindeki 3.600- TL farkın, 2.000- TL si demir fiyatlarındaki artıştan,
- İşçilik maliyetlerindeki 6.000- TL farkın, 4.000- TL si saat ücretlerindeki fiyat artışından,
- Genel üretim giderlerindeki 600- TL fark, sigorta maliyetlerindeki tasarruftan kaynaklanmaktadır.

Müşteri sözleşme şartlarının dışında, katlar arasındaki bağlantının yürüyen merdivenle de desteklenmesini istemiştir. Bu değişiklikten kaynaklanan 18.000- TL'lik farkı kabul etmiştir. Yapılacak işin tahmini maliyeti 15.000- TL'dir.

2009 yılı sonunda, yetkili kurumlarca, işe ilişkin yapılan incelemeler sonucunda, tamamlanma yüzdesinin yüzde 25 olduğu belgelenmiştir.

31.12.2009 tarihi itibariyle,

- Dönem maliyetinin, toplam inşaat maliyeti içindeki oranı göre,
- Belgelendirilen tamamlanma oranına göre,

sözleşme geliri aşağıdaki gibi hesaplanır.

Aşağıda işletmenin dönem sonu sözleşme maliyeti verilmiştir.

Malzeme giderleri	28.000 TL
İşçilik giderleri	16.000 TL
Genel giderler	3.000 TL
Taşeronlara ödenen	3.600 TL
TOPLAM	50.600 TL

Aşağıda işletmenin yeniden yapılandırılmış sözleşme maliyeti bilgileri bulunmaktadır.

İlk sözleşme maliyeti	190.000 TL
Malzeme farkı	3.600 TL
İşçilik farkı	6.000 TL
Genel giderler farkı	(600) TL
Sözleşme değişikliği	15.000 TL
TOPLAM	214.000 TL olarak bulunur.

Aşağıda işletmenin yeniden yapılandırılmış toplam sözleşme gelirleri bulunmaktadır.

İlk sözleşme geliri	240.000 TL
Malzeme farkı	2.000 TL
İşçilik farkı	4.000 TL
Sözleşme değişikliği	18.000 TL
TOPLAM	264.000 TL'dir.

Dönem sonu itibariyle, döneme ait sözleşme geliri ise şöyle olacaktır; Dönem maliyetinin, toplam inşaat maliyeti içindeki oranına göre burada doğru orantı kurularak, döneme ait maliyete karşılık gelen gelir tespit edilmektedir.

$$50.600 / 214.000 \times 264.000 = 62.422- \text{ TL'dir.}$$

Belgelendirilen tamamlanma oranına göre burada teknik olarak tespit edilen tamamlanma yüzdesi, yeniden yapılandırılmış sözleşme geliri ile çarpılmaktadır.

$$264.000 \times \% 25 = 66.000- \text{ TL olarak bulunur.}$$

Yukarıda görüleceği üzere, dönem maliyetinin toplam inşaat maliyeti içindeki oranına göre yapılan hesaplamada dönem sözleşme geliri 62.422 TL iken, teknik olarak

tespit edilmiş tamamlanma yüzdesine göre (yüzde 25) ise 66.000 TL olmaktadır. Maliyetler üzerinden hesaplanan sözleşme geliri yüzde 23,6 (62,422/264.000) oranında bir tamamlanma olduğunu ortaya konmakla birlikte, teknik olarak tespitite ise yüzde 25 olarak ortaya konmuştur. Tercih edilen yöntemle göre, döneme ait sözleşme gelirinde farklılıklar olmaktadır.

Mevcut sistemimizde, inşaat işi devam ettiği sürece ortaya çıkan gelir ve maliyetler sonuç hesaplarına aktarılmadan, bilanço hesaplarında varlık ve borç olarak takip edilmektedir. İnşaatın bittiği yıl bu hesaplarda toplanan tutarlar, sonuç hesaplarına aktararak işletmenin kar veya zararı ortaya çıkmaktadır. Vergi hukuku açısından, inşaat bitene kadar tevkifat dışında herhangi bir vergi söz konusu olmamaktadır. Tamamlanma yüzdesi, hak ediş ödemeleri için bir temel olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle, tamamlanma yüzdesi inşaat gelirinin tespiti açısından bir önem arz etmemektedir. Standarda, sözleşme kapsamında ortaya çıkan gelir ve maliyetlerin, inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılması esas alınmıştır. Buna göre işletme her yıl inşaatın tamamlanma yüzdesine göre, ortaya çıkan gelir ve maliyetleri karşılaştırarak, kar veya zararını belirleyecektir. Bu nedenle, standardın uygulamaya geçmesi ile birlikte tamamlanma yüzdesi vergisel açıdan önem arz edecektir. Örnekte de görüleceği üzere, tamamlanma yüzdesinde kullanılan yöntem, inşaat gelirini etkilemektedir. Dönem maliyetinin, toplam inşaat maliyeti içindeki oranına göre, tespit edilen dönem inşaat geliri 62.422-TL iken, belgelendirilen tamamlanma oranına göre ise, 66.000-TL olmaktadır.

Sözleşmedeki tamamlanma yüzdesinin, fiziki tamamlanma oranına veya inceleme sonucu belgelendirilmesine göre seçilmesi durumunda, bütün inşaat işlerinin dönem sonu itibarıyla tamamlanma yüzdesinin belirlenmesi gerekir. Ancak bu da fiili olarak mümkün değildir. Bu konuda fiziki tamamlanma oranının ve inceleme sonucu tamamlanma oranının belirlenmesi seçeneklerinin nasıl uygulanacağına dair ayrıntılı bir açıklama getirilmesi gerekmektedir. TMS11 ile muhasebe uygulamalarında mevcut sisteme göre değişiklikler meydana gelecektir. Bu standart ile dönemsellik kavramı işletilerek, gelir ve maliyetler gerçekleştiği hesap döneminde dikkate alınmaktadır. Tamamlanma yüzdesinde tercih edilen yöntemle göre, döneme ait hesaplanan maliyet ve gelir tutarı, farklılık göstermektedir. Sözleşmedeki tamamlanma yüzdesinin tespitinde, inceleme sonucu belgelendirilmesi yönteminin seçilmesi durumunda, tespit yapıldığı tarih ile dönem sonu arasındaki zaman farkı, sözleşme gelirinin doğru olarak tespit edilmesini mümkün kılmamaktadır. Bu zaman dilimleri arasında, inşaat işi devam etmekte olduğundan, tamamlanma yüzdesi ile

birlikte, sözleşme geliri de etkilenecektir. Tamamlanma yüzdesinin belirlenmesinde, dönem maliyetinin, toplam inşaat maliyeti içindeki oranı yöntemi, tercih edildiğinde ise, dönem sonunda ortaya çıkan maliyetler, toplam maliyetlerle orantılaşabildiğinden, sözleşme geliri daha gerçekçi ortaya konabilmektedir. Maliyetlerin herhangi bir nedenden dolayı, işletme tarafından gerçekçi olarak ortaya konamaması, sözleşme gelirinin gerçeğe uygunluğunu olumsuz etkileyecektir¹⁷⁴.

2.2.6. İnşaat Ve Onarım İşlerinde Sigorta Yükümlülükleri

Bir inşaatın 506 s.K. kapsamına alınabilmesi için hizmet akdine tabi olarak işçi çalıştırılması yeterli olmaktadır. Hizmet akdine tabi olarak çalıştırılanlar 506 s.K. md.2 ve md.6'a göre sigortalı olduklarından, bunları çalıştıranlar aynı kanunun md.4 gereği işveren statüsüne girmektedirler. Hizmet akdinin başlaması ile birlikte de inşaat yaptıran işverenlerin sosyal sigorta yükümlülükleri başlamaktadır.

Özel bina yaptıran işverenlerin, inşaatın faaliyet devresi içerisinde 4 belge düzenlemesi gerekmektedir. Bu belgeler; işyerini bildirme belgesi (işyeri bildirgesi), çalışan sigortalıyı bildirme belgesi, (sigortalı işe giriş bildirgesi) sigortalının gün ve kazancını bildirme belgesi, (aylık prim ve hizmet belgesi) ve ücret tediye bordrosudur. Düzenlenmesi gereken 4 belgenin üçü 506 s.K., diğeri ise (Sosyal Sigortalar İyileştirme Yönetmeliği) SSİY' de belirlenmiştir. Belgelerin kanuni süre dışında düzenlenmesi halinde uygulanacak idari para cezaları sayılmıştır(506 s.SGKn.md.140).

İşyeri bildirgesinin işverence hazırlanarak kuruma verilme süresi en geç sigortalının çalışmaya başladığı gündür(506.s.SGKn.md.8). Sigortalı işe giriş bildirgesinin son verilme süresi, aynı Kanunun md. 9'a göre ilk defa tescil edilen işyerleri için en geç bir ay içinde, sonraki işe girişler için sigortalı işe başlamadan önce, inşaat işyerleri için ise aynı gündür. Aylık prim ve hizmet belgesinin verilme süresi en geç, ait olduğu ayı takip eden ayın son günüdür. Ücret tediye bordolarının ise ödemenin tahakkuk ettiği ayın son günü düzenlenmesi gerekmektedir. Ücret tediye bordoları diğer üç belgede olduğu gibi şekil şartına tabidir(SSİYmd.27). Düzenlenmesi gereken ücret tediye bordolarındaki şekil şartlarının eksikliği, teftiş safhasında işvereni idari para cezası ödemeye mecbur etmektedir. Sayılan bu 4 belgenin tamamının kanuni süre içerisinde düzenlenmesi asıl olmakla birlikte, belgelerin sonradan düzenlenmesi ile hiç düzenlenmemesi arasında ciddi oranlarda

¹⁷⁴ Ali Haydar GÜNGÖRMÜŞ, a.g.url.

idari para cezası farkı bulunduğundan, bu belgelerin sonradan da olsa mutlaka düzenlenmesi ve inşaatın bittiği yılı takip eden 5 sene boyunca saklanması işverenlerin lehine olmaktadır. SGK Başkanlığının 16-362 Ek sayılı Genelgesine göre, inşaatın 01.05.2004 tarihinden önce bitmiş olması ve inşaatın bittiği yılı takip eden yıldan itibaren 5 sene geçmesi halinde, idari para cezalarında 5 yıllık zaman aşımı olması nedeniyle inşaat sahiplerine teftişe tabi olmadan iskana konu ilişiksizlik belgesi alabilme imkanı getirilmiştir. Bunun için inşaat sahibi işverenin, araştırma sonucu çıkacak fark işçilik miktarını ödemesi yeterli olmaktadır. İnşaatını 01.05.2004 tarihinden sonra bitiren ya da inşaatın bittiği yıldan sonra 5 takvim yılı geçmeyen işverenlerin bu kolaylıktan yararlanması mümkün olmadığından, kurumca, teftiş sonucu uygulanacak idari para cezalarını, sonradan da olsa 4 belge düzenleyerek aşağı çekmek mümkün olmaktadır¹⁷⁵.

SGKn' da defter ve belge ibrazı bakımından; "İşveren, işyeri sahipleri; işyeri defter, kayıt ve belgelerini ilgili olduğu yılı takip eden yılbaşından başlamak üzere on yıl süreyle, kamu idareleri otuz yıl süreyle, tasfiye ve iflas idaresi memurları ise görevleri süresince, saklamak ve kurum'un denetim ve kontrol ile görevlendirilen memurlarınca istenilmesi halinde on beş gün içinde ibraz etmek zorundadır." denilerek sigorta incelemesi açısından defter ve belge ibrazı düzenlenmiştir(5510 s.K, SGKn. md.86).

Ancak defter ve belgelerin ibraz süresi 506 s.K ve daha önceki Yönetmelik ile 5 yıl olarak belirlendiği için defter ve belge saklama süresi kademeli olarak arttırılmıştır" (SSİY geçici md.23).Yönetmeliğin geçen defter ve belgeleri; 2009 için 6 yıl, 2010 yılı için 7 yıl, 2011 yılı için 8 yıl, 2012 yılı için 9 yıl olarak, diğer taraftan, 30 yıl olan saklama süresi ise 2008 yılı için 5 ve sonraki yıllarda 30 yıl tamamlanıncaya kadar her yıl birer yıl artırılarak uygulanır"(SSİY md.114/1) denilerek uygulama belirlenmiştir. Bu çerçeveden bakıldığında, sosyal sigorta uygulamasında YYİO işleri için ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Bu durumda işverenler vergi mevzuatı gereği halen muhafaza etmeye devam ettikleri defter ve belgeleri 5510 s.SGKn. ve kademeli artışı öngören SSİY' de belirlenen süreleri aşması halinde ibraz etme yükümlülüğünden kurtulmuş olmaktadır. Bu defterleri ibraz etmediklerinde de kurum'un bu nedenle idari para cezası uygulaması ve defter ve belge ibraz edilmemesi nedeni ile bu yıla ait bildirimlerle ilgili re'sen işlem yapması mümkün görülmemektedir. Sigorta uygulamasında inşaat ve onarım işlerinde öngörülen "**asgari işçilik hesabı**" (SSİY md.117,118/1) için, bu işlerin taahhüt konusu olup olmaması açısından bir ayırım

¹⁷⁵ Murat ÖZDAMAR, "İşyeri Dosyası Tescil Ettirilmeden Tamamlanan Özel Bina İnşaatlarında Sonradan Düzenlenecek 4 Belgenin Önemi Ve İnşaat Sahibinin Kazanımları", **E- Yaklaşım**,S:58, Mayıs 2008.

yapılmamıştır. Ayrım, hesaplama yapılacak matrahların saptanmasında yapılmıştır. Taahhüt konusu işlerde matrah toplam hak edişler olurken, ticari maksatla yapılan hesapta defter maliyeti (fazla olması halinde metrekare birim maliyeti ile bulunan miktar), özel bina inşaatlarında ise metrekare birim maliyetleri ile bulunan miktar olmaktadır¹⁷⁶.

Kanunda işin yürütümü için gerekli olan asgari işçiliğin tespit edilmesi hususuna yer verilmiştir(5510 s.K md.85/1). Teknik olarak asgari işçiliğin tespiti herhangi bir sınırlama söz konusu olmaksızın kanun kapsamındaki tüm işyerlerinde geçerli bir yol iken, yeterli işçiliğin araştırılması sadece özel bina inşaatları ve ihaleli işlere mahsus bir yoldur. Asgari işçiliğin tespiti kurum denetim elemanları ile yapılırken, yeterli işçilik araştırması kurumun yanı sıra meslek mensuplarınca da yapılabilmektedir. İşverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgari işçilik tutarı; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, işyerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu tespitler, kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurları tarafından yapılır (SGKn. md.85/1).

Kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işlerden ve özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığı kurum'ca araştırılacağı(SGKn.md.85); bu araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarının takip edileceği düzenlemesi yapılmıştır. Kuruma verilecek taahhütnamede üstlenilen ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, işverenin hakkında kanun gereğince işlem yapılır(SGKn.md.88-89).Tebliğ edilen prim ve gecikme cezası ve gecikme zammının ödenmemesi, taahhütname verilmemesi veya kurumca işyerinin denetlenmesine gerek görülmesi durumunda kurumca inceleme yapılmaktadır. Özel bina inşaatları ve ihaleli işlerde kuruma yeterli işçilik bildirilip bildirilmediğinin SMMM ve YMM vasıtasıyla da araştırılabileceği düzenlenmiştir(SGKn.md.59). Buna göre; ihaleli işler ile özel bina inşaatı işyerleri işverenlerine, kuruma prim borçlarının bulunmadığını gösteren

¹⁷⁶ Serdar GÜNAY, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kayıt Muhafaza ve İbraz Ödevi ve Sosyal Güvenlik Kurumu Uygulaması", **Yaklaşım** , S:197, Mayıs 2009, s. 86.

ilişiksizlik belgesinin verilmesinde, SMMM ve YMMM Kanununa göre yetki verilmiş meslek elemanları tarafından işyeri kayıtlarının incelenmesi sonucunda SGK'na bildirildiği tespit edilen işçilik tutarlarının uygunluğu, kurumun denetim yetkisi saklı kalmak kaydıyla, esas alınabilir¹⁷⁷.

Usul ve esasları kurumca belirlenmiş hesaplama yöntemine uygun olarak SMMM ve YMM tarafından düzenlenen rapor ile kuruma **yeterli işçilik** bildirilmediği anlaşılan işyeri ve işverenlerinin, tespit edilen fark işçilik tutarı üzerinden hesaplanacak prim, gecikme cezası ve gecikme zammı tutarını md.102/1-d-e hükmü gereğince verilecek idari para cezaları ile birlikte ödemeleri kaydıyla ilişiksizlik belgesi verilebilir (SGKn.md.59/5). Kurumca belirlenen usul ve esaslara aykırı hareket ederek kurum zararına sebebiyet verdiği anlaşılan SMMM ve YMM tarafından düzenlenen raporlar dikkate alınmaz.Bunların daha sonra düzenleyecekleri raporlar kurumca işleme konulmaz.Gerçeğe aykırı rapor düzenleyen SMMM ve YMM, kurumun bu nedenle uğradığı zarardan işverenler birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olup, bunlar hakkında genel hükümlere göre kurumun takip hakkı saklıdır. Meslek mensupları, işverenlerin devamlı işyerlerinin sigortalıları ile yaptıkları işler ile kurumda tescil edilmemiş veya tescil edilmiş olmakla birlikte işçilik bildiriminde bulunulmamış olan yukarıdaki işler hakkında inceleme yapamazlar (SGKn.md.59/6).

2.2.6.1. Asgari İşçilik Uygulamaları

Asgari işçilik uygulaması, dosya memurunca, işveren dosyası üzerinde bir ön değerlendirme sonucu dosyası incelenen işveren işlemlerinin sigorta müfettişi incelemesine sevk edilip edilmeyeceğinin belirlenmesine yönelik bir işlemdir¹⁷⁸.

SGKn. göre, ihale konusu işlerde önceden belirlemiş olduğu işçilik oranlarını hak ediş bedeline uygulaması, 09.07.1987 tarihine kadar uygulanmış olan "ölçümlemeye mahsus bir uygulamadır. Bu uygulama bir takım değişikliklerle "asgari işçilik" veya "yeterli işçilik" adı altında 01.01.1994 tarihinden beri tekrar uygulamaktadır¹⁷⁹.

¹⁷⁷ Özkan BİLGİLİ, **Yeni Sosyal Güvenlik Uygulaması ,SGK Başkanlığı Sigorta Teftiş Kurulu'nun 2003/1 sayılı İç Emri**, İzmir, 2008, ss.350-354.

¹⁷⁸ Recep SELİMOĞLU, **İnşaat Ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe-Vergi Uygulamaları, TESMER Eğitim Seminer Notları**, İstanbul, Ocak 2002, s.116.

¹⁷⁹ İsa KARAKAŞ, "Asgari İşçiliğin Hukuksal Niteliği Yeni Yasal Düzenlemelerdeki Yeri Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **İnşaat Sanayi**, S:97,Eylül-Ekim 2006,ss.18-23.,İsa KARAKAŞ, SSK Uygulamasında Asgari işçilik, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara, 2005, s.101.

Özel bina inşaatlarında ve ihaleli işlerde asgari işçilik uygulamasının 1994 öncesinde “ölçümlene” denen uygulamasında, 2003 yılına gelinceye kadar “asgari işçilik uygulaması” olarak adlandırılmıştır. Bu tarihten sonra da “araştırma” kavramı kullanılmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar, düzenleyecekleri hak ediş faturaları üzerinden asgari işçilik hesaplaması yapabilmeleri için işi yapan taşeronun yapmış olduğu işlerle ilgili ödemiş olduğu primlerin bildirimini yaptığı işyeri SGK numarasını kesmiş olduğu faturanın dikkat çekecek bir yerine yazmak zorundadır. İşyeri SGK numarası yazılmayan işçilik veya malzemeli işçilik faturaları asgari işçilik hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. SMMM ile YMM’lerin bu konularda rapor düzenlemesine ise “inceleme” denilmiştir. Belli kriterler altında devamlı işlerinde de kurum denetim elemanlarının incelemeleri sonucunda kuruma yeterli işçilik bildirilip bildirilmediği de tespit edilmeye çalışılmıştır. “asgari işçilik uygulaması” adı altında konu yeniden düzenlenmiştir(SGKn.md.85). Özellikle ihaleli işler ve özel bina inşaatlarının tamamlanması sonucunda yetkili makamlara, bu işlerden dolayı işverenlerin bu işlemlerden dolayı kuruma borçlarının olmadığına dair kurumca düzenlenmiş bir belge isteme zorunluluğu getirilmiş olması, asgari işçilik uygulamasını daha uygulanır kılmıştır(SGKn.md.90). Asgari işçilik uygulaması ile kurumun kayıt dışılık ile mücadelede daha da güçlendirilebileceği halde, bunun yapılmadığı ve kanunda kayıt dışı çalışmayı önleyecek bir mekanizmaya yer verilmediği eleştirileri de yapılmaktadır¹⁸⁰.

Diğer yandan, asgari işçilik uygulamasının sosyal güvenlikle bir ilgisinin bulunmadığı, devletin vergi kaybına da neden olduğu gibi sebeplerle eleştirilmekte ve uygulamanın misyonunu tamamlayıp tamamlamadığı ve revize edilmesine ihtiyaç olup olmadığı tartışmaya açılmaktadır¹⁸¹.

Asgari işçilik bildirim yapıp yapılmadığının tespiti 3 şekilde yapılmaktadır¹⁸²:

- Sigorta kurumunun ünitelerinde yapılan asgari işçilik tespiti,
- Meslek mensuplarının (SMMM veya YMM) raporlarıyla yapılan asgari işçilik tespiti,
- Sigorta müfettişlerin incelemesiyle yapılan asgari işçilik tespiti.

¹⁸⁰ Kemal KILIÇDAROĞLU, “Sosyal Güvenlik Reformu mu?”, **Mercek**, S:43, Yıl:11, Temmuz 2006, s.7-12.

¹⁸¹ İTİŞKEN, a.g.m., Ağustos 2006, ss.239-244, Mustafa İTİŞKEN, “Asgari İşçilik Uygulaması İle Hizmet Alım Sözleşmeleri Örseleniyor (mu?)-II”, **E- Yaklaşım**, S:165, Eylül 2006, ss. 262-265.

¹⁸² KURBAN, a.g.m, s.19.

Asgari işçilik tespiti yukarıda belirtilen üç durumdan herhangi birisiyle yapılabilmektedir. Ancak bazı hallerde 1. ve 2. sıradakilerle bu tespitlerin yapılması mümkün olmamakta mutlaka müfettiş incelemesi yapılması gerekmektedir.

Asgari işçilik uygulamasında dikkat edilecek hususlar şöyle sıralanabilmektedir¹⁸³:

- İşin bittiği tarihten sonra ve bina maliyetine, işin asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle yapılır.
- Bina maliyeti, ruhsatnamesinde yazılı bulunan yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada, her yıl inşaatın sınıf ve grubuna göre Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nca tespit edilen ve kurum'ca çıkarılacak genelde belirtilen birim maliyet bedelleri dikkate alınır.
- İşyerine ait defter ve belgelerden tespit edilecek maliyetin daha fazla olması halinde ise incelemede, bu maliyet bedeli esas alınır.
- İnşaat ruhsatnamesinde belirtilen inşaat sınıf veya grubundan yüksek ya da yüzölçümünden daha fazla yapıldığı anlaşılan özel bina inşaatlarında, tespit edilen sınıf veya grup yahut yüzölçümü dikkate alınır.
- Başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesaplanmasında o yıl için tespit edilen, başladığı yıldan sonraki yıllarda tamamlanmış inşaatın maliyetinin hesabında ise bitirildiği yıldan bir önceki yıla ait birim maliyet bedeli esas alınır.
- İnşaatın başladığı ve bitirildiği tarih işverence resmi makamlardan alınacak belge ile kanıtlanır.
- Kanuni süre içinde tescil edilmemiş olan inşaatın başladığı tarihin resmi belge ile kanıtlanamaması halinde, ruhsat tarihi inşaatın başladığı tarih olarak kabul edilir.
- İşveren kayıtlarından bazı sigortalılara, belirlenen sigorta primine esas kazanç üst sınırının üzerinde ücret ödendiği tespit edilebiliyorsa, ücret tediye bordrolarında kayıtlı brüt ücretler ile üst sınır arasındaki fark ve salt işçilik içeren faturalı işçilik ödemeleri, işin asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan asgari işçilik tutarından düşülerek inceleme yapılır(SGKn.md.82).
- Binanın toplam maliyet bedeline, işin asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle bulunan asgari işçilik miktarı, işin bitirildiği tarihe kadar kurum'a

¹⁸³ Bekir HANÇER, "SMMM ve YMM Tarafından İşyeri Kayıt ve Belgelerinin İnceleme Usul ve Esasları-I (Özel Bina İnşaatı İşyerlerinde İnceleme)", **Yaklaşım** , S:194, Şubat 2009, s. 47.

bildirilmiş olan prime esas kazançlar toplamı ile kıyaslanır. Bu kıyaslama sonucunda, işin faaliyet süresi için kurum'a bildirilmiş olan sigorta primine esas kazançlar toplamının, hesaplanan asgari işçilik miktarı ile aynı veya daha fazla tutarda olduğunun tespiti halinde, durum açıklanarak ilişiksizlik belgesi verilebileceğine ilişkin rapor düzenlenir.

Asgari işçilik uygulamasında uzlaşma konusu incelendiğinde, özel bina inşaatı ve ihaleli işlerde kurumca yapılan araştırma neticesinde yeterli işçiliğin bildirilmediğinin tespit edilmesi halinde ve kurumun denetim ve kontrol ile görevli memurları tarafından işin yürütümü için gerekli olan asgari işçiliğin bildirilmediğinin tespit edilmesi halinde yapılacak işlemler açıklanmıştır(SGKn.md.85/3).

Buna göre, kuruma bildirilmediği tespit edilen asgari işçilik tutarı üzerinden kurumca re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri ilgili kanun maddeleri dikkate alınarak işverene tebliğ edilir(SGKn.md.88,89). İşveren tebliğ edilen prim borcuna karşı tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde kuruma itiraz edebilir. İtiraz takibi durdurur. Kurumca itirazın reddi halinde işveren kararın tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde yetkili iş mahkemesine başvurabilir. Mahkemeye başvurulması prim borcunun takip ve tahsilini durdurmaz. Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurları tarafından devamlı şekilde işyerlerinde yapılan asgari işçilik incelemesi sonucunda tespiti yapılan ve sigortalılara mal edilemeyen fark sigorta primine esas kazanç matrahı üzerinden gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanacak sigorta primi ve buna bağlı uygulanacak idari para cezalarında konuya ilişkin raporun kurumun ilgili birimine gönderilmesinden önce işverenle uzlaşma yapılabilir. Uzlaşılan prim ve idari para cezaları uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenir. İşveren uzlaşılan idari para cezası tutarı için ayrıca peşin ödeme indiriminden yararlandırılmaz. Uzlaşılan tutarların bu sürede tam olarak ödenmemesi halinde uzlaşma bozulur ve uzlaşılan tutarlar kazanılmış hak teşkil etmez¹⁸⁴. Uzlaşmanın temin edilememiş veya uzlaşma müzakeresinde uzlaşmaya varılamamış olması veya uzlaşmanın bozulması hallerinde işveren bu konuya ilişkin daha sonra uzlaşma talep edemez (SGKn.md.85/9). Uzlaşma neticesinde indirim yapılması nedeniyle tahsil edilmemiş olan sigorta primlerinin daha sonra kurum veya mahkeme kararıyla sigortalılara mal edilmesi halinde daha önce eksik tahsil olunan sigorta primleri sigortalının çalıştığı süre ve sigorta primine esas kazancı dikkate alınarak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur (SGKn.md.85/10).

¹⁸⁴ BİLGİLİ, **Sosyal Güvenlik Kılavuzu**, İzmir, 2006, ss. 276-280.

2.2.6.1.1. İhaleli işlerde Asgari işçilik Tespiti

İşin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken KDV hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dahil toplam hak ediş tutarına işin asgari işçilik oranının yüzde 25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır. Asgari işçilik oranları ise, kurum bünyesinde oluşturulan Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenir ve bu oranlar tebliğ ile yayımlanır¹⁸⁵.

İhaleli işin birden fazla konuyu kapsıyor olması ve bünyesindeki her bir işin asgari işçilik oranı daha önce belirlenmiş olmak kaydıyla, ihale makamı tarafından her bir işe ait hak ediş tutarlarının ayrı ayrı bildirilmesi halinde, araştırma işlemi, her bir işe ait asgari işçilik oranları dikkate alınarak yapılır. Her bir işe ait hak ediş tutarının ayrı ayrı bildirilmemesi halinde araştırma işlemi, her bir işe ait asgari işçilik oranları dikkate alınarak yapılır. Her bir işe ait hak ediş tutarının ayrı ayrı bildirilmemesi halinde ise, işverenin yazılı isteği üzerine araştırmada bu işlerin en yükseğine ilişkin asgari işçilik oranı dikkate alınır. İşveren tarafından yapılan işlere ilişkin en yüksek asgari işçilik oranının uygulanmasının kabul edilmemesi durumunda işin asgari işçilik oranı Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından belirlenir¹⁸⁶.

İhale yoluyla yapılan özel bina inşaatlarında ihale makamının resmi veya özel kurum olması, yapılacak asgari işçilik hesaplamasında maliyet bedelinin tespiti açısından özellik arz etmektedir. Kanunda belirtilen kurum ve kuruluşlar tarafından ihale yoluyla yaptırılan inşaatlarda sigorta müdürlüğü tarafından yapılacak asgari işçilik uygulamasına esas araştırma (ön değerlendirme); işverene ödenmesi gereken KDV hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dahil toplam hak ediş tutarına, işin asgari işçilik oranının yüzde 25 eksiği uygulanarak yapılır(SGKn.md.83). Bu bağlamda ihale makamının resmi kurum olması nedeniyle asgari işçilik hesabına esas m² maliyet bedeli ihale bedelinden yüksek olsa bile dikkate alınmaz. İhale makamının özel kurum olması durumunda ise hem m² maliyet bedeli hem de hak ediş bedeli üzerinden asgari işçilik, yüksek olan maliyet bedeline işin asgari işçilik

¹⁸⁵ BİLGİLİ, a.g.e.,2008, ss.350-354.

¹⁸⁶ Erkan ÖZKAN, Ali TEZEL, **Asgari İşçilik Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004,s. 22.

oranının yüzde 25 eksiği uygulanmak suretiyle hesaplanır.Konuyu bir örnek ile aşağıdaki gibi açıklayabiliriz¹⁸⁷.

Örnek:

İnşaatın başlama ve bitiş tarihi : 01.05.2006 - 31.03.2007

İnşaatın sınıfı-gurubu ve alanı : 3-B Sınıfı- 1500 m²

Ödenen hak ediş toplamı(KDV Hariç): 400.000- TL

Bildirilen işçilik : 28.000- TL

İşin asgari işçilik oranı: % 9 - (% 25)=% 6,75 (ünitece hesaplama)

yapılacak asgari işçilik hesabına esas maliyet bedelinde, ihale makamının SGK'n. md. 83. sayılan kamu kurum veya kuruluşu olması halinde ihale bedeli olan 400.000- TL hak ediş bedeline yüzde 6.75 işçilik oranı uygulanacağından bildirilmesi gereken işçilik toplamı 27.000-TL olacaktır. İşverenin beyanı 28.000-TL olduğundan fark işçilik çıkmayacaktır. İhale makamının özel kurum olması durumunda önce m² maliyet bedeli bulunacaktır. 3-B sınıf-gruba ait inşaatın 2006 yılı maliyet bedeli 381-TL olarak tayin edilmiştir. Buna göre toplam maliyet bedelini tespit etmek için inşaatın yüzölçümü ve birim maliyet bedeli çarpılacaktır. Hesaplama sonucunda m² maliyet bedelinin 1500x381,00=571.500-TL olduğu anlaşılmaktadır. Hak ediş bedeli m² maliyet bedelinden düşük çıktığı için asgari işçiliğe esas maliyet bedeli, m² maliyet bedeli olan 571.500-TL alınacaktır. Bu rakama yüzde 6,75 olan işçilik oranı uygulandığında bildirilmesi gereken işçilik miktarının 38.576,25-TL olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda işverenin 38.576,25-28.000,25=10.576,25-TL eksik bildirimde bulunduğu anlaşıldığından uzlaşmayı seçmesi halinde 3.754,57-TL fark prim tahsil edilerek kendisine ilişiksizlik yazısı verilecektir.

2.2.6.1.2. Özel İnşaatlarda Asgari İşçilik Tespiti

Özel bina inşaatlarında araştırmanın nasıl yapılacağı SSİY'de düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan özel nitelikteki inşaat işyerleri hakkında ünitece yapılacak araştırma; inşaat maliyetine kurumca yayımlanan tebliğ ile belirlenen asgari işçilik oranının yüzde 25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır(SSİY md. 118).

¹⁸⁷ Murat ÖZDAMAR, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Kat Karşılığı veya Hasılat Paylaşımı Usulüne Göre İş Alınması Halinde Asgari İşçilik Uygulamasına Esas İnşaat Maliyetinin Tespiti Yöntemi", **E-Yaklaşım**, S:48, Temmuz 2007.

Bina maliyeti, belediyeler, valilikler ve ruhsat vermeye yetkili diğer makamların vermiş olduğu inşaatın ruhsatnamesinde yazılı bulunan, ruhsatnamesi yoksa ünitece tespit edilecek yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle bulunacak tutar üzerinden hesaplanır. Birim maliyet bedelleri, her yıl inşaatın sınıfı ve grubuna göre Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca tespit edilerek kurumca çıkarılacak bir genelge ile açıklanır. İnşaatın niteliği dikkate alınarak, inşaatın ruhsatnamesi ile Bayındırlık ve İskan Bakanlığınca tespit edilen listede kayıtlı yapının sınıfı ve grubunun farklı olduğunun anlaşılması halinde, inşaatın yapı grup ve sınıfı, kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca mahallinde düzenlenen tespit tutanağına istinaden ünitece belirlenerek işlem yapılır; ünitece tespit edilen yapı sınıf ve grubuna gelen itirazlar ise karara bağlanmak üzere asgari işçilik tespit komisyonuna intikal ettirilir. Genelgede belirtilmemiş olan inşaata ait birim maliyet bedeli, Genelgede kayıtlı benzeri bir inşaatın birim maliyet bedeli üzerinden hesaplanabilir. Başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesaplanmasında o yıl için tespit edilen başladığı yıldan sonraki yıllarda bitirilmiş inşaatın maliyetinin hesabında ise bitirildiği yıldan önceki yıla ait birim maliyet bedeli esas alınır. Araştırma, bina inşaatının bittiği tarihten sonra yapılır. İnşaatın başladığı tarihin resmi belge ile kanıtlanamaması halinde yapı ruhsat tarihi inşaatın başladığı tarih olarak kabul edilir. İşverenin işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit edildiğinde işin yürütümü açısından gerekli olan asgari işçilik tutarı, yapılan işin niteliği kullanılan teknoloji işyerinin büyüklüğü benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilir. Bu düzenleme ile sigortasız işçi çalıştırma, prime esas kazancın ve prim ödeme gün sayılarının noksan gösterilmesi durumlarında daha etkin bir denetimin gerçekleştirilmesi amacıyla kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarına “kanunda öngörülen koşullarda” ve “kanununda belirtilen yöntemleri” kullanarak bir işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarını tespit etme yetkisi verilmiştir¹⁸⁸. Özel bina inşaatlarında asgari işçilik hesaplamasına ilişkin form örneği düzenlemesi şekil 1’de düzenlenmiştir.

¹⁸⁸ BİLGİLİ ,a.g.e., 2008, ss.350-354

İNCELEME İLE İLGİLİ BİLGİLER		
1) Toplam Çalışma Süresi		189 gün (Aynı yılda başlayıp bitmiştir.)
2) Yapının Sınıfı ve Grubu		3/ B
3) Toplam İnşaat Alanı (m ²)		4213
4) Birim Maliyet Bedeli (m ²)		359
5) Faturalı Ödemeler		595.205-TL
a) Malzemeli İşçilik Toplamı		595.205-TL
b) Salt İşçilik Toplamı		---
6) Sigorta Primine Esas Kazanç (SPEK) Üst Sınırı Üzerinde Yapılan Ödemeler		---
DEĞERLENDİRME		
A- Tüm Yapı Maliyeti (3 x 4 - 5a)	(4213 x 359) - 595.205 =	917.262-TL
B- Uygulanacak İşçilik Oranı (%)	6	
C- Kuruma Bildirilmesi Gerekli En Az İşçilik Miktarı (A x B) - (5b + 6)	(917.262 x %6) - (0 + 0) =	55.036-TL
D- Kuruma Bildirilen SPEK Toplamı	45.400-TL	
E- Bildirim Eksikliği-Fazlası	Eksik: 55.036- (C- D) 45.400=	Fazla: 9.636-TL (D-C)
Yapılan değerlendirme sonucu, işyeri için, 9.636.-TL eksik – fazla işçilik bildiriminde bulunulduğu saptanmıştır. ../. /20..		
.....		
SMMM - YMM		
İmza		

Kaynak: HANÇER, a.g.m., s. 47., <http://archive.ismmmo.org.tr>, (Erişim:5.12.2007).

ŞEKİL 2: ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK FORM ÖRNEĞİ

Yukarıdaki örnekte işverenle ilgili genel bilgilere yer verilmemiştir. Örnekten de anlaşılacağı üzere; bina inşaatına yüzde 6 işçilik oranı (tam prefabrik bina inşaatı) uygulandığı, defter maliyetinin birim maliyet ve m² bedeli uygulanarak hesaplanan maliyet bedelinden düşük olması nedeniyle defter maliyetinin dikkate alınmadığı, yapılan işten dolayı malzemeli işçilik faturalarının bulunduğundan bu faturalar toplamının hesaplanan maliyet bedelinden düşürüldüğü, işverenin bu işten dolayı salt işçilik içeren faturalarının ve sigortalılara ödenen ücretlerde sigorta primine esas kazancın tavanını aşan ödemelerin bulunmaması nedeniyle bildirim yapılmış işçilik hesabına dahil edilmediği, aynı yıl başlayıp biten inşaat olduğundan dolayı da o yılın birim maliyet bedelinin esas alındığı görülecektir. Hesaplanan eksik bildirim hangi aya/aylara ait olduğu tespit ediliyorsa bu ay/aylara, yoksa faaliyetin son ayına mal edilerek, raporda eksik işçilikten dolayı prim, gecikme cezası ve zammı ile fark işçiliğinin mal edildiği ay/aylara ilişkin idari para cezaları önerilecektir¹⁸⁹.

Görüldüğü üzere ihale konusu olmayan özel bina inşaatlarına ilişkin asgari işçiliğinin hesaplanmasında en önemli hususların başında yapının sınıf ve grubunun belirlenmesi gelmektedir. Bu bakımdan yapının sınıf ve grubunun belirlenmesinde özellikli durumların bilinmesi büyük önem taşımaktadır. Diğer yandan, ihaleli yapılan inşaat işlerinde ise asgari işçiliğinin hesaplanmasında müteahhide yapılan hak ediş

¹⁸⁹ HANÇER, a.g.m., s. 47.

ödemeleri esas alınmakta olduğundan bu bağlamda yapının sınıf ve grubunun belirlenmesinin bir önemi bulunmamaktadır¹⁹⁰.

2.2.6.2. İlişiksizlik Belgesi ve Tercih Edilen Yöntemin Faydaları

Özel inşaat sahiplerinin belediyeden iskan ruhsatı alırken, ihaleli işlerde işin bitiminde teminat mektubunun geri alınmasında “ilişiksizlik belgesi” istenmektedir. İlişiksizlik belgesi, özel inşaatlarda inşaat maliyetinin belli bir yüzdesi, ihaleli işlerde de alınan hak ediş bedelinin yine belli bir yüzdesi işçilik olarak bildirilmesi gerekmektedir. Asgari İşçilik olarak bildirilmesi gereken işçilik miktarı bildirilmişse, bildirilen işçilik ödenmişse ve kuruma sigorta borcu da yoksa ilişiksizlik belgesi verilmektedir. İnşaat firmaları yapmış oldukları işler için sigorta müdürlüklerine asgari işçilik nispetinde prim ödemekle yükümlü olduklarından işin bitiminde işi yaptıkları bölgedeki sigorta müdürlüğünden ilişiksizlik belgesi alabilmeleri iki yöntemle mümkün olur¹⁹¹.

- Sigorta müdürlüğü ile uzlaşma yoluna gidilerek ilişiksizlik belgesi alınmaktadır.
- Fatura üzerinden asgari işçilik hesaplaması yapılmak suretiyle ilişiksizlik belgesi alınmaktadır.

Bu iki yöntemin birbirinden farkının da, inşaat taahhüt işleri ile uğraşan mükelleflerimiz, yapmış oldukları inşaatı taşeronlara ihale etmek suretiyle mi yoksa kendi işçileri ile mi yapacağı konusu önem arz etmektedir. İnşaat ruhsatı alınmasına müteakip öncelikle bu bilgilerin işverenden alınması gerekmektedir. İşverenin kendi personeli ile inşaatın büyük bir çoğunluğunu yapacağını bildirmesi halinde sigorta müdürlüğünden uzlaşma talep ederek SGK ilişiksizlik belgesi alınması yolunun izlenmesi gerekmektedir. İşveren yapacak olduğu inşaatın büyük bir çoğunluğunu taşeronlara yaptırması halinde ise müfettiş incelemesi talep etmenin mükellefin menfaatine olacağı görülmektedir. İnşaatın başladığı tarihten itibaren inşaat ile ilgili belli başlı evrakların çok düzenli olarak takip edilmesi gerekmektedir. Özellikle maliyet + kar esasına göre inşaat yapan taşeronların çok sıkı olarak takip edilmesi gerekmektedir. Bu taşeronların düzenlemiş oldukları faturaların üzerlerine yapmış oldukları işi, izahatlı ve açıklayıcı bir şekilde “malzeme ve işçilikli fayans ve seramik

¹⁹⁰ İsa KARAKAŞ, “İnşaat işlerinde Asgari işçiliğin Hesaplanmasında Yapıların Sınıf ve Gruplarının Belirlenmesi”, **Yaklaşım**, S:180, Aralık 2007, s. 49.

¹⁹¹ Murat ÇELİK, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hak ediş Faturaları”, <http://www.muhasabetr.com.tr> ,(Erişim:21.11.2007).

işleri” yazmaları ve bu işlerde çalıştırmış oldukları işçilerini sigortalı gösterdikleri işyeri SGK numarasını da faturanın üzerine yazmaları gerekmektedir. Birçok taşeron düzenlemiş oldukları faturaların açıklamasını 1 nolu hak ediş gibi açıklamalar yazmakta, inceleme esnasında müfettiş taşeronun yaptığı işin ne olduğunu tespit edebilmek için sözleşme ve hak ediş eklerini isteyebilmektedir. Taşeronların en çok yaptığı uygulamalardan biri de farklı işverene ait geçici mevsimlik işyeri SGK dosyası üzerinden, çalıştırmış oldukları işçileri sigortalı olarak göstermiş olmalarıdır. Böyle bir durumda taşeronun yapmış olduğu bildirimler hiç yapılmamış sayılacağından, SGK’nın asıl muhatabı olan işveren tarafından bu primler ödenmek zorunda kalmaktadır. Bu sorunu aşmak için, taşeron işe başlayacağı zaman tutanak veya yazılı bir dilekçe ile işyeri numarasının taşeronu ve sigorta müdürlüğüne bildirilmesidir. İşveren taşeronun her ay düzenlediği hak edişinden bulunması gereken işçilik bildirimini hesaplayarak aylık prim ve hizmet bildirgesi ile karşılaştırabilir. Eksiklik halinde taşeronun hak edişinden tevkifat yapma ya da taşeronu derhal uyararak takip eden ayda bu eksikliğini telafi etme şansları vardır. Fatura üzerinden asgari işçilik hesaplaması istenerek ilişiksizlik belgesinin müfettişlik tarafından verilmesinin istenmesindeki diğer bir amaç ise İşverenlerin birden fazla taşeron çalıştırdıkları işlerde bu taşeronların SGK ve Bölge Çalışma Müdürlüğü karşısındaki yükümlülüklerden kaçınmak istemeleridir. Özellikle küçük taşeronların bildirimlerinin ve prim ödemelerinin düzensiz olmaları, işvereni yükümlülük altına sokacağından bu taşeronlara işverenin işyeri SGK numarası üzerinden değil de merkez inşaat işyeri numarası üzerinden dosya açmalarını sağlayarak böyle bir yükümlülükten kurtulmuş olurlar. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise taşeronun başka bir işverene ait geçici mevsimlik işyeri numarasından, büro numarasından veya yaptığı işle alakalı olmayan bir numaradan (hafriyatçının nakliye işi ile ilgili numaradan bildirimde bulunması gibi) bildirimde bulunmaması için her ay düzenli olarak aylık prim ve hizmet bildirgesi istenip kontrol edilmesi gerekmektedir. İki uygulama örnekte, uzlaşma ya da müfettişlik İncelemesinin sağladığı yarar, karşılaştırmalı olarak aşağıda görülmektedir¹⁹².

Örnek : (uzlaşma yoluyla SGK ilişiksizlik belgesinin alınmasına ilişkin)

Yap-sat İnşaat A.Ş.’nin Kadıköy’de yapmakta olduğu 3A grubu 5.000 m² inşaatının ruhsatını 2007 yılında almış olsun. İnşaatın planlanan bitim tarihi ise 31.12.2008 varsayalım, inşaatın ruhsat maliyeti 1.875.000- TL ve inşaatın tamamını da kendi personeli ile yapmış olduğu varsayılmıştır. 2007 yılı 3A grubu inşaat

¹⁹² ÇELİK, a.g.url. ,(Erişim:21.11.2007).

metrekare maliyeti 375-TL olduğunu Sigorta Primleri Daire Başkanlığı'nın hazırlamış olduğu tablodan görebilmekteyiz. Yap-sat ,inşaat A.Ş. 2.000.000- TL ye 31.12.2008 tarihinde inşaatı tamamlamış olsun. A ruhsat maliyeti 1.875.000- TL B- yüzde 9 ödemesi gereken asgari işçilik (AX9/100) 168.750.-- TL C- yüzde 25 indirim ile 6,75 ödemesi gerekmektedir. (AX6,75/100 126.562,50 TL D- ödemesi gereken prim (C X 35,5/100) 44.929,69 TL. Yap-sat inşaat A.Ş. 44.929,69 TL SGK primini 31.12.2008 tarihine kadar bağlı olduğu sigorta müdürlüğüne ödemesi halinde SGK ilişiksizlik belgesini alabilir. Bu tutardan eksik ödenen primler sigorta müdürlüğüne tahakkuk ettirilerek peşin olarak bir defada ödendikten sonra SGK ilişiksizlik belgesi alınabilir. Eğer eksik ödenen işçilik tahakkuk ettirilmiş ise ödenen SGK primi KKEG olarak kayıt edilebilir. İnşaatın maliyetine veya gider olarak kayıt edilemez. Uzlaşma talep edildiğinden dolayı inşaatın defter maliyeti dikkate alınmaz, ruhsat maliyeti üzerinden hesaplama yapılır. Sigorta müdürlüğü asgari işçilik hesaplaması yaparken mükellefin işyeri bildirgesini, inşaat ruhsatının fotokopisini, aylık prim ve hizmet bildirelerinin fotokopilerini, tahakkuk fişi ve ödeme makbuzu fotokopilerini ve sigortalı işe giriş bildirelerinin fotokopilerini ister.

Örnek : (fatura üzerinden, müfettiş incelemesi yoluyla asgari işçilik hesaplamasına ilişkin)

Yap-sat inşaat A.Ş.'nin Kadıköy'de yapmakta olduğu 3A Grubu 5.000 m² inşaatının ruhsatını 2007 yılında almış olsun. İnşaatın planlanan bitim tarihi ise 31.12.2008, inşaatın ruhsat maliyeti 1.875.000-TL, inşaatın tamamını da taşeronlara 2.000.000-TL'ye ihale etmiş olduğu varsayılmıştır. Buradaki en önemli husus taşeronla işi 2.000.000- TL ye ihale etmiş olmasıdır. Çünkü inşaat ruhsatında 1.875.000-TL olan inşaatın maliyeti 2.000.000- TL olarak öngörülmüştür. Bu veriler ışığında; A) inşaat maliyeti 2.000.000- TL B) bildirilmesi gereken SPEK 180.000- TL C) ödenmesi gereken prim 63.900- TL. burada malzeme ve işçilikli inşaat işleri faturaları toplamı 2.000.000-TL olduğu için asgari işçilik bildiriminde bulunmuş sayılır ve SGK İlişiksizlik belgesi alınır. Ancak asgari işçilik bildiriminde bulunurken taşeronların ödemiş oldukları primlere de müfettiş tarafından bakılmaktadır. Eksik bildirilen, başka bir işverene ait SGK dosyası üzerinden bildirimde bulunulan faturalar ya geçersiz sayılmakta ya da müfettiş tarafından resen tahakkuk yapılmaktadır¹⁹³.

¹⁹³ Murat ÇELİK, "Asgari İşçilik Hesaplanmasında İzlenecek Yollar", <http://www.mrcelik.com>, (Erişim:27.02.2009).

2.3. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAR HESAPLAMASI VE AVANS KAR PAYI DAĞITIMI

Bir yıldan fazla süren inşaat ve onarım işinin sürdüğü yıllara ilişkin kar veya zarar, işin bittiği yılın karı veya zararı sayılarak vergilendirilmekte; kar veya zarar işin sürdüğü yıllara dağıtılmamakta ve ilgili yıllarda elde edilen diğer kazanç unsurları ile ilişkilendirilmemektedir.

İnşaat işletmelerinde kar, tamamlanma yüzdesi yöntemi ve tamamlanma (tam bitim) yöntemi(tamamlanmış sözleşme) olmak üzere iki türlü belirlenmektedir.

Yıllara yaygın inşaat işi ile uğraşan işletmeler bu işlere ilişkin muhasebeleştirme yaparken gelir, gider, kar ya da zararı tespit ederken “tamamlanmış sözleşme” ya da “tamamlanma yüzdesi” yöntemlerinden birini kullanırlar.

Ülkemizde vergi mevzuatı ve TDHP “tamamlanmış sözleşme” yöntemini benimsemiş iken TMS’da yer alan “İnşaat Sözleşmeleri (TMS 11)’den “tamamlanma yüzdesi” yöntemi kabul edilmiştir. Diğer Uluslararası Muhasebe Standartları(UMS) ile birlikte 11 no.lu Standardın ülkemizde yaygın bir biçimde uygulanması ile UMS benimseyen ülkeler ile muhasebe entegrasyonu sağlanmış olacaktır. Sermaye Piyasası Kanunu (SPKn)’na tabi işletmeler Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)’nun UMS ve dolayısıyla TMS’ ye paralel hazırlanan düzenlemeleri doğrultusunda mali raporlama yapmaktadır. UMS uygulayan işletmelerin sayısını artırmak ve mevcut altyapıdan istifade edilmek için TDHP’da bazı değişiklikler gerekli görülmektedir. Konu vergi boyutundan ele alındığında ise UMS 11 ülkemizde vergi açısından da uygulanması istenirse muhasebe düzenlemeleri ile uygun bir hale getirilmesi mümkün olabilmektedir. Bu düzenleme sayesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan kurumların inşaat işi devam ederken kar ya da kar payı avansı dağıtabilmelerine de imkan sağlanmış olacaktır¹⁹⁴.

Tamamlanma yüzdesi (işin kısmen bitimi) yönteminde; inşaat işinin yıllar itibariyle, yapılan işler karşılığı alınan hak ediş bedellerinin hasılat ve maliyetinin karşılaştırılarak, işin tamamını kapsamayan, tahmini olarak ifade edilebilecek karın tespit edilmesini içerir.

Bu yöntemde, inşaat işi ilerledikçe hasılatın, dolayısıyla kar veya zararın doğduğu kabul edilmektedir. Tamamlanma yüzdesi yönteminde bilindiği üzere, inşaat işleri tamamlanmadan kar ya da zararın hesaplanmasına imkan sağlamaktadır.Yönetimin esası, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, iş ilerledikçe

¹⁹⁴ Nazmi KARYAĞDI, **Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, Kasım 2008,s.78.

gelirin ve kazancın da olduğu esasına dayanmaktadır ve iş tümüyle tamamlanmadan öncede yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kar veya zararın hesaplanmasına olanak verir.İşin kısmen bitim yöntemi, götürü olarak üretilen yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde yapılan işler karşılığında, alınan hak edişlerin, çoğunlukla işin tamamlanma yüzdesiyle tam ilişkili olmaması nedeniyle geliştirilmiştir.Yöntem, yıllar itibariyle yapılan işin, toplam maliyet içindeki payının tespit edilmesi ve elde edilen oranın toplam hasılatla orantı kurularak karın tespit edilmesi şeklinde işler. İnşaatın ileriki safhalarında ilave maliyetlerin çıkması durumunda, bu maliyetler, inşaatın tamamlanması için gerekli “ek tahmini maliyet” olarak “toplam tahmini maliyet” kısmına eklenmesi gerekir. Her iki yöntemin bir arada görülmesi ve karın tespiti açısından işin kısmen bitimine ilişkin olan yöntem uygulaması,bir örnek ile açıklanmıştır¹⁹⁵.

Örnek: (Z) inşaat işletmesi, 2009 yılında, sosyal tesis inşaat işinin ihalesini 100.000.000- TL bedelle almıştır. İşletme söz konusu işin maliyetini 92.000.000- TL olacağını öngörmektedir.İnşaat işinin 2009 yılı sonunda gerçekleşen maliyeti 86.000.000-TL olduğuna göre 2009 yılı karı tamamlanma yüzdesi yöntemine göre şu şekilde hesaplanmaktadır.

$$\text{Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{86.000.000}{92.000.000} = 0,93$$

Gerçekleşen Hasılat= Toplam Gelir x Tamamlanma Yüzdesi

Gerçekleşen Hasılat= 100.000.000- TL x 0,93= 93.000.000- TL

2009 Yılı Karı= Hasılat - Maliyet

2009 Yılı Karı= 93.000.000- TL - 86.000.000- TL = 7.000.000- TL

Örnek: (X) inşaat işletmesi, hastane inşaat işi ihalesini kazanmıştır. İhale bedeli 60.000-TL'dir. İnşaat işletmesi, işin maliyetini 50.000-TL olarak öngörmektedir. İnşaatın yıllar itibariyle maliyet bilgileri aşağıda yer almaktadır.

Yıllar	Maliyet	Toplam Maliyet
2007	12.500 TL	12.500 TL
2008	10.000 TL	22.500 TL
2009	18.000 TL	40.500 TL
2010	9.500 TL	50.000 TL

¹⁹⁵ Ömer KÖSE, “Senelere Sari İnşaat İşlerinde Karın Tespit Edilmesi Yöntemleri”, **Yaklaşım**, S:184, Nisan 2008, ss.93-99.

(X) inşaat firmasının almış olduğu bina inşaatı işi 2010 yılında tamamlanmıştır. Tamamlanma yüzdesi yöntemine göre yıllar itibariyle karın hesaplanması aşağıda belirtilmiştir.

2007 yılı karının tespit edilmesi;

$$2007 \text{ Yılı Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{12.500}{50.000} = 0,25$$

$$2007 \text{ Yılı Gerçekleşen Hasılat} = 60.000 \times 0,25 = 15.000- \text{ TL}$$

$$2007 \text{ Yılı Karı} = \text{Hasılat} - \text{Maliyet} = 15.000 - 12.500 = 2.500- \text{ TL}$$

$$2007 \text{ Yılı Net Karı} = 2.500- \text{ TL}$$

2008 Yılı karının tespiti;

$$2008 \text{ Yılı Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{22.500}{50.000} = 0,45$$

$$2008 \text{ Yılı Gerçekleşen Hasılat} = 60.000 \times 0,45 = 27.000- \text{ TL}$$

$$2008 \text{ Yılı Karı} = \text{Hasılat} - \text{Maliyet} = 27.000 - 22.500 = 4.500- \text{ TL}$$

$$2008 \text{ Yılı Net Karı} = 4.500 - 2.500 = 2.000- \text{ TL}$$

2009 yılı karının tespit edilmesi;

$$2009 \text{ Yılı Tamamlanma Yüzdesi} = \frac{40.500}{50.000} = 0,81$$

$$2009 \text{ Yılı Gerçekleşen Hasılat} = 60.000 \times 0,81 = 48.600- \text{ TL}$$

$$2009 \text{ Yılı Karı} = \text{Hasılat} - \text{Maliyet} = 48.600 - 40.500 = 8.100- \text{ TL}$$

$$2009 \text{ Yılı Net Karı} = 8.100 - (2.000 + 2.500) = 3.600- \text{ TL}$$

2010 yılı karının tespit edilmesi;

$$2010 \text{ yılı itibariyle Kar} = \text{Toplam gelir} - \text{Toplam Maliyet} \\ = 60.000 - 50.000 = 10.000- \text{ TL}$$

$$2010 \text{ yılı net Karı} = 10.000 - (2.000 + 2.500 + 3.600) = 1.900- \text{ TL}$$

Bu durumda bina inşaatına ait yıllar itibari ile maliyet ve kar aşağıda toplu olarak gösterilmektedir;

Yıllar	Maliyet	Kar
2007	12.500 TL	2.500 TL
2008	10.000 TL	2.000 TL
2009	18.000 TL	3.600 TL
2010	9.500 TL	1.900 TL
Toplam	50.000 TL	10.000 TL

Tamamlanma (işin tam bitimi) yönteminde; işin tam bitirilmesi ya da önemli derecede tamamlanması halinde karın doğacağı kabul edilmektedir.

Yönteme göre kar, işin toplam maliyetiyle, inşaat işi süresince alınan toplam hak edişlerinin karşılaştırılmasıyla tespit edilmektedir. Yöntemde inşaat işi devam ettiği sürece, inşaat işiyle ilgili elde edilen hasılatlar (hak edişler) bilançonun pasifinde biriktirilmekte, maliyetler ise bilançonun aktifinde biriktirilmektedir.

- İnşaat süresince oluşan maliyetler 170-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında,

- Elde edilen hak edişler ise 350-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri hesabında biriktirilmektedir.

İşin bitiminde toplam hak edişler ve giderler kar-zarar hesabına devredilerek toplam kar ya da zarar hesaplanmaktadır.

Ülkemizdeki yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde, GVK. md.42 düzenleme ile inşaat taahhüt işlerinde elde edilen karın belirlenmesinde **işin tam bitimi yöntemi** esas alınmıştır. İnşaat işlerinin vergilendirilmesinde bu yöntemi esas almakla beraber, hak edişlerden, vergi kanunları uyarınca çeşitli vergi tevkifatları yapılmaktadır (gelir vergisi ve KDV tevkifatı gibi). Bu yöntemin uygulanmasına ilişkin örnek aşağıda düzenlemiştir¹⁹⁶.

Örnek: (XYZ) inşaat işletmesi 2006 yılında 220.000-TL bedelle hizmet binası inşaat işini 2008 yılında teslim etmek üzere ihale ile almıştır. Şirket inşaat süresince toplam 180.000- TL gider yapmıştır (yapılan giderler yıllar itibariyle; 2006 yılında 60.000-TL, 2007 yılında 50.000-TL, 2008 yılında 70.000- TL'dir).

XYZ İnşaat işletmesi 2008 yılında hizmet binası işini bitirerek teslim etmiştir.

Şirket yaptığı işe karşılık 2006 yılında 80.000-TL, 2007 yılında 90.000-TL ve 2008 yılında 50.000-TL hak ediş almıştır.

Kar= Toplam Hasılat - Toplam Fiili Maliyet

Kar= (80.000 + 90.000 + 50.000) - (60.000 + 50.000 + 70.000) = 40.000- TL

olarak hizmet binası işinin karı hesaplanmış olmaktadır.

Bu yöntem ile YYİO işi yapan kurum ortaklarının kar payı alabilmelerinin önü açılmış olmakla birlikte konunun vergisel boyutu netliğe kavuşmamıştır. Çünkü bilindiği üzere GVK'nu tamamlanmış sözleşme yönteminden farklı bir yapı çizmektedir. Diğer yandan TMS 11'in uygulanması ile daha sağlıklı mali tablolar oluşturulacaktır. Bu durumda mükellef, TTK'nun emredici hükümleri ile karşılaşmaktadır.¹⁹⁷

15.6.2006 tarih itibariyle mevzuatımıza giren bir uygulama olarak, avans kar dağıtımı uygulaması, yıllara yaygın iş yapan mükellefler için özel bir hüküm

¹⁹⁶ KÖSE, a.g.m, Nisan 2008, ss. 93-99.

¹⁹⁷ Devrim BEYAZ, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Avans Kar Payı Dağıtımı", **Vergi Dünyası**, S:309, Mayıs 2007, s.84-86.

getirerek, bu işletmelerin, hak ediş ve maliyetler arasındaki olumlu farktan, tevkifat suretiyle ödenen vergiler, geçmiş yıl zararları ve TTK gereği ayrılması gereken karşılıklar çıktıktan sonra kalan tutarın yarısını avans kar payı olarak dağıtabileceklerini belirtmiştir(KVK.Genel Tebliğ no:1).

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştilal eden kurumlar vergisi mükellefleri, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hak edişleri arasındaki müspet farkı ticari kazanç olarak mali tablolara aktarabilirler. GVK.md. 42' e göre kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilip ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceğinden avans kar dağıtımını yapabilmek için hesaplanan ticari karın geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamelerinde nasıl beyan edileceği tereddüt konusu olabilmektedir¹⁹⁸.

Yürürlükteki TTK' da avans kar dağıtımını konusunda bir hüküm bulunmamaktadır. Diğer yandan yıllara yaygın inşaat işlerinin tabi olduğu vergilendirme rejimi, yıllar itibariyle, işletmelerin ticari karlarının oluşmasını engellemiş, işletme sahipleri, taahhüt işi bitene kadar, kar payı alamaz duruma gelmişlerdir. Konu, TTK'nun kendi mantığı içinde değerlendirildiğinde, iş yılının 12 aydan çok olamayacağı hükmü(TTK md.72), vergi rejiminin gerekleri nedeniyle, ülkemizde yıllardır uygulanamamıştır. Yıllara yaygın inşaat hak edişleri ve maliyetleri arasındaki olumlu fark, muhasebe sistemi içinde düzenlendiğinde bilançonun kısa vadeli yabancı kaynak ve varlıkta biriktirilmektedir ki bu şekliyle de öz sermayenin bir unsuru olarak, dağıtılabılır ticari kar haline gelememiştir. Dolayısı ile elindeki taahhüt işi uzun yıllardır devam eden inşaat işletmeleri, bu süre boyunca, TMS' ye göre hesap edildiğinde ticari kar oluşmasına rağmen, ortaklarına (vergi mevzuatında yer alan örtülü kazanç hükümlerinin uygulanacağı endişesiyle) hiç kar dağıtamamışlardır. Nitekim, "Kar payı avansı, SPKn' na tabi olmayan şirketlerde, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın bir tebliği ile düzenlenir"(TTK md.509) denilmiş, madde gerekçesinde de "kar payı avansını halka açık anonim şirketlere özgülemenin haklı bir sebebi yoktur." şeklinde bir açıklama yapılmıştır. SPKn.'da çıkarılan tebliğ hükümlerine göre, avans kar dağıtımını yapılması aşağıdaki koşulların yerine getirilmesine bağlanmıştır(SPKn. seri: iv, no: 27);

- Ana sözleşmede temettü avansı dağıtılabileceğine ilişkin hüküm bulunması ve genel kurul kararı ile ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmiş olması,

¹⁹⁸ İstanbul YMM Odası, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Ticari Kazanç ve Avans Kar Payı Dağıtılması", 15.10.2007 tarihli İstanbul YMM Odası Raporu, İstanbul, 2007, <http://www.istanbulYMMo.org.tr>, (Erişim:17.03.2009).

- Bağımsız denetimden geçmiş 3'er aylık mali tablolarda yer alan karın dağıtılabilmesi,
- Mali tablolarda yer alan kardan, ayrılması gereken yedek akçeler, vergi karşılıkları ve varsa geçmiş yıl zararları düşüldükten sonra kalan kısmın yarısının temettü avansı olarak dağıtılabilmesi,
- Dağıtılacak tutarın, önceki yıla ait bilanço karının yarısını aşmaması,
- Her yeni temettü avansından, daha önce ödenen avansların mahsup edilmesi.

Kurumlar Vergisi Tebliğine göre avans kar payı dağıtmak için ana sözleşmelerinde değişiklik yapmak isteyen şirketler ticaret sicil memurluklarının olumsuz yanıtları ile karşılaşmışlardır(KVK.Tebliğ no:1). Halen ana sözleşmelerine avans kar payı dağıtma konusunda hüküm koymak isteyen şirketlere bir engel çıkartılmamakta ve değişiklik yapılabilmektedir¹⁹⁹. Avans kar payı dağıtmak isteyen kurumların ana sözleşmelerinde avans kar payı dağıtımını ile zarar doğması veya yıllık karın dağıtılan avans kar payını karşılamaması halinde avansın geri çağırılmasına ilişkin hüküm bulunması(KVK. Tebliğ no:1)genel kurul kararıyla da ilgili yıla sınırlı olmak üzere yönetim kuruluna yetki verilmesini zorunlu kılmaktadır.

Kurumlar vergisi tebliğ hükmü çerçevesinde uygulama alanı bulan ve tamamlanma yöntemine göre düzenlenmiş bir örnek aşağıda verilmiştir²⁰⁰;

ECM A.Ş. 31.12.2008 verileri şöyledir

Ödenmiş sermaye	10.000-TL
YYİO maliyetleri	650.000-TL
YYİO hak edişleri	1.500.000-TL
Hak ediş stopajları	75.000-TL
Geçmiş yıl zararları	125.000-TL
Ayrılmış I.tertip yedek akçe	10.000-TL
Ayrılması gerekli kanuni yedekler	48.000-TL
Kalan Tutar	602.000-TL
Azami dağıtılabilir avans kar payı	301.000-TL

¹⁹⁹ AYDIN, BEYAZ, a.g.m., ss. 46-49.

²⁰⁰ BEYAZ, a.g.m.,s.87.

Maliye Bakanlığı avans kar payı dağıtımına ilişkin bu düzenleme kapsamında birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile iştibal eden kurumlar vergisi mükelleflerinin avans kar payını nasıl yapacaklarına ilişkin düzenlemelerini de MSUGT'de de yapması gerekliliği doğmuştur. Söz konusu düzenlemenin 11 numaralı TMS' ye uygunluk sağlanarak yapılması kaçınlmazdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME - VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

TTK' da ve VUK' da dönemsellik kavramına paralel olarak düzenlemeler yapılmış ve işletmelerin belli dönemler için değerlendirilmeleri zorunluluğu getirilmiştir. Kanuni defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı ve hesap dönemlerinin normalde takvim yılı olacağı, ancak 12'şer aylık özel hesap dönemlerinin de tayin edilebileceği belirtilmiştir (VUK. md.174). Bunlara paralel olarak, kazancın hesap dönemleri itibarıyla tespit olunacağı (KVK. md.13) aynı şekilde gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların gelir vergisinin konusunu oluşturacağı belirtilmiştir(GVK. md.1). Kural hesap dönemi olmakla birlikte, GVK md. 42, 43, ve 44'de düzenlenen ticari kazanç niteliği bulunan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yıllık hesap döneminden, dolayısıyla dönemsellik kavramından bir sapma olmaktadır. Bu nedenle, mevzuatımızda gerek gelir vergisi mükellefleri, gerek kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür²⁰¹. Bu anlamda önem ve özellik kazanan inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi konusu ile bu vergilendirme şekli ve beraberinde getirdiği sorunlar ve özellikli durumlar ele alınmaktadır.

Ticari işletmeye ait olmayan ve ticari amaç taşımayan inşaat işleri çalışmamız kapsamına alınmamıştır. Konut yapı kooperatiflerince yürütülen inşaat işleri ile bazı özellikleri nedeniyle ayrı bir çalışma konusu edilecek boyutta ve önemdedir. Bu nedenle konut yapı kooperatiflerince yürütülecek inşaat işleri ve vergilendirilmesine çalışmamızda yer verilmemiştir.

İnşaatın taahhüt şeklinde mi yoksa özel inşaat şeklinde mi gerçekleştirilmesi, kazancın tespiti yönünden önem taşımaktadır. Vergi hukukunun da benimsediği bu ayırım kapsamında inşaat işlerini özel (yap-sat) inşaat işleri ve taahhüt şeklinde inşaat işlerine ilişkin vergilendirilme konuları ele alınmıştır.

Özel inşaatlar kişi yada kurumların kullanmak yada satmak üzere kendi adlarına yaptıkları inşaat işleridir. Yapanın kendi adına inşaat işini yapması esastır.

Kendi nam ve hesabına apartman inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaata kendi arsaları üzerine yapabilecekleri gibi, kat karşılığında belirli

²⁰¹ DURLANIK, a.g.m., s. 78.

sayıda daire, kat veya dükkan vermek kaydıyla da başkalarına ait arsa üzerine de yapabilirler. Ülkemizde daha çok bu yol tercih edilmektedir²⁰².

“İnşaat ve taahhüt işi”, “taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan inşaat ve onarma işleri şeklinde yorumlanması gerekir” denilerek ifade edilen bu anlatım, Maliye Bakanlığı muktezasında da desteklenmektedir²⁰³.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri, belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibariyle bir takvim yılı içerisinde bitirilmesi imkan olmayan, inşaat, hafriyat yapı inşası, baraj, yol, köprü, tünel, metro, yapımı gibi inşaat onarım ve taahhüt işleridir. Buna göre bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için; inşaat ve onarım işinin başkalarının (resmi veya özel kişi ve kurumlar) hesabına yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılını kapsamaması gerekmektedir. Taahhüt niteliğinde olmayan, işletmelerin kendi nam ve hesaplarına (satmak veya kullanmak için) yaptıkları inşaatlar (özel inşaatlar) taahhüt niteliğinde olmasına rağmen bir takvim yılı içerisinde bitirilen işler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmemektedir²⁰⁴.

Kanun maddesine göre özel vergileme rejimi yalnızca birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaatlar için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlayıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarma işleri ile özel inşaatlardan elde edilen kazançların ise genel hükümlere göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, mükelleflerin satmak üzere, kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatlar, GVK.md.42 kapsamına girmemektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri gerek vergi tekniği gerek muhasebe ilkeleri açısından özellik arz eden bir konu olarak karşımıza çıkmasını şöyle de açıklayabiliriz: gelir vergisinin konusunu, bir gerçek kişinin **bir takvim yılı** içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır(GVK. md.1). Benzer şekilde, kurumlar vergisine esas safi kurum kazancının da, bir hesap dönemi esas alınarak tespit edileceği (KVK.md.6) hükme bağlanmıştır. Diğer yandan, hesap döneminin, normal olarak takvim yılı olmasının bir istisnası olarak yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespiti işin bittiği yılda yapılabilmektedir(VUK. md.174). Bunun sebebi ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işe başlama ile iş bitim

²⁰² Yahya ARIKAN, a.g.url.

²⁰³ BİLEN, a.g.m., Ağustos 2008, s. 83.

²⁰⁴ YERELİ, KAYALI, KAVACIK, a.g.m., s. 25.

tarihlerinin farklı takvim yıllarına (hesap dönemlerine) ve dolayısıyla da farklı kazanç tespit dönemlerine denk gelmesidir²⁰⁵.

İnşaat ve onarım işlerini özel inşaat ve yıllara yaygın inşaatlar olmak üzere farklı uygulamalar kapsamında incelerken, öncelikle vergilendirmeye konu olan ve inşaat işlerinden elde edilen gelirin ne olduğu açıklanmaktadır.

3.1. İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRİLECEK GELİR UNSURU

Gayrimenkullerin gerçek kişiler tarafından elden çıkarılmasında vergilendirilme açısından üç durum söz konusu olmaktadır. Bu işlem sonucunda elde edilen kazanç ya ticari kazanç olacak, ya belli durumlarda diğer kazanç ve irat (değer artış kazancı) olacak ya da belli şartlar dahilinde gelir vergisinin konusuna girmeyecektir.

Gelir vergisi uygulamasında gerçek kişilere ait gayrimenkullerin belli bir süre elde tutulduktan sonra satılması halinde elde edilen kazancın vergi dışı bırakılması öteden beri uygulanan bir yöntemdir. GVK' da satın alınan veya inşa edilen gayrimenkulların satışından doğan kazancın vergilendirilmesi ikili bir esasa göre düzenlenmiştir. Gayrimenkul alım satım ve inşa işleriyle devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak nitelendirilmekte ve bu hükümlere göre vergilendirilmektedir²⁰⁶.

Devamlılık unsuru bulunmayan alım satımlarda elde edilen kazanç değer artış kazancı sayılmıştır(GVK. md.80/6). Kanun hükmünde yapılan bu düzenlemeye göre, gayrimenkulların hangi şartlarda vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, "İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK md. 70/1-2-4-7 'de yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkullar dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 s.K md. 5 ile değişen ibare yürürlük; 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır) bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder." Kanunun bu metninden de anlaşılacağı

²⁰⁵ BİLEN, a.g.m., Ağustos 2008, s. 83.

²⁰⁶ Menekşe ARIKAN, a.g.m., s. 96.

üzere, gerçek kişilere ait gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlamak üzere beş yıl içinde (01.01.2007 tarihinden önce satın alınanlar dört yıl içinde) elden çıkarılması halinde elde edilen kazançlar vergiye tabi olacaktır. Bu süreden sonra elden çıkarılmasından doğan kazançlar ise vergilendirilmeyecek değer artış kazancı olacaktır. Gayrimenkul satışının devamlılık arz etmesi ve bu faaliyetin ticari bir organizasyon içinde sürdürülmesi halinde elde edilen kazanç ise ticari kazanç olarak vergilendirilmektedir. Kendi arsası üzerine bir defaya mahsus olmak üzere apartman inşa ederek kat, daire ve dükkan olarak satanların 01.01.1999 tarihinden itibaren vergisel durumları satışın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gereği hususunda herhangi bir değişikliğe uğramamıştır²⁰⁷. Kişinin arsası üzerine inşa etmiş olduğu kat, daire, dükkanları birden fazla kişiye satması halinde devamlılık unsuru bulunduğu gerekçesiyle ticari kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusu olacaktır(GVK. md.37/4).

Kat karşılığı inşaat işlerinde özel bir durum olarak, arsa sahibinin elde edeceği bağımsız bölümlerin müteahhitten teslim alınmadan veya teslim alındıktan kısa bir süre içinde satılmış olmasıdır. Bu durumda arsa sahibinin arsasını müteahhide teslimiyle doğan değer artış kazancı ile elde edilen bağımsız bölümün hemen elden çıkarılması (satılması) nedeniyle ortaya çıkan değer artış kazancı iç içe geçmektedir. Arsa sahibi elde ettiği bağımsız bölümü kendi adına tescil ettirmeden satması halinde vergiyi doğuran olay tekleşmekte ve bu durumda satış hasılatı ile arsa maliyeti arasındaki fark safi kazanç olmaktadır. Bu durumda hasılatın takdir komisyonuna takdir ettirilmesine gerek bulunmamaktadır(VUK. md.267). Çünkü, takdir komisyonu tarafından malın satılması halinde oluşacak değer hesaplanacakken bu değer, satış ile fiilen gerçekleşmekte böylece rayiç bedel tespit edilmiş olmaktadır. Arsa sahibinin elde ettiği bağımsız bölümleri müteahhitten teslim aldıktan ve kendi adına tescil ettirdikten bir süre sonra satması halinde iki ayrı vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır. Birincisi, arsanın müteahhide teslimi, ikincisi müteahhitten alınan bağımsız bölümün üçüncü kişiye satışı nedeniyle ortaya çıkan değer artış kazancıdır. İkinci teslimde değer artış kazancının tespitinde farklı bir durum ortaya çıkmaktadır. Müteahhitten alınan bağımsız bölümün maliyeti takdir komisyonu tarafından (emsal bedel) tespit edilecektir (GVK. md.81). Emsal bedel, VUK' da, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilmeyen bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emseline göre haiz

²⁰⁷ Mustafa ALPASLAN, "Özel İnşaat sahipleri Ticaret Odasına Kayıt Olmak Zorunda Mıdır? Vergi Dairesi Özel İnşaat Sahiplerine Gerçek Gelir Vergisi Kaydı Açabilir Mi?", <http://www.muhasibetr.com.tr>, (Erişim: 04.02.2009).

olacağı değerdir. Bu nedenle takdir komisyonu tarafından takdir edilecek bedel taşınmazın satış bedeli olacaktır. Halihazırda taşınmaz mal da satılmış olduğundan bir değer artış kazancı ortaya çıkmayacaktır²⁰⁸. Diğer taraftan kamu kuruluşlarınca müteahhit ve taşeronlara yaptırılan inşaat taahhüt işleri ticari faaliyet çerçevesinde yaptırılan bir iş olarak verginin konusu edilecektir.

İnşaat işi dışında elde edilen arazi gelirler bakımından ele alındığında; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan bazı işletmelerde, esas faaliyetler dışında ve işin devam ettiği yıllarda arazi kar ya da zararlar ortaya çıkabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle alınan hak edişlerin bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler ile kur farkı gelirleri, alınan tazminatlar, ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ve finans kurumları ile olan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışından veya kiraya verilmesinden veyahut hurda satışlarından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin görüşü, işin bitimi beklenmeden mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı gelirler olarak cari yıl kar- zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir. Ancak Danıştay'ın bu konuda aksi yönde verilmiş kararları mevcuttur²⁰⁹.

İşletmenin asıl uğraşı konusuyla ilgili olsun veya olmasın, yapılan çeşitli işlere ait parasal değerlerden kazanılan faiz, kur farkı gibi gelirler ya da işletme varlıklarının bir ürünü olan kira, satış kazancı türü benzeri gelir unsurları ile **“kaynak varlık”** arasında bağlantı kurulduğu gözlenmektedir. Bu yoldan hareketle **“kaynak/gelir ilişkisi”** geliştirmenin her zaman vergi hukukuna uygun düşmediği ifade edilmektedir. Çünkü işletmelerin genel faaliyetleri içinde çok çeşitli kaynaklardan büyük tutarlarda kazanç ve irat elde edilmesi durumunda, sözü edilen gelirin vergilendirilmesi aşamasında karmaşık işlemlere yol açılması ve pek de sağlıklı olmayan sonuçlar üretilmesi ihtimali doğmaktadır. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçerli olan, GVK. md 42-44 'de yer alan ve tamamen özel bir vergilendirme kuralı niteliğine sahip bu düzenlemeyle bağdaşmayacak uygulamalar sonucunda, esasında kanunun izin vermediği ayrıntılara yol açmanın ortadan kaldırılmasında fayda görülmektedir. Çünkü anılan düzenlemenin, doğrudan yıllara yaygın işlere ait gelirlerle maliyet unsurlarının karşılaştırılmasına ilişkin kar zarar tespitini amaçladığı ve beyan dönemini tayin ettiği görülmektedir. Daha da önemlisi, değinilen madde kapsamında gerçekleşen işlerle, işletmenin yan ticari faaliyetleri dışında elde edilen ve büyüklüğü ne olursa olsun faiz, kira, satış hasılatı, kur farkı ve

²⁰⁸ ÇAĞLAYAN, a.g.m.,s. 89.

²⁰⁹ GÜZELDAL, a.g.m., s. 66.

sair diğ er gelirlerin varlığı nedeniyle; “müş terek masrafların dağı tım ı sırasında pay verilmesi ve yaygın iş lerin bitimine bağı lı beyan” sorununun ç özümü ilgili sektör yetkililerine yol gösterici bir rahatlık sağı layacaktır²¹⁰.

3.2. İ NŞ AAT VE ONARIM İ ŞLERİNDE VERGİLENDİRME YÜ KÜMLÜ LÜ ĞÜ

Vergilendirme, vergiyi doğ uran olayın tespiti ile baş layacaktır. Vergileme sürecinin baş langıcını belirleyebilmek için vergiyi doğ uran olayın ne zaman gerç ekleş tiğ i, gelirin ne zaman elde edildiğ i belirlenmelidir. Kanunda, dü z anlam (sathi) ve derin anlam (lafzı) yorumu sonucunda; vergiyi doğ uran olayların gerç ek içeriklerinin ticari hayatta neyi karş ıladığ ının bilinmesi gerekmektedir. Bu aç maya gelinmiyor ya da görü ř birliğ ine varı lamı yorsa, yorumların sağı lıkly yapı lması ya da kanun düzenlemelerinin yetersiz olmasından kaynaklandığ ı ileri sürü lmektedir²¹¹.

GVK’ da gelirin elde edilmesi “**tahakkuk**” ve “**tahsil**” esasına bağı lanmı ştır.

Tahakkuk Esası: Mahiyet ve tutarı itibarıyla hukuken o gelirin sahibi tarafından talep edilebilir olmasıdır.

Fiili Tasarruf (Tahsil Esası): Gelirin sahibinin mal varlığı na dahil olmasını ifade etmektedir.

Vergi hukuku aç ısından, inş aatlar özel inş aat ve taahhüt iş leri olarak ayrıldığ ından vergilendirmede bu ayrı ma uygun ele alınmaktadır. Özel inş aat kiş ilerinin kendi gereksinimlerini karş ılamak ve yapı p, satmak amacıyla daire kat ve dükkan ř eklindeki elde edilen inş aatları ifade etmektedir. Bunlar, “**yap-sat inş aat iş leri**” olarak da ifade edilmektedir. Özel inş aat iş leri yapan iş letmeler esas itibarıyla tipik bir üretim iş letmesine benzediğ inden, bu iş letmelerin yaptıkları inş aat iş lerinin muhasebeleş tirilmesi ve sonuç ta vergilendirilmesinde özellik arz eden herhangi bir durum yoktur. Diğ er inş aat türü olarak yapı lan taahhüt iş inde ise, baş kası adına gerç ekleş tirildiğ inden, inş aat taahhüt iş leri olarak bu iş lerde, hizmet üretimi olduğu kabul edilmektedir. İnş aat taahhüt iş i olarak tanımlanan bu hizmet iş inde iş letmeler bir sözleş me ile bu iş i üst lendiklerinden ve inş aat iş inin doğ ası gereç i bunların baş lama ve bitirme süreleri bir hesap döneminden fazla bir zamana yayılırlar. Türkiye uygulamasında “**yıllara yaygın inş aat ve taahhüt iş i**” olarak adlandırılan bu durum GVK md. 42, 43 ve 44’de düzenlenmiş tir. Kurumlar vergisine tabi mükellefler aç ısından da kurum kazancının tespitinde GVK’ nun ticari kazancın

²¹⁰ TOKAT, a.g.m., Nisan 2007, s. 71.

²¹¹ Ahmet OZANSOY, “Kat Karş ılığ ı İnş aat İş lerinde KDV”, **Yaklaş ım**, S:195, Mart 2009, ss. 33-36.

tespitinde uygulanan hükümler geçerli olduğundan dolayı yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan kurumlar da GVK' da yer alan hükümlere tabi olacaklardır²¹².

İnşaat işleri, yapım türlerine ve yapım sürelerine göre farklılık göstermektedir. Bir müteahhidin kendi nam ve hesabına bina inşa ederek daire, kat ve dükkanlar halinde satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası hesabına yapılması arasında hukuki ve mali yönden farklılıklar vardır. Benzerlik, her iki müessesede bir inşaatın söz konusu olmasından ibarettir. Bu bakımdan, her inşaat faaliyetinin vergilemesi ve muhasebesi farklılıklar göstermektedir. Kanun, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini "birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (ve dekupaj işleri) ile onarma işleri" olarak tarif etse de uygulamada birkaç yıl süren her inşaat bu kapsamda değerlendirilmediği görülmektedir. Buna göre, "birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar ve zararın bu madde ile belirlenen yöntemlerden biri ile tespit edilebilmesi için inşaat ve onarma işinin, müteahhitlerce, bir başkasının nam ve hesabına yapılması ile yapanın kendi nam ve hesabına yapılması arasında bir ayırım yapılmış bulunmadığı gibi maddenin uygulama alanının, başkasının nam ve hesabına inşaat ve onarma işi yapanlarla sınırlayan bir düzenleme de mevcut olmadığı" noktasından hareketle "42. madde kapsamına giren inşaat ve onarma işlerini başkasının nam ve hesabına yapanların, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılmasından doğan müşterek genel giderlerinin yıllar itibariyle dağılımı ile bunlara yapılan ödemelerin vergilendirme yöntemlerini ilgilendirmekte olup, kendi içerisinde herhangi bir sınırlama getirmeyen ve anılan madde kapsamının bu düzenlemelerle sınırlandırıldığını düşünmeye hukuken olanak bulunmadığı" sonucuna varılmaktadır. Birkaç yıl süren (kanun kapsamındaki) her inşaat, "yıllara yaygın inşaat ve onarım işi" olarak değerlendirilmektedir²¹³.

Başka bir görüşe göre ise; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde, kazancın, tespit esaslarını, özel şekilde düzenlemiş, diğer faaliyetlerinin aksine kazancın yıllık olarak değil işin sonunda tespit edileceğini açıklamıştır(GVK. md.42). Kanun sonraki maddelerinde, konuyla ilgili diğer özellikleri belirtmiştir. Müşterek genel giderlerin ve amortismanların, çeşitli işler nedeniyle dağıtılması konusu düzenlenirken, tahsil olunan "hak ediş bedellerinin" bir ölçü olarak kullanıldığı görülmüştür(GVK.md.43) ve GVK.md.42 kapsamına giren işler

²¹² Müjgan KARYAĞDI, "İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS 11'in Analizi-I", **Yaklaşım**, S:197, Mayıs 2009, s. 79.

²¹³ Dn.3. Dairenin, 04.02.1987 tarih ve Esas no: 1986/1816, Karar no: 1987/347 sayılı Kararı, (Lebib Yalkın Yayınları, Mevbank. 2.1 CD, Belge No: GV/0193F.022), <http://www.danistay.gov.tr>.(Erişim:5.12.2007).

dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen “hak ediş bedelleri”nden söz edilmesinden hareketle md.42 kapsamında öngörülen rejimin uygulanmasında inşaat ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır (GVK. md.94). Çünkü, hak ediş 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 dolayı alıcıdan tahsil ettiği bedel, hak ediş bedeli değil, ancak satış bedeli olarak isimlendirilmekte olup, GVK. md.42 kapsamında düşünülemez. Bu durumda, kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanların faaliyeti yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilemez”. Bu hususta İdare ise yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin özel vergileme sistemine tabi tutulduğu noktasından hareketle kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanları bu kapsamda tutmamıştır²¹⁴. GVK md.42 kapsamındaki işler için kabul edilen dönem, 12 aylık bir mali takvim yılı değildir. Örneğin, bir inşaat ve onarma işi 10.11.2008 tarihinde başlayıp 10.05.2009 tarihinde tamamlansa dahi, işin süresi 6 ay olmakla birlikte birden fazla takvim yılına sirayet ettiği için, bu madde kapsamına girecektir²¹⁵. Dolayısıyla, müteahhitlerin kat karşılığı olarak yaptıkları özel inşaat işleri birden fazla yıla yayılsa dahi yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilmemektedir.

Vergiyi doğuran olay bakımından özel inşaat işleri incelendiğinde, vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmaktadır(VUK. md.19). Buna göre vergileme yapabilmek için vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerekir. Bilindiği üzere, gelir vergisi mevzuatında da vergiyi doğuran olay “gelirin elde edilmesi” dir.

Türk Vergi Mevzuatına göre gelirin elde edilmesi “tahakkuk” ve “tahsil” esaslarına bağlanmıştır. Ticari kazançta ise tahakkuk esası geçerlidir. Özel inşaatlar da ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceğinden dolayı bu tür işletmelerde de gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Buna göre satış yapıldıktan sonra bedeli tahsil edilmemiş olsa da gelir elde edilmiş sayılacak ve vergilendirilecektir²¹⁶.

Müteahhitlerin kendi namına yapıp sattıkları daire ve işyerleri imal edilen emtia niteliğinde, bir üretim işletme tipi oluştururlar. Diğer taraftan başkası adına gerçekleştirilen inşaat taahhüt işleri nedeniyle gerçekleşen inşaat işleri hizmet üretimi kapsamında düşünülmektedir. İnşa edilen daire ve işyerlerinin inşaat devam ederken satılması halinde, satışı yapılan daire veya dükkanın satış bedeli belli

²¹⁴ GÜNAY, a.g.m., s. 55.

²¹⁵ ÖZBALCI, a.g.e., s. 345.

²¹⁶ MUZAFFER, a.g.m., ss. 100-202.

olmakla birlikte, maliyet tespiti tam olarak yapılamamakta bu nedenle de, inşaatın devamı sırasında satışı yapılan daire ve işyerleri karşılığında müşterilerden alınan para avans niteliği taşımaktadır. 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. Çünkü bu tarih itibarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. İnşaatın devamı sırasında yapılan daire satışlarında tapuda tescil işlemi yapılmış olsa bile, dairenin alıcının fiili kullanımına tahsisi ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Bu tarihten itibaren 7 günlük süre içerisinde müteahhit tarafından satış faturasının düzenlenmesi gerekmektedir. Nitekim özel inşaat işlerinde ticari kazanç ve kurum kazancı, idarenin uygulamaları ve yerleşik yargı kararları doğrultusunda bu şekilde tespit edilmektedir. Görüldüğü üzere, özel inşaat yapanlar inşa ettikleri daire/dükkanları inşaat devam ederken de satabileceklerdir. Burada vergiyi doğuran olayın tespiti açısından esas olan, iktisadi tasarruf hakkının devridir²¹⁷. Konunun sözleşme ve satış farkıyla irdelenmesi halinde; özel inşaat işletmelerinde gelirin hangi ellerde elde edilmiş olacağı hususu vergileme açısından önem taşıdığından bu konuda özellik arz eden durumların ele alınması gerekmektedir²¹⁸.

- Satış vaadi sözleşmesi yapılmışsa, bu sözleşme bir satış sözleşmesi değildir. Bu sözleşme ihtilaf halinde sorunun çözümünde ve üçüncü şahısların haklarının korunmasında bir delil sistemi oluşturmaktadır, satış işlemi içermektedir. Satış olmadığı için de gelirden söz edilemez. Satış sözleşmesi yapılmamışsa; bu da gelirin elde edilmiş olması için yeterli değildir, bu sözleşme tarafların edimlerini yerine getirmeleri için karşılıklı olarak taahhüt altına girdiklerini gösterir. Taraflar ancak karşılıklı olarak birbirlerinden edimleri yerine getirmeleri isteyebilirler; edimini yerine getirmeyen taraftan taahhüdünün yerine getirmesini veya sözleşmenin zarar ve ziyan tazminatı talebi ile feshini talep edebilir. Bu ilişkiler içinde gelirin elde edildiğini gösteren bir yön bulunmamaktadır, ancak bu süreç içerisinde gelir doğmuş olabilir. Varsayalım ki satıcı taahhüdünü yerine getirmiş ise gelir doğmuş sayılır. Ancak, bu elde etmenin tanımı satış sözleşmesinin yapılması ve sözleşme yapıldıktan sonra işleyen süreç içerisinde belli safhaya göre tanımlanamaz. Gelir vergisinde elde etme olayını karşılıklı hukuki ilişkileri düzenleyen BK hükümlerine göre tanımlamak mümkün değildir.

²¹⁷ Şükrü KIZILOĞLU, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı Ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım yayıncılık, Ankara, 2008, s.325.

²¹⁸ MUZAFFER, a.g.m, ss. 100-202.

- Gayrimenkul satışı tapu siciline tescil ettirilmişse; bu işlem mülkiyetin ve hukuku tasarruf hakkının devrini gösterir. Bu hem bir satış akdinin varlığını hem de satıcının edimini yerine getirdiğini gösterir. Ancak tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin de satıldığı bilinmektedir. O halde tapuya tescil yoluyla mülkiyet hakkının devri, tescil edilmiş olan gayrimenkullerin satışı açısından gelirin elde edildiğini göstermekle birlikte gelirin elde edilmiş sayılmasında her zaman geçerli olacak tek kural değildir.

- Gayrimenkulun iktisadi tasarruf hakkı devredilmişse; iktisadi tasarruf hakkının devredildiği anda gayrimenkulun teslim edildiği ve gelirin elde edilmiş olduğu kabul edilmelidir. Bu andan itibaren 7 gün içerisinde faturanın düzenlenmesi gerekir. Bu durumda gayrimenkulun inşa halinde satışı bile mümkündür ve gelirin elde edilmesi için yeterlidir. Ancak satış sözleşmesinde gayrimenkulun tamamlanmış olarak teslimi öngörülmüş ise inşa halinde iken teslimden söz edilemeyecek dolayısıyla satış bedeline mahsuben bir bedel tahsil edilmiş ise de bu tahsilat avans olarak işlem görecektir. Tapuda satış sebebiyle devrin tescil işlemi yapılsa dahi inşaat tamamlanmadan önce yapılan satışlar karşılığında alınan paralar “340-Alınan Sipariş Avansları” hesabına kaydedilecek ve inşaatın tamamlanarak hukuki ve iktisadi tasarruf hakkının devredildiği dönemde gelir doğmuş olacak ve satış hesabı karşılığı bu hesap kapatılacaktır.

Özel inşaat işleri “geçici kabul” esasına tabi olmayan işlerdendir. O nedenle işin bitim tarihinin tespiti “inşaat taahhüt” işlerinden farklı ölçülere bağlanmıştır. Özel inşaat işlerinde işin bitiminden söz edebilmek için inşaat faaliyetinin tamamlanması ve fiilen birimlerin alıcılara teslim edilmiş olmaları gerekir. Çünkü bu noktada tasarruf hakkı devredilmiş sayılır. Bahsedildiği üzere, taşınmazlar da el değiştirme ve teslim; işleminin “tapuya tescilinin” yapılmasıyla mümkün olmaktadır. Vergiyi doğuran olay konusunda bu şekilde sonuca ulaşılmış olunması, bu konudaki belirsizliği de ortadan kaldırmıştır. Çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi aynı zamanda “işin tamamlanmasını” da belirtmektedir²¹⁹.

Bu hususta, BK’da da düzenleme mevcuttur: özel inşaatlarda, satışa konu bağımsız bölümlerin kullanılacak duruma geldikten sonra, alıcılara teslim edilmiş olmalarıyla “tasarruf hakkı” bu kişilere geçmiş olmaktadır. Bu noktada bağımsız bölümlerin tapu sicil işlemleri yapılmamış olsa bile; “tasarruf hakkının” devrinin sağlanmış olması nedeniyle “vergiyi doğuran olay” gerçekleşmiş olur. Bu sonuca göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine dek geçen süre içerisinde yapılan

²¹⁹ ÇANKAYA, a.g.e., 1998, s. 25.

satışlar nedeniyle alıcılardan tahsil edilen paraların “gelir” sayılması mümkün olmayıp, beyan konusu da yapılamaz²²⁰. Tapuya tescil önceden olsa bile inşaatın bitim tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabulü gerekir. İnşaat bitim tarihi aşağıdaki haller ile kabul edilir²²¹;

- Varsa iskan belgesinin alındığı tarih,
- Mesken veya işyerine elektrik veya suyun müştereken bağlandığı tarih,
- Telefonun bağlandığı tarih,

bunların olmadığı durumlarda ise inşaatın oturulabilir hale geldiği tarih olup, bu durumda maliyet bedeli henüz belli olmadığından kar/zarar beyan edilemez.

Diğer yandan, “Kat karşılığı bağımsız bölüm yapımı işi kendi arsası üzerinde inşaat yapıp satan müteahhidin faaliyetiyle (yap-satçılıkla) aynı muameleye tabi tutulamaz. Çünkü kendi arsası üzerinde inşaat yapıp satan müteahhitlerin yapmış olduğu iş basit anlamda, bağımsız bölüm üretip satmaktır. Burada yapılan işin herhangi bir imalat ve satış işleminden farkı olmaması söz konusudur. Müteahhit ile alıcı arasındaki sözleşme ise satış sözleşmesidir. Burada müteahhit işi kendi namına yapmakta, sonra uygun bir alıcı bulduğunda satmaktadır”²²². Dolayısıyla yap-satçılık işinde, inşaat bütün ve bölümleri itibariyle, müteahhit yönünden imal edilip satılan emtia mahiyetinde olmaktadır. Bu tür inşaat işlerini yapanlar yönünden genel elde etme kuralları uyarınca tahakkuk esası geçerli olmaktadır. Dolayısıyla inşaatın bitimi değil, satış işleminin gerçekleştiği tarih vergisel açıdan anlam ifade etmektedir. Dolayısıyla, müteahhit işi tamamladığında vergisel bir netice yoktur. Tamamladığı bağımsız bölümleri kısım kısım sattığında satış işlemi ile vergi doğmaktadır²²³.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ise vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için işin bitim tarihi oldukça önemlidir. Çünkü bu işlerin kesin kar ve zararı işin bitim yılında saptanacak ve bitim yılının kazancı olarak vergilendirilecektir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini ne zaman “bitmiş” sayılacağı ya da bittiğinin kabulü bu inşaat işleri faaliyetlerinde ayrı bir husustur²²⁴.

01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle geçici kabul tutanağına tabi işlerde işin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır(GVK.

²²⁰ İslam ÇANKAYA, **İnşaat Muhasebesi, Meslek Yapıtları**, 12.baskı, Ankara, 2003, ss. 387,388.

²²¹ BULUT, a.g.m., s. 107.

²²² Dn. 4.Dairenin, 16.02.1996 tarihli , Esas no: 1995/921 ve Karar no: 1996/606, [http:// www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (Erişim:17.11.2007).

²²³ Şenol TURUT, **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat karşılığı İnşaat İşleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s.182.

²²⁴ ÇANKAYA, a.g.e., 1998, s. 25.

md.44). Kanun değişikliğinin gerekçesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi ile ilgili belirsizlik giderilmiştir. Halen yürürlükte bulunan madde hükmü çerçevesinde inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih bu belgenin düzenlendiği tarih olarak işin bitiminin tespitinde esas alınmaktadır. Geçici kabul tutanaklarında onay tarihinden farklı olarak bir düzenlenme tarihide, belirtiliyor olması işin bitim tarihi olarak tutanak üzerinde belirtilen düzenlenme tarihi mi yoksa tutanağın onay tarihinin mi işin bitim tarihi olacağı konusunda tartışmaları gündeme getirmekte ve ihtilaflara neden olmaktadır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihinde referans alınan geçici kabul tutanağı hukuki bir belge niteliğinde olup, bu niteliği kazanabilmesi, kendi hukuki düzenlemesi çerçevesinde hukuki prosedürünü tamamlamasına bağlıdır. İlgili idarece onaylanmadıkça geçici kabul tutanağı düzenlenmiş sayılmamakta, hukuki değeri olmayan ve geçici kabul tutanağı olarak kabul edilemeyecek bir belge niteliğinde olmaktadır. Bu bağlamda işin bitim tarihi (tutanağın düzenlenme tarihi) tutanağın idarece onaylandığı tarih olması gerekir. Düzenlenen bir geçici kabul tutanağının idarece onaylanmadığı ve yeniden geçici kabul tutanağı düzenlendiği bir durumda onaylanmayan belgeye dayanarak işin bittiğinin kabul edilmesi olanaklı değildir. Nitekim maddenin düzenlenen yeni şekline göre geçici ve kesin kabul usulüne tabi hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edileceği belirtilmiştir²²⁵.

Büyük yapım işlerinin yıllara yaygın olması hizmet bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli belirlenmesi hususunu doğurmaktadır. Böyle durumlarda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile hak edişle ilişkin ödemenin yapıldığı tarihlerin farklı olması kur farklarına neden olmaktadır. Bu durum da kur farkları üzerinden yüzde 3 tevkifat yapıp, yapılmayacağı sorun olmaktadır. Maliye Bakanlığının 21.02.1997 tarih ve 06524 s.Genelgesi ile değinilen soruna açıklık getirmiştir. Genelgeye göre; döviz cinsinden ihale edilen inşaat ve onarım işlerinde yüzde 3 tevkifat yapıldığı durumlarda hak edişler ödenirken, sadece kalan tutar üzerinden tevkifat yapılacağı, kur farklarının tevkifata tabi tutulmayacakları belirtilmiştir²²⁶.

²²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, "Yıllara Yaygın İnşaatlarda Geçici Kabulden Sonraki Ödemelerde Kesinti", <http://www.kanberkilinc.com.tr>, (Erişim: 15.12.2008).

²²⁶ Yılmaz SEZER, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri", **Vergi Raporu**, 1997, s. 41.

Tamamlanan inşaat işleri için kullanma ruhsatı alınmasında, arsa veya arazi üzerine yeniden inşa olunacak bina ve sair tesisler ile mevcut binaya ilave suretiyle katlar veya bağımsız bölümler meydana getirilmesinde tapu harcını doğuran olay, inşaatın bitim tarihine bağlanmıştır. İnşaatın bitim tarihi, ruhsatlı olarak yapılan inşaatın fiilen kullanılabilir hale gelmesiyle birlikte yapı kullanma izin belgesi (iskan ruhsatı) talep edilir ise, bu belgenin alındığı tarihte, yapı kullanma izin belgesi talep edilmemesi veya inşaatın ruhsatsız yapılması sebebiyle yapı kullanma izin belgesi alınamayan hallerde ise bina, kat ve bağımsız bölümlerin fiilen kullanılmaya başlandığı tarih inşaatın bitim tarihi kabul edilmektedir²²⁷.

GVK, bazı iş türlerinde kazanç tespit esaslarını özel olarak düzenlemiştir. Bunlardan biri ve en önemlisi, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleridir. Bu nedenle, bu inşaat işlerinin gelir vergisi ve diğer vergi kanunları bakımından durumu ayrıntılı ele alınmaktadır.

3.2.1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları

Vergilendirmede dönemsellik ilkesi vergi sistemimizin temel ilkelerinden birini oluşturmaktadır. Dönem olarak yıl ya da takvim yılı esas alınmaktadır. Bu durum, gerek gelir vergisi gerek kurumlar vergisi açısından aynıdır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili mevzuatta; GVK md. 41, 42, 43, 44, 75, 92, 94 ve 96 hükümleri çerçevesinde vergilendirmeye ilişkin konular incelenmektedir. GVK.md.42'de YYİO işlerinde taahhüt şartının aranılacağına dair bir anlam çıkarılmamakla birlikte idarenin yorumları ve Danıştay'ın bu konuda almış olduğu birçok karar bu sonuca varılmasını gerektirmektedir²²⁸. İnşaat ve taahhüt işi kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. "İnşaat ve taahhüt işleri kavramından; taahhüt işleri yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan inşaat ve onarma işleri şeklinde yorumlanması gerekir"²²⁹. Bu anlamda DİK' da "yapım" terimiyle karşılanmıştır. "yapım" , her türlü inşaat, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme, yenileme ve montaj işlerini ifade eder. Bu nedenle, etüt, harita, plan, proje, kontrollük, müşavirlik gibi hizmetler yapım kapsamına girmemektedir (DİK.md.4). Danıştay'ın GVK. md. 42 de

²²⁷ Adem GÜNDOĞAN, "Yeni Bina İnşaatında Bildirimin Önemi ve Cins Tashihi Harcı Uygulamasında Yaşanan Sıkıntılar", **E-Yaklaşım** , S:59, Haziran 2008.

²²⁸ ŞEN, a.g.m., Şubat 2007.

²²⁹ MB, 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı Mukteza, <http://www.gib.gov.tr>,(Erişim:5.3.2007).

yazılı hükmünün özel inşaatlar için uygulanamayacağı hususunda vermiş olduğu birçok kararlar da uygulamada görüş birliği sağlanmıştır²³⁰.

Gayrimenkulların alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak belirtilmiştir(GVK. md 37/4). Ancak bilindiği üzere inşaat işlerinde farklılık arz eden arsa payı karşılığı işler vardır. İnşaat işleri çerçevesinde yapılan faaliyetlerin gelir vergisi yönünden değerlendirmesi, aşağıda düzenlenen örnek yardımıyla açıklanmıştır²³¹;

İşletmenin inşaat işlerine ilişkin harcama kalemleri şöyledir;

Harcama-2009	Tutarı	KDV'si
—İnşaat malzemesi	200.000 TL	36.000 TL
—İşçilik giderleri	100.000 TL	- TL
—Genel üretim giderleri	40.000 TL	7.200 TL
—Pazarlama giderleri	3.000 TL	540 TL
—Genel yönetim giderleri	10.000 TL	1.800 TL
—Finansman giderleri	2.000 TL	- TL

Örnek uygulamada, inşaat bittiğinde inşaat malzemesi stoku bulunmadığı varsayılarak, finansman giderlerinin faaliyet giderlerine ait olduğu kabul edilmiş ve maliyet hesaplarına aktarılmamıştır. Biten daire ve işyerlerinin büyüklüğü,2009 yılında inşaat yapımı bitmiş olup, 10 adet daire ve 2 adet işyeri yapılmıştır. Daireler eşit büyüklükte olup her biri 120 m², işyerleri 150'şer m²'dir. Toplam inşaat alanı ((120x10) +(150x2)=) 1500 m²'dir. Arsa sahibine verilen daireler ve işyeri, arsa sahibine, kat karşılığı olarak 5 adet daire ve 1 adet işyeri verilmiştir. Müteahhidin 2009 yılında daire ve işyerlerinin tamamını satmıştır. Ancak işyerleri satışı 2009 yılının ocak ve şubat aylarında gerçekleşmiştir. Satışını yaptığı daire ve işyerlerinin fiyatı ve KDV'leri aşağıdaki gibidir.

İşletmenin Satış ve KDV Tutarları

Daire	Tutarı	KDV oranı
5 adet daire (120'şer m ²)	1.250.000-TL	% 1
1 adet işyeri	300.000-TL	% 18
Toplam	1.550.000-TL	

²³⁰ Ömer KAYA, Birgül GEDİK, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme ve Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Dünyası**, S:201, Mayıs 1998, s. 87-94.

²³¹ Şibli GÜNEŞ, "Özel İnşaat İşlerinde Vergileme Ve Muhasebe İşlemlerine İlişkin Uygulamalı Bir Örnek", **E-Yaklaşım** , Haziran 2009.

Müteahhide kalan dairelerin maliyet bedellerinin tespiti yapıldığında, 10 daire ve 2 işyerinin müteahhide maliyeti 152- mamuller hesabında gözükür 1.190.000 TL'dir. Bu maliyet içinde arsa sahibine devretmiş olduğu daire ve işyerlerine isabet eden maliyet bedeli de mevcuttur. Arsa sahibine devredilen daire ve işyerlerine isabet eden maliyet, arsa bedeli olarak kabul edilmelidir. Bu durumda, müteahhide 5 daire ve 1 işyerinin maliyeti 152- Mamuller hesabındaki 1.190.000 TL'dir.

Daire ve işyerlerinin satışı yapıldığında, müteahhit kendine kalan 5 daire ve 1 işyerini tamamını satmıştır. Dairelerin her biri 120m² olup, 150 m²'den düşük konut teslimleri yüzde 1 KDV'ye tabi olduğundan satış bedelleri üzerinden yüzde 1 KDV hesaplanmıştır. 2009 yılının ocak ve şubat aylarında teslimi yapılan işyeri satışları için KDV oranı yüzde 18'dir. Müteahhidin daire ve işyeri satışında düzenleyeceği fatura aşağıdaki gibi olacaktır.

İşletmenin satış fatura bilgileri aşağıdaki gibidir;

Daire	Tutarı	KDV oranı	KDV'si
5 adet daire (120'şer m ²)	1.250.000-TL	% 1	12.500-TL
1 adet işyeri	300.000-TL	% 18	54.000-TL
Toplam	1.550.000-TL		66.500-TL

yukarıdaki kayıtlara göre müteahhidin dönem karı ve gelir vergisi hesaplaması aşağıdaki gibidir.

İşletmenin gelir vergisi hesaplaması

Açıklama	Tutarı
Daire ve işyeri satış hasılatı	1.550.000-TL
Satılan daire ve işyerlerinin maliyeti	1.190.000-TL
Faaliyet giderleri	15.000-TL
Dönem karı (1.550.000 - (1.190.000 +15.000)	345.000-TL
2008 yılında beyan edilen zarar (faaliyet giderlerinden kaynaklanan)	35.000-TL
Gelir vergisi matrahı (345.000 - 35.000)	310.000-TL
Hesaplanan gelir vergisi	102.020-TL
Net kar (345.000 – 102.020)	242.980-TL

Gelir vergisi beyanı;

yukarıdaki kayıtlara göre müteahhit 2009 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde dönem karı olarak 345.000-TL beyan edecektir. Bu beyanname üzerinden 2008 yılındaki faaliyet giderlerinden kaynaklanan ve 2008 yılı beyannamesinde zarar olarak beyan edilen 35.000 TL, 2009 yılı kazancından indirim konusu edilerek, kalan 310.000 TL üzerinden vergi hesaplanacaktır.

Kat karşılığı inşaat yaptırmak üzere müteahhide arsa teslimi GVK. mükerrer md.80 gereğince değer artışı kazancıdır. Arsa maliyeti ile elde edilen bağımsız bölümlerin değeri arasındaki fark safi kazançtır.

3.2.2. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları ve Vergi Oranının Değişmesinin Mükelleflere Yansımaları

KVK dikkate alındığında, “kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, GVK’ nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacağı” hüküm altına alınmıştır (KVK. md.6). Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefleri de ticari kazanç hükümlerine tabi gelir vergisi mükellefleri gibi, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak GVK’ da yer alan düzenlemelere tabidirler.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar için bittiği yıl tespit edilerek o yılın geliri olarak beyan edildiğinden, önceki yıllarda başlanmış olan birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin 2006 ve takip eden yıllarda bitmesi durumunda, önceki yıllarda oluşmuş olan, ancak işin bitmemesi nedeniyle beyan edilmemiş olan kazançların da yeni oran üzerinden vergilendirilmesine neden olacaktır. Bilindiği üzere kurumlar vergisi oranı 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yüzde 30’dan yüzde 20’ye indirilmesinin önceki yıl kazançlarının da düşük oranda vergilendirilmesine olanak sağladığı görülmektedir. Söz konusu oran değişikliğinin, kurumlar vergisi mükelleflerinin, önceki yıllarda başlamış oldukları ve 2006 ve takip eden yıllarda sona erecek olan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesine etkisini örnek ile açıklamak mümkündür²³².

Örnek: (Z) A.Ş. 2001 yılında (Y) A.Ş’ ye ait inşaat ve onarım işini üstlenmiştir. Sözleşme gereği iş (6) yılda tamamlanacaktır. İş ile ilgili olarak (Y) A.Ş. tarafından (Z) A.Ş’ ye yapılan hak ediş bedelleri ve bu hak ediş bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi tevkifat tutarları tablo 11’ de düzenlenmiştir(damga vergisi ve enflasyon düzeltmesi ihmal edilmiştir).

²³² Mehmet YOLCU, “Kurumlar Vergisi Oranının %20 ‘ye İndirilmesinin Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesine Etkisi”, **E-Yaklaşım** , S:44, Mart 2007.

TABLO 11: ÖRNEK İŞLETMENİN HAK EDİŞ BEDELLERİ VE TEVKİFAT TUTARLARI

Yıllar	Hak ediş Bedelleri (TL)	(%5*) Tevkifat Tutarı (TL)
2001	1.000	50
2002	1.000	50
2003	1.000	50
2004	1.000	50
2005	1.000	50
TOPLAM	5.000	250

Kaynak: YOLCU, a.g.m.

(Z) A.Ş. sözleşmede belirtilen şekilde işi 10.01.2006 tarihinde fiilen tamamlamıştır. (Z) A.Ş. yapmış olduğu hesaplamalara göre bu iş ile ilgili olarak 1000- TL kar elde etmiştir. Örneğimizin daha açıklayıcı olması için (Z) A.Ş.'nin 2001–2006 yılları arasında bu iş haricinde başka bir faaliyetinin olmadığını ve 2005 yılı içindeki avans ödemeleri nedeniyle 2006 yılında hak ediş bedeli almadığını (Bilindiği üzere, inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılan avans niteliğindeki ödemeler tevkifat' a tabidir(GVK.md.94) kabul ettiğimizde (Z) A.Ş. 'nin 2007 yılında 2006 yılına ilişkin olarak verecek olduğu kurumlar vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum kazancı : 1000-TL
Kurumlar vergisi (% 20) : 200-TL
Tevkif yoluyla ödenen vergiler : 250-TL
İade edilecek vergi tutarı : 50-TL

örnek verilen inşaat ve onarım işinin 2005 yılı içinde fiilen tamamlandığını ve 2005 yılı geliri olarak dikkate alındığını düşünürsek (Z) A.Ş.'nin 2006 yılında verecek olduğu 2005 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesindeki kurumlar vergisi hesaplamaları aşağıdaki gibi olacaktır.

Kurum kazancı : 1000-TL
Kurumlar vergisi (% 30) : 300-TL
Tevkif yoluyla ödenen vergiler : 250-TL
Ödenecek kurumlar vergisi : 50-TL

* Kurumlar vergisi oran değişimi öncesi yıllara isabet eden dönemde inşaat başlamış olması nedeniyle faaliyete ilişkin tevkifat oranı (%3 olarak değişmeden önceki oran olan) %5 alınmıştır.

Hesaplamalar sonucunda görüleceği üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım işi fiilen 2005 yılında tamamlanmış olsaydı ve elde edilen gelir 2005 yılının kazancı olarak değerlendirilseydi, bu iş nedeniyle tevkif edilen vergiler düşüldükten sonra 50 TL daha kurumlar vergisi ödenmesi gerekecekti. Ancak işin fiilen tamamlanma yılını 2006 yılı olarak dikkate aldığımızda ise kurumlar vergisi oranı yüzde 30'dan yüzde 20'ye düştüğünden dolayı, nihai olarak aynı tutarda (1000- TL) kazanç elde edilmiş olmasına rağmen 50TL (Z) A.Ş.'ye iade edilecek vergi çıkmaktadır. Sonuçta 2001–2005 yılları arasında yapılan YYİO işinin bitim tarihinin 2005 veya 2006 yılı olması hesaplanan kurumlar vergisi tutarını 100-TL farklılaştırmaktadır. Oysaki faaliyetin yapıldığı dönemler iki durumda da aynıdır. Her ne kadar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar kati olarak işin bittiği yılda tespit ediliyorsa da nihai olarak tespit edilen kazanç kısmen önceki yıllarda elde edilmiştir. Çünkü bu iş ile ilgili faaliyet 2001 yılından itibaren devam etmiştir. Önceki yıllarda da bu işle ilgili olarak hak ediş bedeli alınmış ve giderler yapılmıştır. Ancak sonuçta ortaya çıkan kar'ın büyük kısmı önceki yıllarda yapılan faaliyetler sonucu oluşmuştur. Verilen örnekte de görüleceği üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi 2005 ve önceki yıllarda başlamış ve 2006 ve sonraki yıllarda bitmiş ise 2005 ve önceki yıllara ilişkin kazançlar açısından aynı durum ortaya çıkacaktır. Sonuçta, 2005 ve önceki yıllarda yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısı ile ortaya çıkan kazançlar, işin 2006 ve sonraki dönemlerde bitmesi nedeniyle düşük oranda (yüzde 20) vergilendirilmesine neden olacaktır. Bu durumda 2005 ve önceki yıllarda yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapmış ve 31.12.2005 tarihinde önce işi sona ermiş olan mükellefler açısından adaletsizlik doğacaktır. Çünkü yapılan işin içeriği ve dönemleri aynı olmasına rağmen farklı oranlar üzerinden vergi ödenmesi söz konusu olacaktır.

3.2.2.1. Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Montaj İşlerinde Vergilendirme

Yıllardır ülkemizin en önemli döviz kazandırıcı sektörleri arasında yer alan yurt dışı müteahhitlik hizmetleri sektörü; ülkemizin yetişmiş insan gücü, teknik birikimi, iş deneyimi ve disiplini, coğrafi konumu, bölge ülkeleri ile siyasi ve kültürel yakınlığı gibi avantajlarının tam olarak kullanılması ve kamu kuruluşları ile özel sektör arasındaki işbirliği neticesinde bugüne kadar 65 ülkede üstlenilen yaklaşık 84 milyar dolar tutarında 3.500'ün üzerinde proje ile dünya müteahhitlik hizmetleri sektörünün önemli aktörleri arasında yer almaktadır. Yurt dışı müteahhitlik

hizmetleri, doğrudan hizmet ihracatını gerçekleştirmenin yanı sıra, mal ve servis ihraç eden birçok sektörün de yeni pazarlar bulmasına da katkıda bulunmaktadır²³³.

Dünyamızdaki küreselleşme; ülkemizden de birçok firmamızın yurtdışına açılmasına ve oralarda inşaat taahhüt işleri yapmasına olanak sağlamıştır. Bu oluşumda, Türkiye'de yapılan inşaat taahhüt işlerinden sağlanan kazançlar üzerinden alınan vergilerin yüksekliği ve asgari işçilik uygulaması gibi maliyet artırıcı unsurların etkisi önemli olmuştur. Çeşitli mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilişkisi ve yoğun işgücü kullanımıyla ekonomik ve sosyal yapı içerisinde "lokomotif sektör" olma özelliği taşıyan müteahhitlik hizmetleri sektörü, çimento, kum, tuğla ve cam sanayi gibi kendisine bağlı 200'den fazla alt sektörü harekete geçirmektedir. 2005 yılında özellikle yurtdışında önemli bir ivme yakalamıştır. 2006 yılında ülkemiz müteahhitlik firmalarının yurtdışında üstlendiği yaklaşık 15,9 milyar ABD Dolar'ı tutarındaki yeni projelere ilişkin bölgesel dağılıma gösteren veriler tablo 12'de düzenlenmiştir.

TABLO 12: Yurt Dışı Müteahhitlik Firmalarının Bölgesel Dağılımı

Bölge	Oran (%)
Orta Doğu	39,00
Bağımsız Devletler Topluluğu	41,00
Afrika	15,00
Avrupa	4,00
Asya	1,00

Kaynak: Yurt Dışı Müteahhitlik, Mühendislik ve Müşavirlik Hizmetleri Koordinasyon Kurulu "Yurtdışı Müteahhitlik Hizmetleri Sektörü Hakkında Genel Bilgiler" <http://www.dtm.gov.tr/dtmyurtdisimut>, (Erişim:2.11.2009).

Söz konusu olumlu eğilimi güçlendirebilmek ve 1994–2003 yılları arası uygulanan KVK. geçici md. 24'ü etkin ve kalıcı hale getirmek amacıyla vergi mevzuatımızda 24.04.2003 tarihinde yayımlanan 4842 s.K ve sonrasında yapılan düzenlemeler ile yurtdışı montaj onarım işlerinde vergisel avantaj niteliği taşıyan düzenlemelere yer verilmiştir²³⁴.

Ülkemizde de rekabet avantajını elde etmesinde destekleyici bir kanuni düzenleme olarak yurt dışı inşaat,onarım, montaj ve teknik hizmetlere ait

²³³ Onur ELELE, "Yurt dışı İnşaat Onarım Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar", **Yaklaşım**, S:177, Eylül 2007, s. 78.

²³⁴ Sercen YURT, "Yurt Dışı İnşaat Onarım Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları", <http://www.bilgininadresi.net>, <http://www.kobifinans.com.tr>, (Erişim:03.10.2008).

açıklamalara yer verilmektedir. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerle ilgili istisna uygulaması, yurt dışından elde edilen kazancın şube kazancı veya iştirak kazancı olmasına göre, iki farklı şekilde düzenlenmiştir(KVK). Yurt dışı şube kazançları istisnasıyla ilgili genel düzenleme yapılmıştır(KVK.md.5/1-g). Buna göre; “Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları için aşağıda sıralı şartları taşımalıdır.

- Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az yüzde 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması,
- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması”

Yurt dışı şube kazançlarıyla ilgili, inşaat işlerini de kapsayan genel istisna prensibi böyle olmakla birlikte, yurt dışı inşaat kazançlarıyla ilgili özel bir istisna hükmüne yer verilmiştir(KVK. md.5/1-h). Buna göre; “yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır²³⁵.

Yurt dışı iştirak kazançlarıyla ilgili genel nitelikteki istisna şartları şöyledir; (KVK. md.5/1-b); “Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan anonim ve limitet şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları aşağıda sıralandığı gibidir;

²³⁵ Zeki GÜNDÜZ, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarla ilgili 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde Yapılan Açıklamalar”, <http://www.vergiportali.com>, (Erişim:11.04.2007).

- İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az yüzde 10'una sahip olması,
- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),
- Yurt dışı iştirak kazancının kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az yüzde 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi toplam vergi yükü taşınması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.”şekliyle belirtilen düzenleme mevcuttur.

Yurt dışı iştirak gelirleriyle ilgili, inşaat kazançlarını da kapsayan genel istisna prensibi böyle olmakla birlikte, yurt dışı inşaat kazançlarıyla ilgili özel bir istisna hükmü getirilmiştir(KVK. md.5/1-b-4). Buna göre; yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz. Buna göre; yurt dışı kurum veya ortaklıklara iştirak yoluyla, yurt dışından elde edilen inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet kazançları, istisna uygulaması açısından öncelikle bu özel hükme göre değerlendirilecek, eğer şartlar sağlanmıyor ise bu durumda genel istisna şartlarına bakılacaktır. Bu şartların da sağlanamaması halinde, söz konusu kazançlar yurt içinde kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir²³⁶.

²³⁶ Ayhan TAN, “Yurt Dışı İnşaat Onarım Montaj ve Teknik Hizmet Kazanç İstisnası”, <http://www.gunlukbetik.com.tr> ,(Erişim:31.07.2007).

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu açısından bakıldığında, İnşaat işleriyle ve/veya diğer işlerle iştigal eden yabancı kurumlardan elde edilen iştirak kazançları, mükelleflerin bunlara tasarruf ettikleri tarihlerde (yabancı kurumun belirlediği kar dağıtım tarihinde) Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi ve eğer istisna şartları sağlanamıyor ise Türkiye'de kurumlar vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir. İstisna şartlarını taşımadığından hareketle Türkiye'de vergiye tabi olan söz konusu kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergiler, belli şartlar ve sınırlar dahilinde Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilmektedir. Kazanç yetersizliği, zarar vd. nedenlerle mahsup edilemeyen vergilerin ise izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilmesi mümkün bulunmaktadır. Mahsup işlemleriyle ilgili düzenlemeler kanunda(KVK.md.33/1-9b) yer almakta olup, konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalara ayrıca tebliğ ile yer verilmiştir. Buna göre; mükelleflerin, mahsup işlemleriyle ilgili uygulama yapmadan önce Tebliğ'e göre hareket etmeleri, Türkiye'de mahsup edilebilecek azami mahsup sınırına dikkat etmeleri, mahsuba konu mahallinde ödenen vergileri Tebliğdeki düzenlemelere uygun olarak belgelemeleri ve varsa ilgili ülke ile yapılmış olan çifte vergilemeyi önleme Anlaşması hükümlerini de ayrıca göz önünde bulundurmaları gerekmektedir (KVK.Tebliğ no:1). Yurt dışı inşaat işleriyle ilgili oluşan zararların, yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisi matrahından indirim hususunda zarar mahsubu ile ilgili yapılan düzenleme şöyledir(KVK. md.9/b); "Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetten doğan zararlar;

- Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde indirim konusu yapılır."

Yurtdışı zararların mahsubuyla ilgili yapılan düzenleme ise şöyledir(KVK.Tebliğ no:1/9-1); "Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen koşullar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların mahsup imkanı yoktur. Buna göre; "Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim

konusu yapılamaz(KVK. md.5/h). Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararların ilgili ülkede mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’de beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup ya da gider yazılmadan önceki tutar olacaktır.” Kurumlar Vergisi Tebliğinde, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirildiğinden, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararların diğer faaliyetlerden indirim konusu yapılamayacağı belirtilmektedir. Yurt dışında ayrı bir şirket kurulması ve bu şirket bünyesinde gerçekleştirilen inşaat ve onarım faaliyetleri sonucu zarar oluşması halinde, söz konusu zararların yurt içinde indirim konusu yapılması da pratikte mümkün değildir.Çünkü bu istisna, yurt dışındaki şirketin temettü dağıttığı durumda uygulanan bir istisna olup, ayrı tüzel kişiliği olan bu şirket ve ortaklıkların zararlarını Türkiye’deki şirkete intikal ettirmeleri mümkün değildir. Bu durum sadece yurtdışındaki şirketin iflası veya tasfiyesi durumunda karşılaşılabilecek bir durum olup, buradan kaynaklanan zararların Türkiye’de gider yazılması konusunda bir tereddüt yoktur²³⁷.

Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işlerinden elde edilen kazancın ilgili ülkede vergilendirilmesinde yerel mevzuatın yanı sıra uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan hükümler uygulanacaktır. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları uyarınca **“işyeri”** terimi, bir tacirin işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit yer olarak tanımlanmakta ve vergilendirme söz konusu tanım kapsamında gerçekleştirilmektedir. İlgili anlaşmalarda belirtilen süreleri aşmamak şartıyla kurulan yapılanmalar ise işyeri olarak değerlendirilmediğinden ilgili ülkede vergilendirilmeye tabi tutulmamaktadır. Bir tür muafiyet hükmü taşıyan düzenleme ışığında inşaat faaliyetlerinde işyeri tespit süreleri 12 ile 45 ay arasında değişmektedir. Bu doğrultuda, her ülke için ilgili çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasında işyeri tanımına ilişkin belirtilen süreler aşılmamak kaydıyla inşaat, onarım ve montaj faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ilgili ülke mevzuatı uyarınca vergilendirilmemektedir²³⁸.

3.2.2.2. Konsorsiyum ve İş Ortaklığı Ayrımında İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu

Dünya ticaretinin uluslararası boyut kazanması rekabetin artması ile büyük hacimli işlerin tek bir şirket veya tek bir kişi tarafından gerçekleştirilmesi daha da güç

²³⁷ Adem KEFELİOĞLU, “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerle İlgili İstisna Uygulaması”, **E-Yaklaşım**, S:52, Kasım 2007.

²³⁸ ELELE, a.g.m, Eylül 2007, s. 83.

hale gelmiştir. Özellikle İnşaat sektöründe yapılacak yatırımlar şirket birleşmelerini daha kaçınılmaz kılmaktadır. Ortaya çıkan bu gereksinim beraberinde gerek ulusal gerek uluslararası alanda şirket evlilikleri veya şirket gruplaşmaları doğurmakta ve hukuki yapı arz ederek gelişmektedir. Ortaklık halindeki girişimler iş ortaklığı ve konsorsiyum olarak iki şekilde oluşmaktadır. Hak ve sorumlulukları ile işin bütününe üstlenen ve taahhüdün yerine gelmesinde üyeleri ile müştereken ve müteselsilen sorumlu olan ortaklık “iş ortaklığıdır”. İş ortaklığı, vergi hukuku açısından bağımsız bir ünite sayılmakta, defter tutma, vergi mükellefiyeti ve tevkifat sorumluluğu açısından ortaklarından tamamen ayrı değerlendirilmektedir. Bu sistemde, ortaklar işin tamamını beraberce üstlenmekte, iş ortaklığı adına mükellefiyet tesis ettirilmekte, müşterek bir defter tutulmaktadır. Özel hukuk açısından iş ortaklığı; ayrı bir kişiliği ile ticaret unvanı bulunmayan ve ticaret siciline kaydedilmeyen bir kuruluştur.²³⁹

Diğer yandan, hak ve sorumlulukları ayrılarak işin kendi uzmanlıkları ile ilgili bölümünü yapmak üzere bir araya gelen üyelerin oluşturduğu ortaklık ise konsorsiyumdur. “Konsorsiyum, iki veya daha çok gerçek ya da tüzel kişiden her birinin, belli bir işi yapmak amacı ile ortaklaşa taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak yüklenmek suretiyle katkılarını birleştirmeleridir”²⁴⁰. denilerek konsorsiyum’un tanımı yapılmıştır. Konsorsiyum, iş ortaklığın da olduğu gibi büyük hacimli işlerin yapılabilmesi ihtiyacından doğmuştur. Ancak, konsorsiyum, tarafların sorumluluklarının sınırlı olması nedeniyle daha çok tercih edilmektedir. Konsorsiyumun taraflarının mutlaka teşebbüs olması gerekmemekte, gerçek kişiler de konsorsiyum ortağı olabilmektedirler. Konsorsiyumda kazanç elde etme amacı şart koşulmamış, amacın iktisadi nitelikte olması yeterli görülmektedir. Dolayısıyla, ortaklarının tacir olmaları da gerekli görülmemiştir. Konsorsiyumu oluşturan şirket ya da gerçek kişilerin üstlenmiş oldukları işi gerçekleştirmek için yaptıkları sözleşme adi şirket niteliğindedir. Hedeflenen amaca ve konusuna göre farklı türde konsorsiyum kurulabilmektedir. Örneğin, emisyon konsorsiyumları, aracılık konsorsiyumları, kredi konsorsiyumları, yapı konsorsiyumları, oy konsorsiyumları ve iyileştirme konsorsiyumları sayılabilir. Konsorsiyum ve iş ortaklığı geçici nitelikleri, adi şirket niteliğinde olmaları gibi özellikleri nedeniyle birbirine çok benzemektedir. Bu hususta Yargıtay’ın bir kararında iş ortaklığı ve konsorsiyum aynı anlamda kullanılmıştır.

²³⁹ Celal TOZAN, “Konsorsiyumların İhale İle Üstlendikleri İşlerin Tescili ve Asgari İşçilik Tespiti”, **Yaklaşım**, S:136, Nisan 2004, s. 93.

²⁴⁰ G. TEKİNALP, Ü. TEKİNALP, **İş Ortaklığı, Karayalçın’a Armağan**, Ankara, 1988, s.162.

Ancak iş ortaklığı ve konsorsiyum farklı kurumlar olarak işlev gösterirler. İş ortaklığında şirketin borçlarından dolayı ortaklar üçüncü kişilere karşı müştereken ve müteselsilen sorumlu iken, konsorsiyumda her ortak işin kendi taahhüt etmiş olduğu kısmından sorumlu olmaktadır. İş ortaklığında kar gayesi mutlak iken, konsorsiyumda iktisadi gaye yeterli görülmektedir. Konsorsiyum genellikle bir organizasyona ihtiyaç duyulmaması nedeniyle sermayeye dayalı iş ortaklığından ayrılırken, salt sözleşmeye dayalı iş ortaklığına yaklaşmaktadır. İş ortaklığı ile konsorsiyum arasındaki temel fark ortakların sorumluluğunun niteliği bakımındandır²⁴¹.

Konsorsiyum ilişkisinde, pilot firmayı birinci müteahhit, diğer firmaları ise, birinci müteahhit düzeyine çıkarılmış taşeronlar olarak nitelendirmek mümkündür. Konsorsiyumun oluşumu ile idare normalinde taşeronlarla çalışacak olan firmaları da sorumlu kılmak, pilot firma ise, taşerona yapacağı ödemeler nedeniyle ikinci kez vergi tevkifatı yapmaktan kurtulmak suretiyle avantaj sağlamaktadır²⁴².

İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. İstenmesi halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilir. Aksi halde adi ortaklık olarak mükellefiyet tesisi gerekmektedir. Bu durumda adi ortaklıkta; TTK'na göre değil, BK' nun da düzenlenmiş şekliyle, kuruluşu için yazılı bir anlaşmaya gerek duyulmamaktadır. Ancak, uygulamada gerek ortaklar arasındaki ilişkileri düzenlemek, gerek iş yapılan üçüncü şahıslarca istendiğinden yazılı bir anlaşmayı öngörmektedir. Ayrıca, adi ortaklığın tüzel kişiliği de bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayıp, sadece KDV ve muhtasar beyanname açısından mükellefiyet tesisi gerekmektedir. Adi ortaklar gelir vergisi mükellefidir. Diğer yandan, konsorsiyumlar kurumlar vergisi mükellefi olmayıp, her ortak belli bir işin bir bölümünü üstlenmek üzere kurulurlar. Dolayısıyla, her bir ortak doğacak kar veya zararı, hisseleri oranında kendi hesaplarına dahil ederek işin bitimini beklemeden her yıl beyan etmek durumundadırlar²⁴³.

Türkiye'de kurulan bir ortaklığın iş ortaklığı olarak kabul edilebilmesi için esas itibariyle ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması ve yapılan işin birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması ve iş ortaklığı ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması gereklidir. Bu hususta, Türkiye'de kurulan ortaklık için vergi dairesinden iş ortaklığı şeklinde

²⁴¹ Ömer KORKUT, "Türk Hukukunda Konsorsiyum", **Yaklaşım**, S:171, Mart 2007, ss. 32-38.

²⁴² Ercan ALPTÜRK, "İş Ortaklıkları Ve Konsorsiyumlar", **E-Yaklaşım**, S:31, Şubat 2006.

²⁴³ Hakkı KOÇAK, "Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası**, S:337, Eylül 2009, s. 98.

mükellefiyet tesis edilmesine yönelik bir talep olmaması halinde ortaklığa BK'nun adi ortaklık hükümleri uygulanması söz konusudur(KVK.mükerrer md.6). Böyle bir düzenleme konsorsiyumlar için yapılmamıştır. Dolayısıyla, KVK'da konsorsiyumların kurumlar vergisi mükellefi olacağı yönünde herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Aynı şekilde konsorsiyumlarda ortaklığı oluşturan ortakların hukuki statüsü ile ilgili olarak da herhangi bir düzenleme yer almamaktadır²⁴⁴.

Kanun hükmünden hareketle, iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için taşınması gereken unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir²⁴⁵;

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve VUK'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyeti gerekli kılacaktır. Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken taahhüt edilen işin bitimi ve VUK'da belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesi ile mükellefiyet sona ermektedir. Yukarıdaki unsurlar dikkate alındığında, konsorsiyum şeklinde oluşan teşekküller iş ortaklığı dışında kalmaktadırlar.

İş ortaklığı, devamlılık arz eden ve aynı nitelikte olan iş veya işler için olamayacağından, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulup ve tam mükellefiyete tabi olacaktır. Örneğin, "F" bankasına mali müşavirlik yapmak üzere iş ortaklığı kurulması mümkün değildir. Ancak aynı bankaya yıllara yaygın bir inşaat işini taahhüt etmek üzere iş ortaklığı kurulabilecektir. Belli bir iş için kurulan iş

²⁴⁴ Levent BAŞAK, "İş Ortaklığı ve Konsorsiyumlarda Ortaklığı ve Konsorsiyumu Oluşturan Kurumların Tamamı Yabancı Kurum veya Kuruluş Olabilir Mi?", **E-Yaklaşım**, S:31, Şubat 2006.

²⁴⁵ KOÇAK, a.g.m., s. 101.

ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımı yapılan iş ortaklığı çerçevesinde taahhüt edilmesi halinde, her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir. İş ortaklığının sona ermesinden sonra, ortaklık adına tarh olunacak vergi ve cezalar müteselsilen ortaklardan aranacaktır. Çünkü ortaklar belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmişlerdir. İki İşverene karşın tek bir iş ortaklığı söz konusu olabilmektedir. Örneğin, DSİ Genel Müdürlüğü ile TEDAŞ birlikte ihaleye çıkardıkları bir baraj inşaatı için tek bir iş ortaklığı söz konusudur. İşverenin birden fazla olması (belli bir iş dolayısıyla) iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Diğer yandan DSİ Genel Müdürlüğü'nün ihaleye çıkardığı iki baraj inşaatı dolayısıyla iki ayrı iş ortaklığının kurulması zorunludur²⁴⁶.

Konsorsiyumlar incelendiğinde, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt ettiği, her ortağın yapacağı işin taahhüt sözleşmesinde açıkça belirtildiği ancak taahhüt sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşmeler ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi, işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde iş ortaklığı söz konusu olmayacaktır(KVK. Tebliğ no:31). Bu tür ortaklıklar konsorsiyum olacaktır. Dolayısıyla,ihale makamı tarafından ihale edilen işin bütünü içinde birbirinden ayrılabilen işlerin bulunması halinde, bu tip işler konsorsiyum şeklinde yapılabilir. Birbirinden ayrılması mümkün olmayan işlerde de konsorsiyumdan bahsedilmesi mümkün değildir²⁴⁷.

İş ortaklığı amacıyla oluşturulan adi ortaklık şekliyle taahhüt eden yabancı kurumların durumu ele alındığında, işin devam ettiği yıllara ait kurumlar vergisi beyannamelerini süresinde ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Verilecek beyannamelerde söz konusu işin GVK. md.42 kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olduğu ve henüz devam ettiği bu nedenle GVK'nın anılan hükmü uyarınca bu işten dolayı kar veya zarar beyanında bulunmadığı belirtilecektir. Diğer yandan, beyanname verme mükellefiyeti, her mükellef için getirilmiş bulunmaktadır(GVK.md.85). Bu nedenle adı geçen firmanın ortaklarının dar mükellefiyete tabi bulunması durumu değiştirmeyecektir. Adi ortaklıklar bilindiği üzere kurumlar vergisi mükellefi değildir. Adi ortaklıkta ortaklığı oluşturan ortakların gerçek kişi olması durumunda gerçek kişi ortaklar gelir vergisi, kurum statüsüne sahip kişiler olması halinde ise ortaklar kurumlar vergisi mükellefidir. Dolayısıyla, adi ortaklıkta kurum statüsündeki her ortağın yapılan iş için ayrı ayrı kurumlar vergisi

²⁴⁶ Mahmut ÇOLAK, "İhaleli İşlerin İş Ortaklıkları İle Konsorsiyum Şeklinde Üstlenilmesinin Sosyal Sigortalar Mevzuatı Açısından İrdelenmesi", **Yaklaşım**, S:136, Nisan 2004, s.76.

²⁴⁷ ALPTÜRK, a.g.m., Şubat 2006.

beyannamesi vermesi gereklidir. Yapılan iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olduğu için kar ve zarar kesin olarak belirlenene kadar kurumlar vergisi ödenmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, kurumlar vergisi ödenmese bile beyannamenin boş olarak verilmesi gereklidir²⁴⁸.

Konsorsiyumu oluşturan herhangi bir kurumun kanuni ve iş merkezi yurt dışında ise bu kurum Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında; kanuni veya iş merkezi Türkiye’de ise tam mükellefiyet esasında vergilendirilmelidir. Konsorsiyumlar gerçek kişilerce oluşturulabileceği gibi tüzel kişilerce de konsorsiyum şeklinde örgütlenilebilir. Konsorsiyumu oluşturan kuruluşlar KVK. md.1 hükmü dahilinde kurumlar vergisi mükellefi olabileceği gibi herhangi bir mükellefiyetinin bulunmasına da gerek bulunmamaktadır²⁴⁹.

Diğer yandan, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de oluşturulan bir konsorsiyuma katılması ve Türkiye’deki faaliyetlerinde yardımcı olması amacıyla bu şirketin Türkiye’de mukim bir firma ile daimi temsilcilik sözleşmesi imzalaması halinde yabancı kurumun daimi temsilcisi olan kurum veya kuruluş yabancı firmanın konsorsiyumdan elde ettiği ticari kazancı yıllık beyanname ile ve daimi temsilci sıfatı olarak beyan etmek zorundadır. Ayrıca, daimi temsilcinin Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü tam mükellefiyete tabi kurum olarak kendi kazancı için kurumlar vergisi beyannamesi vermesinin gerektiği tabiidir. Örneğin, Japonya’da mukim olan ve bu nedenle de Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlardan ötürü dar mükellefiyet esasında vergilendirilecek olan yabancı kurumun konsorsiyum dahilinde Türkiye’de bir işyerinin bulunması ve bu işyerine kurumun merkezi tarafından bir kişinin müdür, genel müdür veya bu sıfatta herhangi bir kişiyi görevlendirmesi halinde bu kişiler de yabancı kurum namına yıllık beyanname verebileceklerdir²⁵⁰.

Türkiye’de kurulan bir ortaklığın iş ortaklığı olabilmesi için ortaklığı oluşturan şahıslardan bir tanesinin kurumlar vergisi mükellefi olması zorunludur. Ancak, kurumlar vergisi mükellefi olan kurumun yabancı veya yerli bir kurum olması önem arz etmeyecektir. Bu nedenle, Türkiye’de yapılan işin, birden fazla takvim yılına yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetler olması halinde bu işin tamamının yabancı kurumlar (ortaklıklar) tarafından taahhüt edilmesi mümkündür. İş ortaklığı bünyesinde taahhüt edilen faaliyet inşaat işi olduğundan ve bu iş Türkiye’de

²⁴⁸ MB, 20.11.1985 tarih ve 24407-30-57 sayılı Mukteza, (Şükrü KIZILLOT, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1994, s. 1510).

²⁴⁹ BAŞAK, a.g.m.

²⁵⁰ MB, İstanbul Defterdarlığı, 01.05.1992 tarih ve KVK-110012-1-1344-9091 sayılı Mukteza, (**Kurumlar Vergisi Muktezaları (1981-1997)**, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, yayın No:3, İstanbul, 1997, ss. 183,184).

yapılacağından ortaklığın iş merkezi Türkiye’de bulunacaktır. Bu durumda ise, iş ortaklığı için tam mükellefiyete tabi kurum olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereklidir. İş ortaklığının aksine konsorsiyumlar taahhüt işi dışında sosyal ve kültürel bir takım projelerin gerçekleştirilmesi amacıyla kurulabilen bir ortaklık türüdür. Gerek iş ortaklığında gerek konsorsiyumlarda çok ortaklı bir girişim söz konusudur. Ancak, konsorsiyumlar kar elde amacı dışında da kurulabilmektedir. Türkiye’de belirli bir projenin gerçekleştirilmesi amacıyla tamamı yabancı kurum ve/veya kuruluşlardan oluşacak bir konsorsiyum kurulması mümkündür. Konsorsiyuma dahil yabancı kurumların vergilendirilmesi halinde ise her kurum hukuki statüsü itibarıyla kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kanuni ve iş merkezlerinden her ikisinin de yurt dışında bulunması halinde ise dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olacaktır²⁵¹.

Sigortalı çalıştırılması gereken ihaleli işin konsorsiyum şeklinde üstlenilmesi halinde; yüklenicilerin her birine ayrı bir hak ediş ödenmesi ve bu üstleniciler tarafından idareye ayrı ayrı teminat verilmiş ise, konsorsiyum oluşturan her bir üstlenici, örneği kurumca hazırlanan “işyeri bildirgesini” ve eklerini iki nüsha düzenleyip en geç sigortalı çalıştırmaya başladığı tarihte işyeri çevresinde olan üniteye vermek zorundadırlar. Ancak, konsorsiyum şeklinde üstlenilen ihaleli iş dolayısıyla, konsorsiyumu oluşturan üstlenicilerden, hariçten işçi çalıştırmaksızın mevcut olan daimi işyeri işçileri ile veya hiç işçi çalıştırmaksızın Bağ-Kur sigortalısı şirket ortaklarının çalışması ile işi ifa edelerin ise kurum’a işyeri bildirgesi vermesine gerek bulunmamaktadır. Diğer yandan üstlenici, hiç sigortalı çalıştırmadan piyasadan malzeme temini ile ihaleli işin, üzerine düşen kısmını ifa etmiş ise bu durumda da bu üstlenicinin kurum’a işyeri bildirgesi vermesine gerek bulunmadığı gibi başka bir (kurum’a karşı) yükümlülüğü de bulunmayacaktır²⁵².

3.2.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları

İnşaat taahhüt işleri nedeniyle kendilerine hak ediş ödenen, dolayısıyla ticari kazanç elde eden müteahhitler KDV’ nin mükellefidir. Kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili vergi mevzuatı özellikle KDV uygulaması açısından özellik arz etmektedir. KDVK’da kat karşılığı inşaat işlerini bütünüyle ele alan bir madde düzenlenmemiştir. Ancak, kat karşılığı inşaat işlerinde konuyla bağlantılı VUK ile

²⁵¹ BAŞAK, a.g.m.

²⁵² KARAKAŞ, a.g.m., Ağustos 2004, s. 57.

KDVK' nun dolaylı maddeleri bulunmaktadır. Uygulamada vergisel işlemler, bu maddeler çerçevesinde ve yorum edimiyle çözümlenmektedir. Kat karşılığı inşaat işlerinin karmaşık yapısının neden olduğu sorunları gidermeye yönelik kapsayıcı ya da olaya özgülenmiş hükümler mevcut olmadığından, bu konuda verilmiş yargı kararları ve mukteza sayısı da artmaktadır. Bu kararların tümünün anlam düzeyleri birbirleriyle bağdaşır nitelikte olmayıp, her birinin anlam içerikleri farklı olabilmekte ya da bütünsellik oluşturmuş olarak oy birliğiyle değil, oy çokluğuyla alınan kararlardan oluşmaktadır²⁵³.

3.2.3.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti Ve Vergiyi Doğuran Olay

Vergi idaresi, kat karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması ile ilgili görüşünü belirlemiştir(KDVK Genel Tebliğ no.30). Tebliğ'de yapılan açıklamalara göre, kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır: **Birincisi**, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; **ikincisi** ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olmak üzere arsa sahibine yapılan konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması ya da arsa sahibinin arsa alım-satımını sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan arsa teslimi KDV'ne tabi olacaktır. Arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını konut ya da işyeri karşılığında müteahhide teslimi ise KDV'nin konusuna girmemektedir. Müteahhitler tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan konut ve işyeri teslimleri KDV'ne tabidir. Konu ile ilgili olarak verilen bazı muktezaların özetleri aşağıda yer almaktadır²⁵⁴:

“Arsa sahibine yapılan işyeri ve konut teslimleri ile ilgili olarak düzenlenecek faturada emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

“Kooperatifin kat karşılığı yaptığı inşaatlarda arsa sahibine konut teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturalarda emsal bedelinin esas alınması gerekmektedir.”

“Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan bağımsız birim teslimlerinde emsal bedel üzerinden KDV uygulanacaktır. Arsa sahibi tarafından yapılan arsa teslimi de müteahhit tarafından kendilerine bırakılan bağımsız birimlerin karşılığı olduğundan, prensip olarak bağımsız birimlerin emsal değerinin esas alınarak arsa

²⁵³ ŞEN, a.g.m., Haziran 2009, s. 112.

²⁵⁴ ARAS, a.g.m., s. 72.

faturasının düzenlenmesi mümkündür. Ancak her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde işlem yapılacağı tabiidir.” şeklindedir (KDVK md.27/3).

Görüldüğü üzere bu noktada, kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili olarak yapılan sözleşmenin niteliği önem kazanmaktadır. Daha çok kabul edilen, kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili sözleşmenin trampa akdi niteliğinde olup; arsa sahibinin arsasının tamamını veya muayyen bir bölümünü müteahhide devri karşılığında müteahhidin bir eser meydana getirmeyi taahhüt ettiği iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olduğu nedeniyle burada iki farklı teslim söz konusudur. Birincisi, arsa sahibinin yükümlülüğü olan müteahhide arsayı devretme yükümlülüğü; ikincisi ise müteahhidin yükümlülüğü olan arsaya karşılık olarak arsa sahibine kat teslim yükümlülüğüdür. Buna karşın bazı yargı kararlarında²⁵⁵ ifade edilen görüş ise, kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili sözleşmenin trampa akdi olmadığı görüşüdür. Bu anlamda: “kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili yapılan sözleşmede arsa sahiplerinin mülkiyeti inşaat sonunda **müşterek mülkiyete** dönüşeceğinden sözleşmenin trampa sayılamayacağı, trampada mübadele edilen malların niteliklerinde bir değişiklik olmayacağı ve taraflar arasında yapılan sözleşmenin birçok hukuki işlem içeren ve arsanın değerlendirilmesine yönelik kendine özgü bir işlem olduğu” konusunda birleşirler. Dolayısıyla, kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili olarak yapılan sözleşmenin trampa niteliğinde olmadığını savunduğundan hareketle Danıştay, arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimlerinin KDV’ ne tabi tutulmaması gerektiğini düşünmektedir²⁵⁶. Vergi idaresi ise; konut ve/veya işyeri karşılığı arsa teslimlerinde arsanın sahibi ile inşaatı yapan/yapacak olan müteahhit ya da müteahhit firma arasında bir sözleşmenin yapıldığını, sözleşme gereğince de arsa sahibinin arsasını müteahhide teslim ettiğini, bunun karşılığında da müteahhit tarafından arsa sahibine konut ve/veya işyerleri teslim edildiğini(KDVK md.2), bu işlerin de trampa işlerine örnek oluşturduğunu belirtmiştir(KDVK Genel Tebliğ no.30).

Danıştay, arsa sahibinin gerçek kişi olduğu durumlarda konuyu vergi idaresi uygulamasının aksi yönünde değerlendirmelerinde, olayın arsanın değerlendirilmesine yönelik bir iş olduğu, trampa olarak değerlendirilemeyeceği ve KDV’ne tabi tutulamayacağı doğrultusunda vermiş olduğu kararlar, yerleşik hale

²⁵⁵ Dn.11. Dairenin, 23.02.1999 tarih ve Esas no:1997/3352, Karar no:1999/768 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim:4.10.2008).

²⁵⁶ Sami KARACAN, “KDV Açısından Kat karşılığı İnşaat İşlerinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım**, S:193, Ocak 2009, s.92.

gelmiş bulunmaktadır. Konu ile ilgili olarak verilen bazı kararların özetleri de aşağıda verilmiştir;

“İnşaat yapılması koşuluyla müteahhide bırakılan arsanın her türlü tasarruf hakkı ve mülkiyeti devredilmeyip, inşaat yapılmak üzere müteahhide terk edildiğinden, bağımsız bölümler karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide bırakılan arsanın trampa niteliğinde bir ticari faaliyet olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, arsanın müteahhidin kullanımına terk edilmesi işleminin arsanın değerlendirilmesine yönelik bir tasarruf olduğunun kabulü gerekeceğinden, bu işlemin trampa niteliğinde bir işlem gibi değerlendirilerek KDV'ye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır”. Kat karşılığı bina inşaatlarında arsa sahiplerine yapılan iş yeri teslimleri KDV'ne tabi değildir”²⁵⁷.

“Bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binadan kat sahibi olması olayı, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, KMK hükümlerinin uygulanmasını da gerektiren, tamamen kendine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirilebilir. Varsayıma ve benzetmeye dayanılarak yapılan bir vergilendirme ise, verginin kanunilik ilkesi ile bağdaşmaz. Bu durumda kat karşılığı inşa edilen binadan arsa sahibine yapılan bağımsız bölümlerin teslimlerini KDV'ye tabi tutma olanağı bulunmamaktadır”²⁵⁸, şeklindedir. Konuyu arsa sahibinin mükellef olup olmaması açısından değerlendirdiğimizde iki durum vardır²⁵⁹.

Arsanın şirkete veya mükellef gerçek kişilere ait olması durumunda;

Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin durumuyla ilgili “arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir”(KDVK Genel Tebliğ no.30). Tebliğ hükmüne göre, kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa tesliminin arsa sahibi açısından değerlendirilmesine yönelik bir hüküm olup, buna göre arsanın iktisadi işletmelere, mükellef gerçek kişilere veya mükellef olacak şekilde bu işi süreklilik arz edecek şekilde yapan gerçek kişilere ait olması halinde KDV uygulamasına tabi olacaktır.

²⁵⁷ Dn.9. Dairenin, 19.02.2007 tarih ve Esas no:2005/2439, Karar no:2007/468 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim:7.11.2007).

²⁵⁸ Dn.11.Dairenin, 23.02.1999 tarih ve Esas no:1997/3352, Karar no:1999/768 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr>, (Erişim:9.5.2008).

²⁵⁹ Abdullah TOLU, “Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Yapılan Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV”, **Yaklaşım**, S:172, Nisan 2007, ss. 202-205.

Arsanın gerçek kişiye ait olması durumunda;

Arsa sahibinin durumuyla ilgili olarak gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır. Buna göre; arsanın kat karşılığı inşaat işlerinde değerlendirme işi, mutad ve sürekli bir faaliyet haline getirilmeyecek şekilde yapıldığı takdirde KDV uygulanmayacaktır”(KDV Genel Tebliğ no:30).

Karşılıklı iki teslimin olduğu durumda KDV yönünden vergiyi doğuran olayın tarihi arsanın karşılığı olan konut veya iş yerinin arsa sahibine teslim edildiği veya bunların tasarruf haklarının devredildiği tarih olarak meydana gelmekte, arsaya ilişkin fatura veya benzeri belgenin bu konut veya iş yerlerinin emsal değeri esas alınarak düzenlenmesi gerekmektedir. Vergi İdaresi'nin görüşü de, bu doğrultuda olmaktadır²⁶⁰. Bu hususta, vergi idaresi'nce verilen bir muktezada: “Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında gerçekleşen işlemlerde vergiyi doğuran olay, inşa edilen konutların arsa sahibine devir ve teslimi anında meydana gelecektir. Buna göre, arsanın bağımsız birim inşa edilmek üzere müteahhide tevdi sırasında arsa teslimi ile ilgili olarak vergiyi doğuran olay vuku bulmamakta, bağımsız birimlerin arsa sahibine teslim edildiği tarihte her iki teslim için (arsa ve bağımsız birimler) karşılıklı ve eşzamanlı olarak vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Ancak, arsaya karşılık verilecek konutların tesliminden önce arsanın mülkiyetinin konut tesliminde bulunacak kişi veya kurum adına tapuda tescilinin yapılması halinde arsa teslimi bakımından vergiyi doğuran olay tapuya tescil anında gerçekleşecektir”²⁶¹ denmektedir.

Diğer taraftan avans verilen işlerde vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, avans verilirken KDV hesaplanmayacaktır (KDV md.10). Çünkü, avanslar, bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmemektedir. Ancak avans nedeniyle fatura düzenlenmişse, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilerek KDV hesaplanacaktır²⁶².

“Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”(Anayasa md.73/2) hükmü gereği arsa payı karşılığı inşaat işleriyle ilgili vergi idaresi'nin, KDV ve gelir vergisi konularında kanunlarımızdaki açık hükümlere dayanmadan, tebliğ ve muktezalar ile vergilendirmeye gitmesi **verginin**

²⁶⁰ ŞEN, a.g.m., Haziran 2009, s. 113.

²⁶¹ ARAS, a.g.m., s. 74.

²⁶² “Hak ediş Ödemelerinde KDV Kesintisi”,
<http://omerkose.blogspot.com/2005/08/>,(Erişim:16.08.2005).

kanuniliği ilkesi ile bağdaşmamaktadır. Çünkü tebliğ ya da muktezaların kanunların aksine, üzerinde olamayacağı ve kanunlara dayanması gerektiği hukuk sistemimizin tabiatındadır. Arsa payı karşılığında inşaat işlerinin; ticari bir faaliyet niteliği taşımayan hallerde dahi trampa hükümleri uygulanarak KDV'ye, kanunu aşarak beş yıllık süre geçtikten sonra bile gelir vergisine tabi tutulması hukuki dayanaktan yoksun kalmaktadır²⁶³.

3.2.3.2. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi'nde Matrah Tespiti

İnşaat taahhüt işleri nedeniyle müteahhitlere ödenen hak ediş bedellerine uygulanan KDV hesabında ilk önce hak ediş bedelinden ihale tenzilatına isabet eden miktar düşülür. Bu meblağdan da bir önceki hak edişle müteahhide ödenen tutar düşülür. Bulunan tutara ise çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ihale indirimine tabi olmayan ödemeler tutarı eklenerek elde edilen tutar üzerinden KDV hesaplanır. KDV bu şekilde hesaplandıktan sonra, hak ediş raporunun arka sayfasında ilaveler bölümünde gösterilir. Avans, teminat gecikme cezası ve işveren idare tarafından sağlanan malzeme bedeli KDV matrahından indirilmez. Diğer yandan, hak ediş tutarı üzerinden yapılan gelir vergisi ile damga vergisi de KDV matrahından indirilmez(GVK.md.94). Çünkü gelir vergisi zaten KDV sine esas matrah üzerinden hesaplanır. Bu nedenle gelir vergisinin KDV den önce kesilmesi mümkün değildir. Ayrıca söz konusu tevkifatlar hak ediş belgesi üzerinden değil tahakkuk düzenlemesi ve verilen emri üzerinden hesaplanarak alınan tevkifatlardır²⁶⁴.

Vergi idaresi kat karşılığı inşaat işinde müteahhitlerin arsa alımları karşılığında konut ve/veya işyerleri teslimlerini fatura ile belgelendirmeleri gerektiğini belirtmiştir. Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir mukteza' da, "Kat karşılığı olmak üzere, arsa sahibine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, (takdir esası) göre takdir edilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur(VUK. md.267) demekle kanun hükmünü desteklemekte ve bu şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir." şeklinde açıklamada bulunmaktadır. Düzenlenecek faturanın KDV matrahı ise arsanın karşılığı olarak verilen konut ve işyerlerinin emsal bedeli olacaktır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen bir

²⁶³ ASLANPINAR, a.g.m., s. 28.

²⁶⁴ KÖSE, "Hak ediş Ödemelerinde KDV Kesintisi", a.g.url.

mukteza'da, "müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan bağımsız birim teslimlerinde emsal bedel üzerinden KDV uygulanacaktır. Arsa sahibi tarafından yapılan arsa teslimi de müteahhit tarafından kendilerine bırakılan bağımsız birimlerin karşılığı olduğundan, prensip olarak bağımsız birimlerin emsal değerinin esas alınarak arsa faturasının düzenlenmesi mümkündür. Ancak her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde işlem yapılacağı tabiidir(KDVK md.27/3). Bu açıklama çerçevesinde arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan konut ve işyeri teslimleri nedeniyle düzenlenecek faturada KDV matrahı olarak arsanın karşılığı olarak verilen konut ve/veya işyerinin emsal bedeli olduğu, emsal bedelin tayininde ise yer alan sıralardan üçüncü sıra olan takdir esasının uygulanması gerektiği anlaşılmaktadır(VUK. md.267).

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen başka bir mukteza'da, şu şekliyle açıklamada bulunmuştur."Emsal bedeli, gerçek bedeli belli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak saptanamayan bir malın değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak (VUK.md.267) belirtilmiştir. Bu hükme göre, gayrimenkulların değerlemesinde anılan kanun hükümlerinde yer alan ortalama fiyat esası ile maliyet bedelinin esas alınmasına imkan bulunmamaktadır(VUK. md.267/1-2). Bu nedenle takdir esası göre değerlendirme yapılması gerekmektedir. Bu açıklamalar çerçevesinde; devir ve trampanın satış hükmünde olduğu hüküm altına alınmış olup (VUK.md.328), kat karşılığı inşaat işinde de iki ayrı teslim söz konusu olduğundan, müteahhitlerin arsa alımlarının, konut ve işyeri satışlarının VUK' da sayılan belgelerle belgelendirilmesi gerekmektedir. Kat karşılığı olmak üzere, arsa sahibine verilen işyerlerine ait emsal bedellerinin, takdir edilmesi ve bu bedel üzerinden fatura düzenlenmesi zorunludur. Bu şekilde tespit edilen bedellerden, arsa paylarına isabet eden bedellerin düşülmesi suretiyle fatura düzenlenmesi mümkün değildir"²⁶⁵.

3.2.3.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Oranları ve İstisna Uygulaması

Kat karşılığı inşaat işlerine ilişkin tebliğ bazında düzenleme sadece KDVK' Genel Tebliğ no:30 ile sınırlıdır. Konuyla ilişkili KDVK' nun başka genel tebliği yayınlanmamıştır. Düzenlenen tebliğ ile; arsa sahibi tarafından arsanın müteahhit işletmeye teslimi, müteahhit işletme tarafından da bu arsaya karşılık arsa sahibine

²⁶⁵ KARACAN, a.g.m., s. 97.

bağımsız bölümlerin teslimi olmak üzere iki ayrı teslim olarak hükme bağlanmıştır. Buna göre; arsa sahibinin gerçek usulde vergi mükellefi olması halinde, inşaata konu arsanın tesliminde KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak; arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhit işletmeye tesliminde ise KDV uygulanmayacaktır. Kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan arsaların daire veya işyeri karşılığı müteahhide verilmesi, kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri KDV' den istisna edilmiştir. Bu istisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanacak; bağış ve hibe şeklindeki **devir ve teslimlerde** uygulanmayacaktır. Ayrıca, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapanların, bu amaçla ellerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri de istisna kapsamı dışındadır(KDVK.md.17/4-r). Bu hükme göre, gayrimenkul alım-satımı (ticareti) ile uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları hariç olmak üzere, kurumların (Anonim şirket, Limitet şirket, Kooperatifler vd.) en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan arsalarını, daire veya işyeri karşılığında müteahhitlere teslimleri KDV'den istisna olacaktır²⁶⁶.

Kurumların aktifinde veya belediyeler ve il özel idarelerin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile gayrimenkullerin **satışı suretiyle gerçekleşen** devir ve teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Ancak, kat karşılığı inşaat işlerine konu arsaların teslimi, satış suretiyle yapılmadığından istisna hükmünden yararlanmaz. Müteahhit işletme tarafından bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslimi ise KDV'ye tabidir. Ancak farklı KDV oranlarını gerektiren niteliktedir. Sadece konutların tesliminde 150m² sınırı getirilmiştir. Buna göre 150 m²'den küçük konutların teslimini yüzde 1, 150m² ve üzeri konutların ve işyerlerin teslimlerinde KDV oranı yüzde 18'dir. Ancak 16.03.2006 tarih ve 2009/14802 s. Bakanlar Kurulu Kararı' na göre 15.06.2009 tarihine kadar geçerli olmak üzere bu oran yüzde 8'e çekilmiştir. Bu tarihten sonrası için 150 m²'den büyük konutlar ve işyerlerinin tesliminde uygulanacak KDV oranı yüzde 18 olacaktır. Müteahhit işletme tarafından bağımsız bölümlerin arsa sahibine tesliminde KDV açısından vergiyi doğuran olayın doğduğu tarih, yapı denetime ilişkin hak ediş işlemlerinin tamamlanmasından sonra iskan raporunun alındığı tarihtir. Fiili kullanım bu tarihten önceye rastlıyorsa fiili tarih esas alınması gerekmektedir. Bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim bedelinin tayininde; gerek tebliğlerde, gerek kanun metinlerinde yukarıda da izah edildiği gibi

²⁶⁶ OZANSOY, a.g.m., Mart 2009, s. 49.

konuya özgülenmiş bir madde hükmü düzenlenmemiştir. Dolayısıyla temel bir somutluktan yola çıkarak, konuyu mevcut madde hükümleriyle ilişkilendirmek gerekir. Temel somutluk; müteahhit işletmenin arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlerin arsa maliyetine sayılması ve bunun belli bir karşılığı temsil ediyor olmasıdır (KDVK md.20/2).

Kat karşılığı inşaat işlerine tahsis edilmiş arsanın müteahhit işletmeye teslimi, müteahhit işletme tarafından bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edildiği zamanda gerçekleşmektedir. Bu açıdan bakıldığında; bağımsız bölümlerin bedellerinin hesaplanabilirliği olduğu durumda ancak; arsa teslim bedelinin KDVK' md.27/1, md. 27/4 ve VUK. md. 267 hükümleriyle ilişkilendirme olanağı doğabilmektedir. Konunun sorun ve karmaşıklık yarattığı asıl nokta da bu aşamada oluşmaktadır. Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhit işletmeye düşen arsa payının teslim bedeli mevzuata göre maliyet bedeli mi, yoksa satış fiyatı mı olacağına ilişkin netlik söz konusu değildir. Ancak, müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyet bedeli, müteahhit açısından kendi payına düşen arsanın maliyet bedeline karşılık gelmektedir. Makul yaklaşım da bunu gerektirmektedir. Çünkü vergiyi doğuran olayın tespitinde; mükelleflerin gerçek niyetlerine ve işlemlerin gerçek mahiyetine denk gelen durumun esas alınması gerektiği, genel vergileme ilkesi olarak bilinmektedir. Bununla birlikte; arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin maliyetinin, müteahhit payına düşen arsanın maliyet bedelini teşkil etmesi gerektiği sonucuna varmak mümkün olsa bile, anılan tebliğ hükmüne göre, emsal bedel esasını uygulamak zorunludur²⁶⁷.

Kanun,KDV uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen payın bedele katılmasını zorunlu hale getirmiştir (KDVK.md.27/4).

3.2.4. Yapım İşlerinde Katma Değer Vergisi Tevkifat Uygulaması

Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde, Maliye Bakanlığınca, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulabileceği hükmü yer almaktadır(KDVK.md.1/9-1). Maliye Bakanlığı, kanunen kendisine verilen bu yetki çerçevesinde, KDV'ye tabi birçok işlemi, sorumluluk uygulaması ile tevkifat

²⁶⁷ ŞEN, a.g.m., Haziran 2009, s. 113.

kapsamına almıştır. Böylece vergi potansiyeli yüksek, ancak mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, vergi tarh, tahakkuk ve tahsilat kaybının ve gecikmenin çok olduğu sektörlerde, tevkifat uygulaması getirilerek, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi amaçlanmıştır. Yüksek tutarda ödenmesi gereken vergiyi barındıran hizmet sektöründe faaliyet gösteren bazı firmaların, ödenecek vergiyi hileli yollardan azaltmak suretiyle vergi kayıp ve kaçığına neden olup, hazineyi zarara uğrattıklarının görülmesi üzerine, verginin emniyet altına alınması amacıyla, sorumluluk kapsamında tevkifat uygulamasının kapsamı genişletilmiştir. Tevkifat uygulaması ile ilgili usul ve esaslar hakkında yapılan düzenlemeye göre, tevkifata tabi yapım işlerinin, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekupaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsadığı ve tevkifata tabi bulunduğu açıklanmıştır(KDVK.Genel tebliğ no.95,A/5-a).

Bu işlemlerin dışında kalan ve yapım işleri kapsamına girmeyen hizmet kapsamındaki işlemler tevkifata tabi değildir. Ayrıca, teslim kapsamında olan işlemler (mal teslimleri) tevkifat uygulaması dışında olup, tevkifat yapmakla sorumlu tutulan kurum ve kuruluşlar ile tevkifat kapsamına giren yapım işlerinde kullanılmak üzere, yüklenicilerin piyasadan yapacakları her türlü mal alımlarında tevkifat yapılması söz konusu değildir. Ancak, yapım işlerini ifa eden yüklenicilerin, yapım işlerinde kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar, hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat kullanılan malzemelere ait tutarlar da dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Örneğin, bir banka şubesi, hizmet binasının boya-badana işini malzeme kendisine, işçilik müteahhide ait olmak üzere 10.000-TL' ye (KDV hariç) ihale etmiştir. Banka, boya badana malzemesini piyasadan 5.000-TL' ye (KDV hariç) temin etmiştir. Buna göre, banka şubesi malzemelerin alımı sırasında tevkifat uygulanmayacak, müteahhide yapacağı 10.000 TL'lik hizmet bedeli üzerinden hesaplanan vergiden tevkifat yapacaktır. Banka şubesi, boya-badana işini malzeme müteahhide ait olmak üzere 15.000-TL' ye ihale etmiş olsaydı, müteahhidin düzenleyeceği faturada malzeme ve işçilik tutarları 10.000-TL ve 5.000-TL olarak ayrı ayrı gösterilse bile, 15.000-TL'lik toplam hizmet bedeli üzerinden yapım işleri için geçerli olan 1/6 oranında vergi tevkifatı

uygulaması gerekir. Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekteki imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlerin de tevkifat kapsamında olduğu belirlenmiştir. Ancak, bu hizmetlerin yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde, yapım işleri kapsamında değil, “danışmanlık ve denetim hizmetleri” kapsamında değerlendirilmesi ve bu hizmetlerde geçerli olan tevkifat uygulamasına tabi tutulması gerekir²⁶⁸. 01.03.2004 tarihinden itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmiş veya devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait olmak üzere, belirlenen esaslar çerçevesinde tevkifat yapılması gerekir(KDVK.Genel tebliğ, no:91). Asıl yükleniciler tarafından devredilen yapım işlerine ait alt yüklenicilere uygulanan tevkifat işi yaptıran kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulanmasına engel değildir. Buna göre, tevkifat kapsamında olan yapım işinin, asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, yapım işini ihale eden kurum ve kuruluş ile birlikte devreden her yüklenicinin tevkifat yapması gerekir.14.07.2006 tarihinden itibaren, tevkifat kapsamına giren yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan KDV'nin 5/6 sı, iş yapanlara ödenecek, 1/6 si, ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından tevkif edilerek, sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir. Tevkifat kapsamına giren yapım işlerine ait her bir işlemin bedeli, VUK' na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.Fatura düzenleme sınırı, örneğin, 2009 Tevkifat kapsamına giren her bir işlemin bedeli VUK'na göre o yıl için geçerli fatura düzenleme sınırını aşmadığı takdirde hesaplanan katma değer vergisi tevkifata tabi tutulmayacaktır. Fatura düzenleme sınırı 2009 yılı için katma değer vergisi dahil 670 TL olduğundan, bu yılın sonuna kadar katma değer vergisi ile birlikte 670 TL'yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulanması söz konusu değildir. Ancak, tespit edilen tutarı aşan işlemlere ait katma değer vergisinin tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılmayacak, aynı işleme ait bedellerin toplamı üzerinden tevkifat yapılacaktır²⁶⁹.

²⁶⁸ Bekir BAYRAKDAR, Süleyman TURAN, “Son Durum İtibariyle Yapım İşlerinde KDV Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Dünyası**, S:315, Kasım 2007, s. 69.

²⁶⁹ İbrahim GÜLER, “KDV Tevkifat Uygulamaları-3”, <http://www.maliportal.net>(Erişim:8.12.2009).

Tevkifat kapsamına giren yapım işlerini ifa eden mükellefler, düzenleyecekleri faturada işlem bedelini, hesaplanan KDV'yi, tevkifat miktarını ve tahsil edilecek toplam meblağı göstermek zorundadırlar²⁷⁰. Örneğin, 500.000 TL'lik yapım işini üstlenen bir inşaat firmasının düzenlemesi gereken fatura kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Bu fatura, işi yapan firma açısından, işlem üzerinden tevkifat uygulandığını gösteren belge mahiyetini de taşımaktadır.

Faturanın Şekli;

İşlem bedeli	500.000- TL
Hesaplanan KDV (%18)	90.000- TL
TOPLAM	590.000- TL
Tevkif Edilecek KDV (18/6)	- 15.000- TL
Tahsil Edilen Tutar	575.000- TL
Beyan Edilecek KDV	75.000- TL

beyan edilecek KDV tutarı, beş yüz yetmiş beş bin TL'dir.

Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, uygulamaya başlandığında 1/3 olan tevkifat oranı, 14.07.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 1/6' ya indirilmiştir. Bilindiği üzere, 30.04.2006 tarihinden önce ihalesi yapılmış veya sözleşmeye bağlanmış işlere ilişkin, bu tarihten sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen KDV'nin tevkifata tabi tutulmaması gereklidir.

3.3. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN VERGİLENDİRME ESASLARI

İnşaat işlerinde defter ve belge yükümlülüğü incelendiğinde, kanun hükmüne göre, "defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle ilgili belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar"(VUK. md.253) hükmü görülmektedir. Bununla birlikte vergi ödevi olarak VUK'nun getirdiği yükümlülükler inşaat türüne göre aşağıda konu başlıklarıyla ele alınmaktadır.

3.3.1. Yıllara yaygın inşaat işlerinde Defter Ve Belge İbrazı

Her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerinin ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri

²⁷⁰ BAYRAKDAR, a.g.m. s. 69.

beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılda vermeye mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Diğer ticari faaliyetlerde olduğu gibi inşaat işleriyle uğraşan mükelleflerin (müteahhitlerin), vergi mevzuatı çerçevesinde uymak zorunda oldukları kurallar ve yerine getirmeye mecbur oldukları yükümlülükleri vardır. Bu yükümlülükler, VUK' un "Mükellefin Ödevleri" başlığı ile düzenlenmiş olup sırasıyla şunlardır;

- Bildirimler,
- Defter tutma,
- Belgeler,
- Vergi karnesi,
- Saklama ve ibraz,

ödevlerine ilişkindir. İnşaat müteahhitleri, işleriyle ilgili olarak birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutan çiftçilerden satın aldıkları malzemeler, sabit kıymetler vd. ile yaptırdıkları işler için, tutarı ne olursa olsun fatura almak zorundadır. Fatura alma, herhangi bir tutarı aşma koşuluna bağlı değildir. Bu nedenle, defterlere kaydedilen küçük tutardaki ödemeler için dahi fatura alınması gerekmektedir. Diğer yandan fatura düzenlemek zorunda olanların, fatura vermek zorunda olduğu satışlarına bir istisna getirilmiştir(VUK.Genel Tebliğ,no:204). Bu Tebliğ'e göre, mükelleflerin ticari faaliyetlerinde kullanmak ve tüketmek üzere aldıkları, kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi alımlarının tutarı kanunda yazılı haddi aşmaması halinde, bu satışları için fatura düzenleme zorunluluğu bulunmamaktadır (VUK. md.232). İnşaat işleri ya özel inşaat ya da taahhüt şeklinde yapılmaktadır. Özel inşaatlarda satılan daire, kat ya da dükkanın bedeli, alıcı olan kişiler ile üzerinde anlaşılan değer üzerinden alınmaktadır. İnşaat müteahhitleri satışını yaptığı daire, kat ve dükkanların her biri için ayrı ayrı fatura düzenlemek zorundadır. Fatura, bunların teslimi (vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihte) sırasında düzenlenecektir²⁷¹.

İNŞAAT MÜTEAHHİTLERİNİN SATIN ALDIKLARI MALZEMELER SABİT KIYMETLER V.D. VE YAPTIYIKLARI İŞLER İÇİN, MALIN TESLİM TARİHİNDEN YA DA YAPILAN İŞİN BİTİRİLDİĞİ GÜNDEN İTİBAREN EN GEÇ 7 GÜN İÇİNDE FATURA ALMALARI GEREKMEKTEDİR. KENDİLERİ DE TESLİM ETTİKLERİ DAİRE, KAT VE DÜKKANLAR İÇİN BUNLARIN TESLİM TARİHİNDEN İTİBAREN EN GEÇ 7 GÜN İÇİNDE FATURA DÜZENLEYECEKLERDİR. TAAAHHÜT ŞEKLİNDE İNŞAAT YAPANLARIN İSE, ADLARINA HAK EDİŞ TAHAKKUK ETTİRİLDİĞİ TARİHTEN İTİBAREN EN GEÇ 7 GÜN İÇİNDE FATURA

²⁷¹ Hayreddin ERDEM, "Yap-Satçı Müteahhitlerin Fatura Alma ve Verme Zorunluluğu", **Yaklaşım**, S:128, Ağustos 2003, s. 78.

düzenlemeleri gerekmektedir. 7 gün içinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır (VUK. md. 232/5).

Bina inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satan müteahhitlerin, daha inşaatın başlangıcında, proje halinde veya temel aşamasında ya da inşaat devam ederken, gerek özel sözleşme ve satış vaadiyle gerek arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, satışı yapılan daire veya dükkanın satış bedeli belli olmakla birlikte, maliyet tespiti tam olarak yapılamamakta bu nedenle de, inşaatın devamı sırasında satışı yapılan daire ve işyerleri karşılığında müşterilerden alınan para avans niteliği taşımaktadır. Bu durumda, bu tür satışlara ilişkin satış bedelinin tamamının, inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak kayıtlarda gösterilmesi gerekmektedir. Bu anlamda, kanun, fatura düzenlenmesini ödemeye değil teslimine bağlamıştır(VUK. md.231/5).

Bu nedenle, müteahhitlerin kendi namlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile veya arsa payı üzerinden yapılan satışlarda bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından ve alınan bedeller avans niteliği taşıdığından, fatura düzenlenmesi ve KDV uygulaması söz konusu olmayacaktır. İnşaat ve onarım işi yapan firmaların, işin başında peşin olarak tahsil ettikleri avanslar bir teslim ve hizmetin karşılığını oluşturmadığından, avansın alındığı tarihte fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Bina inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satan müteahhitlerin, daha inşaatın başlangıcında proje halindeyken, temel aşamasında ya da inşaat devam ederken, gerek özel sözleşme ve satış vaadi ile gerek arsa payı üzerinden daire, kat ve dükkan satmaları halinde, fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği konuları, uygulamada zaman zaman duraksamalara ve yanlış yorumlamalara neden olabilmektedir²⁷². Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yönünden önem taşıyan bu durum, şu şekilde açıklanmaya çalışılmıştır²⁷³: birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin tamamlandığı yılda elde edilmiş sayılır ve vergilendirilir. Bu nedenle birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde, vergiyi doğuran olay, vergi alacağının doğumu bu işlerin tamamlandığı yıl olmaktadır. Zamanaşımı süresinin başlangıcı işin tamamlandığı yılı izleyen takvim yılının başlangıcı olacaktır. Bir başka ifade ile zamanaşımı süresi, işin tamamlandığı yılı takip eden takvim yılı başından itibaren başlayacak ve beş yılın dolması ile bitecektir.

²⁷² ALPTÜRK, a.g.m., Kasım 2004.

²⁷³ Mehmet ASLAN, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 119.

Örneğin, Bir inşaat müteahhidi, ihale ile aldığı inşaatın yapımına 28.02.2002 yılında başlamış ve 22.07.2007 yılında bitirmiş ise bu iş için zamanaşımı süresi 01.01.2008 tarihi ile başlayıp, 31.12.2012 tarihinde bitecektir. Bu sürenin tatil gününe rastlaması, zamanaşımının uzaması sonucunu doğurmayacaktır. Bu uygulamaların bir sonucu olarak kaç yıl sürerse sürsün taahhüt konusu inşaatın tüm dönem belgeleri için zamanaşımı süresi işin bittiği yılı takip eden yılbaşından başlamaktadır. Bunun sonucu olarak örneğin 7 yıl süren bir taahhüt konusu inşaat ile ilgili olarak ilk yıl defterinin inşaat bittikten dört yıl sonra incelemeye ibraz edilmemesi kanun'da gösterilen cezaların uygulanmasını ve re'sen tarh edilmesi için gerekli bir nedeni oluşturmaktadır²⁷⁴.

3.3.2. Emsal Bedel Uygulaması

İnşaat İşlerinde özellikle kat karşılığı edinilen bina ve işyerlerinin vergilendirme işlemlerinde emsal bedel uygulaması önem arz etmektedir.

Kişinin gerek kendi arsası gerek başkalarına ait arsa üzerine inşa edilen daire veya dükkanlardan bir kısmının veya tamamını eş veya çocuklara, ya da yakınlarla satış veya devri sırasında emsal bedel uygulaması esas alınmalıdır.

Emsal bedel **“Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.”** şeklinde tanımlanmıştır(VUK.md.267). Bu hükme göre, emsal bedel ve emsal ücret; sırası ile ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı ve takdir esasına göre tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. İlgili madde hükmüne göre, emsal bedelin tespitinde bu sıralamaya uyulması zorunludur. Birinci sıradaki ortalama fiyat esasına göre değerlendirme yapılabilmesi için aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran yüzde 25'ten az olmaması koşulunun gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu koşul gerçekleşmediği durumlarda ortalama fiyat esasının uygulanamayacağı açıktır. İkinci sıradaki maliyet bedeli esasında ise, emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa bu takdirde mükellefin, bu maliyet bedeline toptan satışlar için yüzde 5, perakende satışlar için yüzde 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini belli edeceği hükme bağlanmıştır. Buna göre belirlenen maliyet bedelinin gerçek duruma ve kanuni kayıtlara

²⁷⁴ GÜNAY, a.g.m., s. 58.

uygunluğunun sağlanması şarttır. Gerçek maliyetin belirlenememesi halinde ise emsal bedelin takdir esasına göre tespit edilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır²⁷⁵.

Safi kazanç, elde edilecek bağımsız bölümlerin tutarından teslim edilen arsanın maliyet bedeli ile arsa sahibinin teslim dolayısıyla yaptığı giderler ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacak tutardır(GVK. mükerrer md.81. Arsa sahibinin elde ettiği hasılat (daire, dükkan vb) bir ayın olması sebebiyle değeri VUK' un değerlendirme ile ilgili hükümleri çerçevesinde tespit edilmesi gerekmektedir. Bu durumda, maliyet bedelinin tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel esas alınacaktır²⁷⁶.

Diğer taraftan arsa sahibinin müteahhide teslim ettiği arsasının maliyet bedeli, elden çıkarılan malların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce(DİE) belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilebilecektir (GVK. md.81). Ancak 2005 yılı ocak ayından itibaren Devlet İstatistik Enstitüsü' ne göre, Toptan Eşya Fiyat Endeksi (TEFE) yerine, Üretici Fiyat Endeksi (ÜFE) yayımlanmaktadır. Her iki endeks "fiyat verisi toplanan birimlerin farklı olması nedeniyle" birebir aynı değildir. Dolayısıyla 2005 yılında elden çıkarılacak mal ve hakların endekslemesinde TEFE yerine ÜFE nin uygulanacağına ilişkin bir düzenleme yapılmaması nedeniyle bu konuda belirsizlik bulunmaktadır. Kanun metni hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanması halinde ayın ve menfaatin değerinin VUK'nın değerlendirme ve ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğini belirtmiş ancak, VUK' daki hangi değerlendirme ölçüsünün kullanılacağını açıkça belirtmemiştir. Kat karşılığı elde edilecek bağımsız bölümlerin değerinin takdir esasına göre belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü elde edilen bağımsız bölüm yeni inşa edilmiş olduğundan emsal bedel dışında bir değerlendirme ölçüsünün kullanılması imkan dahilinde görülmemektedir (VUK.md.267/3). Dolayısıyla, mal ve hakların maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedelin esas alınacağını düzenlemektedir. Kanun, çeşitli taşınır, taşınmaz mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının safi tutarının tespitini düzenlemektedir (GVK.md.81).

Ancak taşınmaz malların elden çıkarılmasında varsa vergi değerinin maliyet bedeli olarak kabul edilmesi gerekir. Çünkü VUK.md.268'e göre vergi değeri, EVK. md. 29'a göre tespit edilen değeridir. Vergi değeri, "arsa ve araziler için, VUK' un

²⁷⁵ ŞEN, a.g.m., , s. 114.

²⁷⁶ ÇAĞLAYAN, a.g.m, s. 87.

asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarının arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre hesaplanır”(EVK md. 29). Bu hüküm gereğince arsa ve araziler için takdir komisyonlarının her mahalle her köy, her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir edilen birim değerlere göre hesaplanan vergi değeri arsa ve araziler için daha özel bir değerlendirme yöntemi olduğundan bu kıymetlerin maliyet bedelinin tespitinde dikkate alınması gerekmektedir²⁷⁷.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibi payına düşen bağımsız bölümlerin tesliminde KDV yönünden esas alınacak bedelin tespitinde Gelir İdaresi, VUK' nun takdir esası hükmünü esas almaktadır(VUK.md.267/3). Buna göre sırayla ortalama fiyat esası ile maliyet bedeli esasına göre belli edilemeyen emsal bedellerin ilgililerin başvurusu üzerine takdir komisyonunca takdir yoluyla belli edilir. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine arsaya karşılık teslim edilen bağımsız bölümlerin KDV'nin hesaplanmasına esas teşkil edecek bedelin tespitinde Gelir İdaresi, VUK' un 267/3.sıra hükmünü uygulamak zorunda olduğuna ilişkin madde ve tebliğ hükümleri bulunmamaktadır. Ancak, Maliye Bakanlığı'nın verdiği konuya ilişkin muktezalarda VUK'un 267/3. sıra hükmü esas alınmaktadır: konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığı'nca verilen bir muktezada²⁷⁸ emsal bedelinin VUK.md.267'e göre (takdir esası) göre takdir edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Arsa sahibine daire ve işyerlerinin tesliminde yapılacak işlemler açısından bakıldığında; örneğin²⁷⁹, müteahhit kat karşılığı aldığı arsa üzerine 10 adet daire 2 işyeri yapmıştı. Bunlardan 5 adet daireyi ve 1 adet işyerini kat karşılığı olarak arsa sahibine verecekti. Arsa sahibine bu daire ve işyerlerinin teslimi, KDV'ye tabidir(KDVK.Genel Tebliğ,no:30). KDV'lerin gösterilmesi bakımından arsa sahibine fatura kesilmesi uygun olacaktır. Arsa sahibine teslim edilecek daire ve arsaların bedeli, emsal bedeli olacaktır(KDVK.md.27). Maliyet bedeli uygulanırsa, toptan satışlarda yüzde 5, perakende satışlarda yüzde 10 fazlası olmaktadır(VUK.md.267/2).

²⁷⁷ ÇAĞLAYAN, a.g.m., s. 45.

²⁷⁸ MB, 18.12.1992 tarih ve 26010853314729 sayılı Muktezası, <http://www.gib.gov.tr>, (Erişim:23.12.2008).

²⁷⁹ GÜNEŞ, a.g.m.

Diğer yandan, 150 m² altındaki konut teslimleri yüzde 1 KDV'ye tabidir. İşyerleri teslimlerini de 2009 yılının ocak ve şubat aylarında teslim ettiğinden tamamı yüzde 18 KDV'ye tabidir. Bu bilgilere göre müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği daireler ve işyerine düzenleyeceği fatura bilgileri aşağıdaki gibi olacaktır.

Arsa sahibine düzenlenecek faturada;

Bedeli	Tutarı	KDV oranı	KDV'si
5 Adet daire (emsal)	500.200 TL	% 1	5.002 TL
1 Adet işyeri (emsal)	125.055 TL	% 18	22.509 TL
	Toplam KDV		27.511 TL

Kat karşılığı örnek inşaat işinde fatura düzenlenmesi;

10 adet daire ve 2 işyerinin maliyeti			1.190.000TL
10 dairenin alanı (120 x 10)		1200m ²	
2 işyerinin alanı (150 x 2)		300m ²	
Birim m ² 'nin maliyeti (1.190.000/1500)			794 TL
Teslim edilecek 5 adet dairenin bedeli (120 x 794) x 5			476.400 TL
Dairenin emsal bedeli (maliyet bedeli+ % 5 fazlası; 476.400 x 1,05)			500.200 TL
Teslim edilen 1 işyerinin maliyet bedeli (794 x 150) x 1)			119.100 TL
İşyerlerinin emsal bedeli (maliyet bedeli + %5 fazlası; 119.100 x 1,05)			125.055 TL

Arsa sahibine düzenlenen yukarıdaki faturada sadece KDV tahsil edilecektir. Faturanın üzerine, faturanın arsa bedeli karşılığında düzenlenmiş olduğu belirtilebilir. Kanuni defterlere kayıt yapılırken bu faturadaki sadece KDV gösterilmesi yeterli olacaktır. Ayrıca daire ve işyerleri için herhangi bir tahsilat yapılmayacağından muhasebe kayıtlarında, 600 kod'lu hesaba gelir yazılması söz konusu olmayacaktır²⁸⁰.

3.4. GEÇİCİ VERGİ BAKIMINDAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler geçici vergi mükellefi değildir (GVK. mükerrer md.120). Ancak, bu işlerden başka ticari veya mesleki faaliyetleri sonucunda kazanç elde eden mükellefler sadece bu kazançları için geçici vergi hesaplamak durumundadırlar. "GVK. md.42 kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları

²⁸⁰ GÜNEŞ, a.g.m.

kazançlar hariç üzerinden, GVK md.103'de yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler” denilmektedir²⁸¹.

Kanun hükmüne göre, geçici vergi kapsamına girmeyen kazançlara bakıldığında, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak, söz konusu mükellefler, yıllara yaygın inşaat ve onarma veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorundadırlar. Kanun ve Tebliğ hükümlerine göre yıllara yaygın inşaat işi geçici verginin konusu içerisine girmemektedir. Ancak diğer kazançlar nedeniyle (Faiz+araç satış+ticari mal satış vd.) geçici vergiye dahil edilmelidir. Yıllara yaygın işler bittiğinde 4. dönem geçici vergi beyannamesinde de beyan edilmez. İşin bittiği dönemdeki kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilir ve tevkifatlar da bu beyannamede yer alır. Yıllara yaygın işlerin özelliği gereği 4. geçici vergi dönemi ile kurumlar vergisi beyannamesi arasında matrah farkı olabilir. Bu durumda yüzde 10 marja ilişkin açıklamanın yıllara yaygın işlerden kaynaklandığı açıktır.Yıllara yaygın inşaat işi yapan firmaların geçici vergi beyannamesi verip vermeyeceği, yıl içerisinde kesilen vergilerin geçici vergiden mahsup edilip edilmeyeceği hakkında bir muktezaya yer verilmiştir:yıllara yaygın inşaat işi ile işgal eden, inşaatlarının ikisinin işini 2002 ekim ayı içerisinde tamamlayan, geçici kabullerinin yapıldığı ve inşaatlara ait kesin hak edişler hariç hak edişlerin alındığı belirtilerek, bu iki inşaatın elde edilen karın 2002 yılı bilanço hesaplarında gösterilip gösterilmeyeceği ve son dönem geçici vergi beyannamesinde karın beyan edilip edilmeyeceği ve beyan edilecekse ödenecek tevkifatların geçici vergiden mahsup edilip edilmeyeceği konusunda mukteza ile konuya şöyle açıklık getirilmektedir²⁸²: “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler GVK. md.42 kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar vermeye mecburdurlar.” hükmü yer almıştır. Diğer taraftan; inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren

²⁸¹ ÖZPINAR, a.g.m.

²⁸² MB, İstanbul Defterdarlığı, B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 sayılı Muktezası, <http://www.gib.gov.tr>,(Erişim:9.11.2008)

tutanağın düzenlendiği tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir(GVK. md.44). Bununla birlikte ayrıca ,GVK. md.42 kapsamında yapılan inşaat işleri için yüzde 3 oranında tevkifat yapılır(GVK. md.94/3).

Aynı kanun'un mükerrer md.120'e göre, "(4369 s.K md.52 ile değişen şekli) (1.1.1999 tarihinden geçerli olmak üzere) ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK' nun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin (2000/1514 s.Kararın md. 1 ile değişen ibare) (1.1.2001 tarihinden geçerli olmak üzere) üçer aylık kazançları GVK. md. 42 kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, md. 103' de yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir. Geçici vergi matrahının hesabında, yıllık beyannamede kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar hariç, harcama yapılmadıkça yatırım indirimi uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.Bu esasa göre yıllara yaygın inşaat işinden elde ettiğiniz kazançlarınız için geçici vergi ödenmesi gerekmemektedir (GVK mükerrer md.120) hükmü değerlendirilmektedir.

Ayrıca diğer kazançlar nedeniyle geçici vergiye tabi olması halinde de yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen kazançlar geçici vergi beyannamesine dahil edilmeyeceği açıktır. Dolayısıyla üzerinden geçici vergi ödenmeyen yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kazançlarından tevkif suretiyle ödenen vergilerin cari yıl içerisinde ödenecek geçici vergiye mahsubu mümkün değildir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler bu işten elde edilen kazancın beyan edildiği takvim yılı beyannamesi üzerinde tahakkuk eden vergilere mahsup edilecek arta kalan bir kısmın bulunması halinde ise bu tutarlar kanun hükümleri çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir(KVK. md.44).

Ancak bu görüşün aksine uygulamada karşılaşılan şu sorun doğmaktadır; hak edişi düzenlenen bir inşaat işi artık GVK. md.42 kapsamında olmadığı (artık yıllara yaygın olmadığı), GVK. md.120 ise " GVK. md.42 kapsamına giren kazançlar hariç geçici vergi ödemediği, dolayısıyla hak edişi düzenlenip 42.md kapsamından çıkan inşaat işleri GVK. md.120'e tabi olarak değerlendirilemeyeceği ileri sürülmektedir. Ayrıca, Beyan zamanı gelip, beyan edilmeyen kazancın isminin "istisna" olacağı bu anlamda kurumlar vergisinin ödenip bu vergiye ait peşin bir

vergi olan geçici vergilerin “istisna” edilmesinin Anayasa’ya aykırılığı iddiasıdır. (Verginin eşitliği ilkesi gereği ileri sürülmüştür). İş bittikten sonra vergiye tabi kazancını diğer mükelleflere göre geç ödeyip kendine fon yaratılan inşaat firmasının ayrıcalığı vergi kanunları karşısında örtülü kazanç olarak değerlendirilmektedir²⁸³.

GVK. md.42 kapsamına giren inşaat ve onarım işi yapan ticari kazanç mükelleflerinin gelirleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıldığından(GVK.md.94), bu mükelleflerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, geçici verginin hesabında dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla,GVK. md.42 kapsamında yapılan işler tevkifat yoluyla zaten geçici bir vergiye tabi tutulmaktadır. Bunlar üzerinden tekrar ayrı bir geçici vergi hesaplatmak mükerrerliğe yol açacaktır. Faaliyetin zararla yada karla sonuçlanması tevkifat yoluyla peşin vergisinin ödenmiş olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir. Yıllara yaygın iş kazançla sonuçlandığında, üzerinden geçici vergi hesaplanmayarak mükerrer vergi alınması önleniyorken, işin zararla sonuçlanması halinde bu zararın diğer işlerden doğan gelirden indirilmemesi aslında olmayan bir matrahın geçici vergiye tabi tutulmasına böylece de - zararla sonuçlanan işten tevkif yoluyla alınmış peşin bir vergi zaten varken- mükerrer vergilemeye yol açacaktır. Bilindiği üzere, geçici vergi cari yılın gelir veya kurumlar vergisine mahsuben alınmaktadır. 4369 s.K gerekçesinde olmayan kazançtan vergi alınmasının neden olduğu sakıncanın ortadan kaldırılması ve gerçek gelirin vergilendirilmesinin amaçlandığı vurgulanmaktadır. Bu durumda yıllara yaygın iş nedeniyle doğan ve yıl sonunda cari yıl vergi matrahını düşüreceği belli olan (üstelik hak ediş üzerinden tevkifat yoluyla peşin vergi ödenmiş bulunan) bir zararın geçici vergi dönemlerinde dikkate alınmamasının, var olmayan kazancın peşin vergilendirilmesine yol açacağı ve kanunun amacına ters düşeceği de açıktır. Bu konuda düzenlenen bir örnek uygulama tablo 13 de verilmiştir²⁸⁴.

Mükellefin, 2008 yılının ilk üç ayı içerisinde sona eren GVK. md 42 kapsamındaki bir işten 500. -TL zarar ettiğini, diğer işlerden de aynı dönemde 100. - TL gelir elde ettiğini düşünelim. GVK. md 42 'e göre, zararının geçici vergi matrahını etkileyip, etkilememesine göre durumu tablo 13'de incelenmiştir.

²⁸³ “Yıllara Yaygın Geçici Vergi Hakkında”, <http://forum.alomaliye.com>, (Erişim:30.01.2007).

²⁸⁴ MAÇ, a.g.url.

TABLO 13 : İNŞAAT İŞLERİNDE ZARAR HALİNİN GEÇİCİ VERGİ MATRAHINA YANSIMASI

Zararın geçici vergi matrahından indirilmesi durumu (TL)-000		Zararın geçici vergi matrahından indirilmesi durumu (TL.)-000	
1.(GVK md.42)ZARARI	(500)	1.(GVK md.42) ZARARI	(500)
2.sair işler KARI	100	2.sair işler KARI	100
3.ocak,şubat,mart 1999 sonucu (2-1)	(400)	3.ocak, şubat, mart 1999 sonucu (2-1)	(400)
4.geçici vergi matrahı (2)	100	4.geçici vergi matrahı (3)	(400)
5.geçici vergi (4 X 0.25)	25	5.geçici vergi (4 X 0.25)	

Kaynak: Mehmet MAÇ, a.g.url.

Mükellef md.42 kapsamındaki işten 500.-TL zarar etmiştir. Söz konusu işler sektördeki icaplar çerçevesinde değerlendirildiği zaman, bu zararın en az 2.500. - TL bir hasılat ile doğmuş olması muhtemeldir. Bu hasılatın da yüzde 3 tevkifata tabi tutularak 75.-TL lira peşin vergisi zaten ödenmiştir. Zararın indirilememesi durumunda mükellef dönemi 400. -TL zarar ile kapatmasına rağmen, hem 15. -TL geçici vergi ödeyecek, hem de indiremediği zarar üzerinden ödediği 75.-TL lira peşin vergiyi mahsup edemeyeceğinden, toplam 90 -TL bir vergi külfetine katlanmış olacaktır. Mükellefin müteakip üçer aylık dönemlerde de diğer işlerden ilk üç aylık dönem karı tutarında kar elde ettiğini ve yıl sonu itibariyle diğer işlerden elde edilen karın 400.-TL lira olduğunu düşünürsek, dönem ticari sonucu, 400.-TL olan diğer işler gelirlerinden, md. 42 kapsamında uğranılan 500.-TL düşülmesiyle bulunan 100. -TL lira zarar olacaktır. Mükellef yılı zararlarla kapatmasına ve buna mukabil ödenecek vergisi çıkmamasına rağmen, yıl içerisinde üçer aylık dönemlerde md.42 kapsamında uğranılan zararların indirilememesi nedeniyle haksız olarak vergi ödetilmiş ve mali olarak sıkıntıya girmiş olacaktır.

3.5. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNDE VERGİSEL UYGULAMALAR

Yap- işlet- devret(YİD) modeline göre üzerine inşaat yapılan gayrimenkul anlaşma süresi sonunda sahibine devredilmesi durumunda vergisel yükümlülükler içerikte düzenlenmiş olan muktezaya²⁸⁵ göre gayrimenkul yatırımı, inşaat ve kiralama işleri kapsamında şahıslardan veya şirketlerden arsa veya arazi kiralayarak üstüne inşaat yapılan gayrimenkulün kira süresi sonunda devredilmesi durumunda kiracı ve kiralayan açısından vergisel yükümlülüklerin ne olacağına ilişkin düzenleme şöyledir; şahıslardan veya şirketlerden "YİD" modeline göre üzerinde inşaat yapılan gayrimenkulün anlaşma süresi sonunda bedelsiz olarak gayrimenkul

²⁸⁵ MB, B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.2008.ÖZ.02 sayılı Muktezası, <http://www.gib.gov.tr.>,(Erişim:3.12.2008).

sahibine devredilmesi durumunda vergisel yükümlülükleri, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır(KVK. md.6). Ayrıca bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından GVK'nun md. 40 yer alan giderlerin indirilebileceği belirtilmiştir(KVK.md.6). Diğer taraftan, kanunda gayrimenkul sermaye iradının tarifi yapılmıştır(GVK.md.70) ve 8 bent halinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu, "Gayrimenkul Sermaye İratlarında gayri safi hasılatın GVK. md.70'de yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya aynen tahsil edilen kira bedellerinin tutarı olduğu, ayın olarak tahsil edilen kiraların VUK hükümlerine göre paraya çevrileceği, kiracı tarafından gayrimenkulu genişletecek veya iktisadi değerini devamlı surette artıracak şekilde gayrimenkula ilave edilen kıymetlerin, kira müddetinin sonunda bedelsiz (kıymetlerin emsal bedelinden düşük değerle devri halinde, aradaki fark bedelsiz devir sayılır.) olarak kiralayana devredildiği takdirde, mezkur kıymetlerin kiralayan bakımından bu tarihte aynen tahsil olunmuş addolunacağı"(GVK. md.72) hüküm altına alınmıştır.

Kanun, vergi tevkifatı yapmak zorunda olanları sıralamış olup, GVK. md.70'de yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemelerinden yüzde 20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır(GVK. md.94/5-a). Aynı kanunun özel maliyet bedellerinin itfası durumunda, "Gayrimenkulların ve gemilerin iktisadi kıymetini artıran kanunda yazılı özel maliyet bedelleri, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira süresi dolmadan, kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler boşaltma yılında bir defada gider yazılır." hükmü yer almaktadır (GVK. md.327). Bu hüküm ve açıklamalara göre, şahıslardan veya şirketlerden arsa veya arazi kiralayarak YİD modeline göre üstüne inşaat yapılan gayrimenkulun kira süresi sonunda devredilmesi durumunda, şirketin gayrimenkulun iktisadi kıymetini artırıcı harcamaların özel maliyet bedeli hesabına aktarıldığı tarihte "ayın şeklinde kira" peşin olarak ödenmiş sayılacağından bu tarihte yürürlükte olan gelir vergisi tevkifat oranı üzerinden (emsal bedeli esas alınarak) gelir vergisi tevkifat yapılması, kiralayanın gerçek kişi olması durumunda kiraya verilen gayrimenkulda meydana gelen değer artışının emsal bedeli üzerinden gayrimenkul sermaye iradı beyan etmesi, kiralayanın şirket olması durumunda ise söz konusu bedelin kurum kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir²⁸⁶.

²⁸⁶ <http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/kvk/KVK> 2008., (Erişim:24.03.2008).

3.6. VERGİ KESİNTİSİ (TEVKİFAT) BAKIMINDAN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekupaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde işin bitiminden önceki yıl beyannamelerine o işlere ait gelirler dahil edilmemektedir(GVK. md.42). Bunun yerine kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilerek tamamı o yılın geliri sayılmaktadır. Bu yöntem devletin vergi alacağını zamanında alamaması sonucunu da beraberinde getirmektedir. Bu sakıncayı gidermek için GVK. md.94 ile, GVK. md.42 kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hak ediş bedelleri üzerinden yüzde 3 oranında gelir vergisi tevkifat yapılması öngörülmüştür(KVK. md.15). Söz konusu işlerden bilindiği üzere gelir vergisi tevkifat yapılmasının şartları şunlardır;

- İş inşaat ve onarım işi olmalıdır (dekupaj işleri de inşaat işi sayılır).
- İş taahhüde bağlı olarak başkasının hesabına yapılmalıdır.
- İş yıllara yaygın olmalıdır.

Burada açıklanması gereken hususlar aşağıda sıralanmıştır²⁸⁷;

İlk şart olarak; yıllara yaygın olmakla kastedilen, işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesidir. Bu itibarla aynı takvim yılında başlayıp biten işlerde gelir vergisi tevkifat yapılmayacaktır. Örneğin, daha uzun sürmesine rağmen 01.01.2008 de başlayıp 10.10.2008 tarihinde biten iş için tevkifat yapılmazken, 10.10.2008 tarihinde başlayıp 01.02.2009 tarihinde biten bir işte tevkifat yapılacaktır.

İkinci şart olarak; işin başlangıcından ne anlaşılması gerektiği konusudur. Bu konu kanun'da düzenlenmemiştir. Uygulamada sözleşmenin imzalandığı tarihin esas alınması ve işyeri tesliminin yapıldığı tarihin esas alınması şeklinde iki farklı görüş vardır. İşyeri tesliminin yapıldığı tarihin esas alınması daha adil gözükmektedir. Özellikle yükleniciden kaynaklanmayan sebeplerden dolayı işyeri tesliminin geç yapıldığı durumlarda, iş başlangıcının, sözleşmenin imzalandığı tarih olarak alınması yüklenicinin mağduriyetine neden olabilecektir.

Üçüncü şart olarak; işin bitiminden ne anlaşılması gerektiği konusudur. İşin bitiminden ne anlaşılması gerektiği kanun maddesinde belirtilmiştir(GVK. md.44). Buna göre, inşaat ve onarma işinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olduğu hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;

²⁸⁷ Salim DEMİREL, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı ve Özellik Arz Eden Durumlar", **Yaklaşım**, S:186, Haziran 2008, s.83.

diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilecektir.

Dördüncü şart olarak; inşaat, onarım ve dekupaj işinden ne anlaşılması gerektiği konusudur. GVK' nu bu kavramların tanımını yapmamıştır. Bu husus daha çok idare görüşleri ve yargı kararları doğrultusunda şekillenmektedir

Dolayısıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kazanç işin bitiminde tespit edildiğinden, vergileme bu aşamadan sonra başlayacaktır. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden zor olacaktır. Bu görüşten hareketle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi tevkifatı esası kabul edilmiştir²⁸⁸. Vergi tevkifatı yapmak mecburiyetinde olanlar GVK. md.42 kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hak ediş bedellerinden gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler(GVK.md.94/4). Bir takvim yılını aşmadan başladığı yılda biten inşaatlar sırasında yapılan ödemelerden vergilendirme yapılmayacaktır.

Vergi tevkifatı GVK. md.94 kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanmaktadır(GVK.md.96). Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak ediş sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir. Örneğin, hak ediş raporlarının düzenlenmesi sonucu iş hasılatı ile ilgili hak ediş faturalarının kesilmesi ve bu faturaların defterlere kaydedilmesi sonucunda hesaben ödeme gerçekleşmektedir. Vergi tevkifatı ücretler dışında kalan ödemelerde gayri safi tutarlar üzerinden yapılmaktadır. Böylece, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, gerçek ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır. Yıllara yaygın inşaat onarma işleri kapsamında müteahhide avans niteliğinde yapılan peşin ödemeler, iş bitene kadar tahakkuk eden hak ediş bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından avans ödemeleri öncelikle tevkifata tabi olacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi iki açıdan önem taşımaktadır. Bunlar²⁸⁹;

²⁸⁸ BULUT, a.g.m., ss. 107-108.

²⁸⁹ Cumhur İnan BİLEN, "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Sonradan Yıllara Yaygın Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-II", **Yaklaşım**, S:189, Eylül 2008, s. 84.

- Söz konusu inşaat ve onarım işlerinin kazancının tespit edilmesi ve hangi vergileme rejimine tabi tutulacağına ortaya konması,
- Yapılan tevkifatların işin noktalandığı yıl ödenecek kurumlar/gelir vergisine mahsup imkanının ortaya çıkması.

Dolayısıyla, taahhüt edildiğinde aynı takvim yılında başlayan ve fiili iş bitim tarihi veya geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih, aynı takvim yılında olmasına rağmen çeşitli nedenlerle ertesi takvim yılında geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması söz konusu ise yıllara yaygın inşaat ve onarma işi oluşmuş demektir²⁹⁰.

Taahhüt işinin ertesi yıla sarkması nedeniyle ertesi yılbaşından itibaren yapılacak tüm hak ediş ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir (GVK. md.94). İşin başlangıcında yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek işveren tarafından (kamu veya özel) ek süre verilmesi ve sürenin ertesi yıla sarkması halinde, yapılacak gelir vergisi tevkifatı ikinci yılda ödenen hak edişlere uygulanır(GVK. md.94). İşin başladığı yıla ilişkin olarak gelir vergisi tevkifatının yapılmaması için Gelir İdaresi tarafından verilen muktezalarda işin sözleşmeye dayalı olması ve sözleşmede ise işe başlama ve bitirme tarihleri ile süre uzatımına ilişkin bir hüküm bulunması gerekmektedir. Aksi takdirde önceki dönemler için de gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir²⁹¹.

İnşaat ve onarım işinin yıllara sirayet edip etmediği işin başlangıcında biliniyorsa, **-avanslar dahil-** ilk hak ediş ödemesinden itibaren gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir. Ancak önemli bir husus, “sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatların sonradan yıllara yaygın hüviyet kazanması durumunda yapılacak vergi tevkifatının zamanı” konusunun belirlenmesidir. Bu konu hakkında verilmiş olan yargı kararları ve Maliye Bakanlığı muktezaların aynı yönde olması beraberinde, oluşabilecek ihtilafların önlenmesi bakımından (GVK.md. 94. ve KVK.md.15. ‘de yapılacak değişikliklerle) veya genel tebliğ düzeyinde açıklığa kavuşturulması konusu önem kazanmaktadır. Bu hususta, genel görüş kapsamında yapılan açıklama ve değerlendirmelere göre²⁹²;

²⁹⁰ Yavuz ARSLAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası**, S:323, Temmuz 2008, s.105.

²⁹¹ Mahmut Tayyar ERGÜL, “Süre Uzatımı Nedeniyle Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri Niteliği Kazanan İşler İçin Önceki Dönem Tevkifat Sorunu”, **Yaklaşım**, S:175, Temmuz 2007, s.48.

²⁹² BİLEN, a.g.m., Eylül 2008, ss. 40-48.

- İnşaat ve onarım işinde keşif artışı olması veyahut başka bir sebeple (örneğin mücbir sebepler nedeniyle edimin yerine getirilememesi) süre uzatımı verilmesi söz konusu olup da verilen süre ile işin bitimi ertesi yıla sirayet ediyorsa; bu takdirde süre uzatımı verildiği, gelecek yıla geçişin onaylandığı tarihten sonra ödenecek hak edişlerden,
- İş için süre uzatımı verilmemekle birlikte inşaat süresi cezalı çalışma ve benzeri nedenlerle ertesi yıla geçerse, bu takdirde de ertesi yılın başından itibaren ödenecek hak edişlerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- Aynı yıl içinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin de daha önce işin yıllara sirayet edip etmeyeceğinin belli olmaması nedeniyle gelir vergisine tabi tutulmamış ödemelerden ya da avans niteliğindeki ödemelerden ayrıca gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.
- İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte işin devamı sırasında ek sözleşme yapıp işin takip eden yıla sirayet edeceği ortaya çıkarsa ek sözleşme tarihinden itibaren ödenen hak ediş bedellerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Benzer şekilde, inşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte fiilen işin sonraki yıla sirayet etmesi halinde işin başladığı yılı takip eden yılbaşından itibaren ödenen hak ediş bedellerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.
- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde hak ediş bedellerinden tevkifat yapılmasının amacı, bu işlerden doğan kazancın işin bittiği yılın kazancı olarak vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan vergilendirmedeki gecikmenin önlenmek istemesidir. Yıllara yaygın olan ve sözleşmesindeki sürede bitirilen bir inşaat ve onarım işinin son hak edışı çeşitli nedenlerle iş tamamlandıktan (geçici kabule ilişkin tutanağın idarece onaylandığı tarihten) sonraki yılda ödenmişse, bu hak edişlerden de tevkifat yapılmaması gerekir. Çünkü 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(GVK. md.44/2). Dolayısıyla, sonradan ödenen bu hak edişin sözleşmenin yürürlükte olduğu yıla ilgisi olmayıp, elde edildiği yılın geliri olarak -herhangi bir gecikme olmaksızın- zaten beyan edilecektir.

Burada, önemli olan işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi hüviyeti kazandığı olgusunu, objektif bir kritere bağlamaktır. Bu bakımdan; müteahhit ile işverenin taahhüt işinin aynı takvim yılı içerisinde bitmeyeceği ve taahhüt işinin kalan kısmının önümüzdeki dönemde hangi tarihte bitirileceğine ilişkin kendi aralarında uzlaştıkları tespitleri kağıda geçirdikleri ek sözleşmenin varlığı durumunda, bu sözleşme imzalandıktan sonra yapılacak tüm hak edişlerin gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak, bu tip bir ek sözleşmenin işin başladığı yıl değil de izleyen yılda düzenlenmesi durumunda, vergi tevkifatının, işin başladığı yılı takip eden yılbaşından itibaren ödenen hak edişlerden yapılması gerekmektedir. Konunun incelenmesine yönelik örnek uygulamalar verilmektedir²⁹³.

Örnek: PNR Sanayi A.Ş., 15.08.2007 tarihinde düzenledikleri taahhüt sözleşmesi ile fabrika binası yapım işini KLM Müteahhitlik A.Ş.'ye ihale etmiştir. Söz konusu taahhüt sözleşmesinde işin bitim tarihi 15.12.2007 olarak öngörülmüştür. Bu taahhüt sözleşmesinde üzerinde mutabık kalınan yapım bedeli (KDV hariç) 3.000. - TL'dir. Sözleşmede öngörülen hak ediş ödeme tarihleri ve tutarları, 15.10.2007'de (KDV hariç) 1.000. -TL, 15.11.2007'de (KDV hariç) 1.000. - TL ve işin bitim tarihinde (KDV hariç) 1.000. - TL şeklindedir. PNR Sanayi A.Ş. ilk iki hak edişi sözleşmede tespit edilen zamanlarda ödemiş ve bu hak ediş ödemeleri üzerinden herhangi bir gelir vergisi tevkifatı yapmamıştır. Olumsuz kış şartları ve hammadde fiyatlarındaki aşırı artış nedeniyle işin yetiştirilemeyeceğinin anlaşılması üzerine 14.12.2007 tarihinde iki firma yetkilileri bir araya gelerek yeni bir ek sözleşme düzenlemişler ve işin yapım bedelinin (KDV hariç) 1.000. -TL daha arttırılmasına ve işin bitim tarihinin 27.02.2008 olarak değiştirilmesine karar vermişlerdir. PNR Sanayi A.Ş. önceki sözleşmenin son taksidi olan (KDV hariç) 1.000. -TL'yi 15.12.2007 tarihinde ve ek sözleşme bedeli olan (KDV hariç) 1.000. - TL'yi de 27.02.2008 tarihinde KLM Müteahhitlik A.Ş.'ye herhangi bir gelir vergisi tevkifatı yapmaksızın ödemiştir. KLM Müteahhitlik A.Ş., söz konusu fabrika binasını, ek sözleşmede taahhüt ettiği üzere, 27.02.2008 tarihinde PNR Sanayi A.Ş.'ye tam ve eksiksiz olarak teslim etmiştir.

Bu durumda; KLM Müteahhitlik A.Ş.'in PNR Sanayi A.Ş.'ye karşı üstlendiği fabrika binası inşaatı işi başlangıçta yıllara yaygın bir inşaat ve onarım işi hüviyetinde değildir. Bu nedenle, PNR Sanayi A.Ş.'in ilk iki taksit üzerinden herhangi bir gelir vergisi tevkifatı yapmamasında eleştirilecek bir nokta bulunmamaktadır. İşin yıllara yaygın hüviyet kazandığı durumda bile, geriye dönük olarak önceki avans ya da hak ediş ödemelerine ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek

²⁹³ BİLEN, a.g.m., Eylül 2008, ss. 40-48.

bulunmamaktadır. Ancak, iki firma yetkilileri 14.12.2007 tarihinde düzenlemiş oldukları sözleşme ile söz konusu fabrika inşaatı işine yıllara yaygın inşaat ve onarım işi mahiyeti kazandırmışlardır. Dolayısıyla, firmanın bu tarihten sonra yapmış olduğu 15.12.2007 tarih ve (KDV hariç) 1.000. -TL tutarlı ile 27.02.2008 tarih ve (KDV hariç) 1.000. -TL tutarlı hak ediş ödemelerinden GVK. md.94 uyarınca yüzde 3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekiyordu.

Söz konusu hatanın vergi inceleme elemanlarınca 28.05.2008 tarihli inceleme tutanağıyla tespiti halinde 2007 aralık dönemi için 30- TL gelir vergisi ve aynı tutarda vergi ziyai cezası ile 2008 Şubat dönemi için 30- TL gelir vergisi ve aynı tutarda vergi ziyai cezasının PNR Sanayi A.Ş. adına tarh edilmesi gerekirdi. Ancak, aynı hatanın 28.02.2009 tarihinde vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmesi halinde; PNR Sanayi A.Ş. tarafından KLM Müteahhitlik A.Ş. adına yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı KLM Müteahhitlik A.Ş.' nin 2008 hesap döneminde ödemesi gereken kurumlar vergisine mahsuben yapılacağı için, vergi aslının öncelikle KLM Müteahhitlik A.Ş.'den aranması gerekmektedir. KLM Müteahhitlik A.Ş.'nin fabrika inşaatından oluşan kazancını 2008 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde tam ve doğru olarak beyan ettiğinin vergi inceleme elemanlarınca tespiti halinde; zamanında hiç tahakkuk ettirilmeyen gelir vergisi tevkifatı aslı PNR Sanayi A.Ş.'den ayrıca aranmaz. PNR Sanayi A.Ş. adına, geç tahakkuktan mütevellit olarak, yalnızca VUK. md. 341 ve md.344 uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi ve gelir vergisi tevkifatının ödenmesi gereken tarihten KLM Müteahhitlik A.Ş. tarafından söz konusu işten kaynaklanan kazançta dair kurumlar vergisinin ödeneceği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir.

Örnek: Yukarıdaki örnekten farklı olarak; işin gelecek yıla sarkacağına ilişkin taraflar arasında yazılı bir ek sözleşme yapılmamış olduğunu varsayalım. Bu durumda; yalnızca 27.02.2008 tarih ve (KDV hariç) 1.000-TL tutarlı hak ediş ödemesinden yüzde 3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir(GVK. md.94). Çünkü işin yıllara yaygın iş mahiyetini kazandığı ertesi yıla sarkan tek ödeme bu son taksit olmaktadır. Önceki avans ya da hak ediş ödemelerine ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Örnek:Birinci örnekten farklı olarak ek sözleşmenin 20.01.2008 tarihinde yapıldığını kabul edelim. Bu durumda; yalnızca 27.02.2008 tarih ve (KDV hariç) 1.000-TL tutarlı hak ediş ödemesinden yüzde 3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekecektir(GVK.md.94). Çünkü işin yıllara yaygın iş mahiyetini kazandığı ertesi yıla sarkan tek ödeme bu son taksit olmaktadır. Yine, önceki avans

ya da hak ediş ödemelerine ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır²⁹⁴.

Tevkifatın “hak ediş sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben” yapıldığı bilinmektedir. GVK. md.42’ de birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine yer verilmiş, aynı kanun’un md. 44’ de inşaat işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde işin fiili tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden dolayı yapılan hak ediş ödemelerinden kesilen tevkifat yukarıdaki hallerde bittiği dönemin kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir. İlgili yılda kurumlar vergisi ödemesi bulunmayan veya mahsup edilecek tutar kadar kurumlar vergisi tahakkuk etmeyen mükellefler söz konusu fazla tevkifat kurumlar vergisinin verildiği ilgili yılın son gününe kadar diğer vergi borçlarından mahsubunu isteyebilirler. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus mahsup talebinin başvuru süresidir. Örneğin 2008 yılında 30-TL yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden dolayı tevkifat ödemesi yapmış olan bir mükellef yine 2008 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde 15-TL kurumlar vergisi tahakkuk ettirmiş olsun. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden dolayı ödemiş olduğu 30-TL’lik tevkifat kurumlar vergisi matrahından mahsup edeceği için kurumlar vergisi ödemesi çıkmayacaktır. Ancak ödediği tevkifat daha yüksek olduğundan kalan 15TL’lik kısmını 2009 yılında herhangi bir vergisinden mahsubunu isteyebilir. Ancak bu mahsup talebini 31.12.2009 tarihine kadar yapması gerekmektedir. Şayet mahsup talebinde bulunmamış ise 01.01.2010 tarihinden itibaren bu alacağı KKEG olarak kabul edilip vergi dairesince de yapılacak mahsup talep başvuruları reddedilecektir²⁹⁵.

Görüldüğü üzere, inşaat ve onarım işi (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) baştan itibaren yıllara yaygın olarak öngörülmüşse ilk hak edişten itibaren gelir vergisine tabi tutulacaktır. Ancak yıllara yaygın olmayan bir inşaat ve onarım işinin, çeşitli sebeplerle yıllara yaygın hale gelmesi de mümkündür. Bu durumda da belirtilen haller için gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Diğer taraftan hak edişlerde kesilen vergilerin vergi sorumluları tarafından vergi dairelerine yatırılmaması veya geç yatırılması halinde mükellefin durumunun ne olacağı tartışılabilir²⁹⁶.

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 10.7.1996 tarih 32829–1996/1 seri nolu Kurumlar Vergisi İç Genelgesi ile “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan

²⁹⁴ BİLEN, a.g.m., Eylül 2008, ss. 40-48.

²⁹⁵ ÇELİK, a.g.m., Mayıs 2009.

²⁹⁶ ŞİMŞEK, a.g.m., s. 51.

mükelleflerden hak edişler yoluyla kesilen vergilerin vergi dairesine yatırılmamış olmasında, hak edişlerinden vergi kesilen mükellefin bir kusuru olmadığı, bu nedenle de mahsuba istenilen miktarların ilgili kurum ve kuruluşça hak edişlerden kesildiğinin bildirilmesi kaydıyla, bu tevkifatı yapan kurum ve kuruluşça vergi dairesine yatırıldığına ilişkin belge aranılmaksızın mahsup işlerinin yapılacağı” belirtilmiştir²⁹⁷.

3.7. DAMGA VERGİSİ YÖNÜNDEN VERGİLENDİRME

İhaleli işlerde sözleşme tutarı üzerinden damga vergisi yatırılması gerekmektedir. Sözleşme tarihinden itibaren 15 gün içinde Gelir İdaresi'ne beyanla ödenmelidir²⁹⁸.Sözleşmenin yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde vergileme; yabancı para üzerinden düzenlenen damga vergisine tabi kağıtlar Maliye Bakanlığı'nca tayin ve ilan edilecek fiyat üzerinden Türk parasına çevrilerek damga vergisi alınır(Damga Vergisi Kanunu(DVK).md.27).

Hak ediş raporları vergilendirilecek kağıt mahiyetini taşımamaktadır.Ancak, hak ediş raporlarının üzerine bedelin tahsil edildiğine dair kayıt konulması ve imzalanması durumunda verileme doğacaktır.Burada ödemeyi yapanın resmi daire olup olmamasına göre de değişmektedir.Ödeme resmi daire dışındaki kuruluş veya kişilerce yapıldığında her hangi bir vergileme yapılmaz. Hak ediş tutarında gösterilen KDV,damga vergisinin hesaplanmasında matraha dahil edilmez²⁹⁹.

Yıllara yaygın inşaat işi yapmakta olan işletmede, işi yaptığı işletmeden avans alabilir. Kamu kurumlarına yapılan yıllara yaygın işlerde de taahhüt tutarının yüzde 30'una kadar avans alınabilir. Henüz hak ediş raporuna bağlanmadan yapılan ödemeler avans niteliğinde olup, böyle bir ödeme karşılığında düzenlenecek makbuzlar binde 7,5[♦] damga vergisine tabidir.Taşeronlara verilen avanslar üzerinden binde 7,5 oranında yapılan damga vergisi tevkifatı verilen avanslarda da uygulanır ve gelir vergisi tevkifatı yüzde 3 , damga vergisi tevkifatı binde 7,5 oranından düzenlenir³⁰⁰.

²⁹⁷ İNAN, a.g.m., s. 4.

²⁹⁸ ÖZPINAR, a.g.m.

²⁹⁹ Abdullah ÇELİK, a.g.m. ss.79-81.

³⁰⁰ KÖSE, a.g.m., Haziran 2008, s. 47.

[♦] 01.01.2010 tarihinden itibaren, damga vergisi tevkifatı 0,0075 üzerinden %10 arttırılmış olup, 0,00825'tir.

3.8. YENİ İNŞAA EDİLEN BİNANIN EMLAK VERGİSİ BİLDİRİMİ

Bina vergisi, ilgili belediye tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilir. Bina vergisi mükellefiyeti; yeni yapılan binalarda inşaatın yapıldığı tarihi takip eden bütçe yılından itibaren başlar(EVK md.9).

Örneğin,15 Mart 2008 tarihinde bitirilen binanın vergi mükellefiyeti 2009 yılında başlar. Kanun uygulamasında, emlak vergisinin birinci taksiti, 2009 yılı mart, nisan ve mayıs aylarında, ikinci taksiti aynı yılın kasım ayı içinde olmak üzere iki eşit taksitte ödenir(EVK.md.30).

EVK’ da, “**Bildirim Verme Süresi**” başlıklı kanun maddesine göre, bildirimler³⁰¹; yeni inşa edilen binalar için, inşaatın sona erdiği veya inşaatın sona ermesinden önce kısmen kullanılmaya başlanmış ise her kısmın kullanılmasına başlandığı bütçe yılı içerisinde, emlakın bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilir.İnşaatın bitimi bütçe yılının son üç ayı içinde vuku bulduğu takdirde bildirim, olayın vuku bulduğu tarihten itibaren üç ay içinde verilir. Buna göre yeni inşa edilen binaya ait emlak vergisi beyannamesi, inşaatın tamamlandığı yılın sonuna kadar binanın bulunduğu belediyeye yapılacaktır. İnşaat tamamlanmadan kullanılmaya başlanmış ise; kullanılan kısımlar aynı şekilde bildirilecektir. İnşaat yılın son üç ayı içinde tamamlanırsa, tamamlandığı tarihten itibaren üç ay içinde belediyeye bildirilecektir(EVK.md.23). Örneğin, 22 aralık 2008’de tamamlanan inşaat 22 mart 2009 tarihine kadar bildirilmesi gerekmektedir.

3.9. İNŞAAT İŞLERİNDE GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNİN VERİLME ZAMANI

Sözleşmesinde, inşaat ve onarma işlerini asli faaliyet alanı olarak belirleyen, beraberinde diğer ticari işleri de sürdüren, bu uğraşı konularını ticaret siciline kaydettiren işletmenin; gerek inşaat işlerinden doğan, gerek, farklı işlemlerden oluşan ve çok fazla çeşitlilik gösteren gelirlerini hangi zaman diliminde beyan etmesi gerektiği husus tereddütlere neden oluşturabilmektedir.Ticari faaliyet sayılmasına rağmen ve ancak GVK. md. 42 dışında tutulan yap-sat türü inşaat işlerinden kazanılan gelirlerde veya alım satım işlerinde beyan dönemi bellidir ve istisna kazançlar hariç, genellikle her türlü gelir dönem kazancına dahildir. Ancak belirtilen işlerle birlikte, birden fazla yıla yaygın işlerin de yürütülmesi halinde ve bu faaliyetin kar

³⁰¹ GÜNDOĞAN, a.g.m.

zararın tespitinin çok sayıda takvim yılını içermesi nedeniyle, işletme bünyesinde elde edilen ve esas olarak asli faaliyet sayılmayan arıza işlerden sağlanan gelirlerin hangi döneme ait bulunduğu hususunda yaklaşım farklılıkları olduğu dikkat çekmektedir³⁰². Diğer taraftan kanun hükmü gereği, bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işlerinde kesin kar veya zarar işin bitiminde belli olur. İşin bittiği yıl, inşaat ve onarma işinin kar veya zararı kesin olarak saptanır ve tümü o yılın geliri sayılır ve mezkur yıl beyannamesi ile beyan edilir(GVK. md.42/1).

YYİÖ işleri yürüten mükellefler, iş devam ettiği sürece kar veya zarar beyanında bulunmasalar bile yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi vermek durumundadırlar³⁰³. Diğer bir ifadeyle, tüccarlar, faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname vermek durumundadırlar.

3.10. İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMADA, FAALİYETİN DEVAMINDA VE İŞİN BİTİMİNDE YAPILACAK BİLDİRİMLER

İşverenlerin ilk defa işyeri bildirgesi verilen işyerlerinde, ilk defa sigortalı çalıştırılmaya başlanılan işyerlerinde ilk işe başlatılan sigortalıları (işyeri bildirgesinde “sigortalı sayısının” sorulduğu kısımda belirtilen sayıdaki sigortalılar) işe başlatıldıkları tarihten itibaren en geç bir ay içinde örneği kurumca hazırlanacak işe giriş bildirgesiyle doğrudan kurum ünitesine bildirme veya taahhütlü, iadeli taahhütlü posta ya da Acele Posta Servisi (APS) aracılığı ile işe giriş bildirelerini kurum’a gönderme yükümlülüğü bulunmaktadır. Örneğin, yeni tescil edilecek işyeri için işyeri bildirgesinde on sekiz sigortalının çalıştırılacağı belirtilmişse, işyerinin açılış tarihinde işyerinde çalıştırılmaya başlanan on sekiz sigortalının en geç bir ay içerisinde Kuruma bildirilmesi gerekmektedir. Ancak, işyerinin açıldığı(sigortalı çalışmaya başladığı) günü takip eden günlerde çalıştırılmaya başlanacak sigortalıların, işyerinde çalışmaya başlatılmadan kuruma bildirilmesi gerekmektedir İşyeri bildirgesinde dikkate alınacak tarih için şu durumlar esas alınır³⁰⁴;

- Elden kuruma verilmiş ise verildiği gün,
- APS, iadeli taahhütlü veya taahhütlü olarak kuruma gönderilmesi durumunda postaya verildiği gün,

³⁰² TOKAT, a.g.m., Nisan 2007, s. 70.

³⁰³ GÜZELDAL, a.g.m., s. 68.

³⁰⁴ Bekir GEÇER, Cahit EVCİL, **Sosyal Sigorta İşlemleri İşveren Rehberi**, Yaklaşım Yayınları,2004, Ankara, s. 216.

- Adi posta veya özel kargo yoluyla gönderilmesi halinde ise kuruma intikal ettiği tarih,dikkate alınarak işlem yapılmaktadır.

İşyeri bildirim yükümlülüğünün tam olarak yerine getirilebilmesi için işyeri bildirgesinin yanı sıra ayrıca aşağıdaki belgelerin de işyeri bildirgesi ile birlikte kuruma verilmesi gerekmektedir³⁰⁵;

- T.C. kimlik numarasını gösteren nüfus cüzdan örneği,
- İkametgah belgeleri ile imza sirkülerini,
- Kayıtlı oldukları meslek kuruluşlarından alacakları belgeleri,
- Tüzel kişilerde hükmi şahsiyetin tescil edildiği Ticaret Sicil Gazetesi ile imza sirkülerini,
- İşyeri açmak için aldıkları ruhsat örneğini,
- Bağlı buldukları vergi dairesinin adını ve vergi hesap numarasını gösterir bir belgeyi,
- Adı ortaklıklarda tüm ortakların onaylı T.C. kimlik numarasını gösteren nüfus kayıt örneklerini ve ikametgah belgelerini,
- İşveren vekillerinin noterden onaylı vekaletnamelerini ve imza sirkülerini,
- Defter ve belgelerini düzenleyen ve SMMM ve YMM Kanununa göre yetki almış bulunan SMMM'de belirtilen ilgili meslek kuruluşu tarafından onaylanmış belgesini ve
- Diğer kurumlar uyarınca tutmak zorunda oldukları defterlerin türünü gösteren resmi nitelikteki belgenin,

verilmesi ile işyerinin bildirim yükümlülüğü yerine getirilmiş olunmaktadır.İnşaat işlerinde işyerinin kuruma bildirilmesinde sigortalı sayısının bir önemi yoktur. Bir sigortalının çalıştırılması bile tescil için yeterli bulunmaktadır.

Büyüklüğü, niteliği yapılaş şekli süresi, kullanım amacı vb.ne olursa olsun her türlü inşaat işlerinin SGK' nun ilgili ünitesine en geç sigortalı çalıştırılmaya başlanan gün itibarıyla (örneği kurumca belirlenen) işyeri bildirgesi ile bildirilmesi zorunlu bulunmaktadır. İşyeri bildirgesinin verilmemesi veya geç verilmesi, Kurum uygulamasından kaynaklanan hak ve yükümlülükleri ortadan kaldırmamaktadır. İşyeri bildirgesinin yasal sürede verilmemesi nedeniyle işveren hakkında; bilanço esasına göre defter tutmak zorunda ise üç aylık, diğer defterleri(işletme esası vd.)

³⁰⁵ İsa KARAKAŞ, "İnşaat İşlerinin Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirilmesi", **Maliye Postası**, 2008, ss.119-122.

tutmak zorunda ise iki aylık, defter tutmakla yükümlü değil ise bir aylık, asgari ücret tutarında idari para cezası uygulanmaktadır³⁰⁶.

İhale makamlarının gerek İş Kanunu gerek SGK'n açısından sorumlu tutulabilmesi, asıl işveren-alt işveren ilişkisinin kurulabilmesine bağlıdır. Bu ilişki kurulmadan, ihale makamlarının sorumlu tutulması mümkün değildir. işçi çalıştıran gerçek veya tüzel kişiye yahut tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren(İş K. md.2), kapsamında sigortalı sayılan kişileri çalıştıran gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan kurum ve kuruluşlara işveren(İş K.md.12/4a-4c), bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde, iş alan ve bu iş için görevlendirdiği sigortalıları çalıştıran üçüncü kişiye alt işveren denilmektedir. Kamu kuruluşlarında, bir işin ihale suretiyle bir işverene verilmesi durumlarında genelde, bir işin bütünüyle bitirilmesi amaçlandığından, ihale makamı asıl işveren ve iş alan yüklenici alt işveren olarak nitelendirilemez. Asıl işveren iş alan yüklenici kabul edilmektedir. Ancak yapılan ihale sözleşmeleri ile teknik şartnamelerde, işçilerin işe alınmalarında ve işlerine son verilmesinde tek yetkinin ihale makamı olduğu ve bunun da kurulacak komisyon tarafından yapılacağı veya firmaların işçi alım ve çıkarılmasında kesinlikle tasarruf sahibi olmayacağı şeklinde ibarelerin yer alması durumunda, yargı kararında da belirtildiği üzere, ihale makamlarının sorumlu tutulacağı kaçınılmazdır. İhale yolu ile verilen işte, işçilerin işe alınması, işten çıkarılması kısaca sosyal güvenlik ve işçilik haklarının tamamıyla yükleniciye ait olup, sözleşmelere veya şartnamelere böyle hükümler konularak ihale makamlarının özellikle yüklenici sıfatı yerine geçmesi, çalışma ve sosyal güvenlik mevzuatındaki asıl işveren, alt işveren ve bu ikisi arasında kurulacak iş ilişkilerine aykırılık teşkil edecektir³⁰⁷.

Vergi mevzuatımıza göre, özel inşaat işlerinin yapıldığı mahal bir işyeri olarak kabul edilemez(VUK. md.156). Bir başka ifade ile kişinin kendi özel mülkü üzerine konut ihtiyacı için bina yapması halinde bu faaliyet ticari bir faaliyet olarak değerlendirilemez.(GVK. md.37) Bunun sonucu olarak da kişinin kendi özel arsası üzerine oturmak gayesi ile konut yapmış olması halinde bu kişi vergi dairesine mükellef kaydı yaptırmak zorunda değildir(VUK. md.153) . Diğer taraftan özel inşaat sahipleri yapacakları bu inşaatlarla ilgili işçi çalıştırabilirler. Kuşkusuz özel inşaat çalışan işçilerin sigorta yaptırılması zorunludur. Nitekim, kanunda, özel inşaat

³⁰⁶ İsa KARAKAŞ, "Ankara Sosyal Güvenlik ve İşsizlik Sigortası Uygulamalarında İdari Para Cezaları, İtiraz ve Dava Yolları", **Yaklaşım**, 2006, s. 37.

³⁰⁷ Mahmut ÇOLAK, "5510 Sayılı Yasa Işığında Hizmet İhalelerinde Tarafların Sorumlulukları" **Güncel Mevzuat** , S:35, Kasım 2008, <http://www.mevzuat.com.tr> ,(Erişim:3.6.2009).

sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri bu kanun hükmüne göre “diğer ücret” olarak vergilendirilmesi gerekmektedir (GVK. md.64). Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri bu kanun hükmüne göre “diğer ücret” olarak gelir vergisi kapsamında bulunmaktadır. Diğer ücretler için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmez (GVK. md.64/3). Diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye dahil edilmez. Uygulamada özel inşaat sahipleriyle ilgili olarak gelir vergisi yönünden aktif mükellefiyet kaydı açılarak bunlar hakkında vergi daireleri mükellefiyet tesisi yoluna giderek, beyanname verilmemesi halinde bunlar hakkında beyana çağrı mektupları tebliğ edilmektedir. Gerekçe olarak ise özel inşaat sahibinin bu faaliyetini ticaret siciline tescil ettirmesi ve Yapı Denetim Komisyonu Başkanlığı genelgesinin no:9’a göre mükellef olacakları gösterilmektedir. Bilindiği üzere yapı sahipleri iş bu özel yapılarını kendileri usta temin ederek yapabilecekleri gibi veya bir başka müteahhide veya kalfaya vererek de yaptırabilirler. Bina İnşaatının bizzat arsa sahibi tarafından yapılması halinde veya yaptırılması halinde arsa sahibinin gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması gerekecek midir? konusu açıklığa kavuşturulmalıdır³⁰⁸. Kişinin ikamet etmek amacıyla konut yapması gerçek usulde aktif gelir vergisi mükellefiyetini doğurmayacağı düşünülmelidir. Ayrıca Danıştay’ın, “kendi arsası üzerine kendi ve nam ve hesabına inşaat yapıp satanlar GVK nun yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin GVK. md.42 hükmünden yararlandırılmaz yönünde bir kararı³⁰⁹ da bulunmaktadır.

3.10.1. Özel Bina İnşaatlarında İşe Başlama ve İş Bitim Tarihlerinin Tespiti Ve Bildirimler

Özel bina inşaatlarında işe başlama, bitim tarihleri ve bildirimlere ilişkin uygulamalar aşağıdaki gibi sıralanmıştır³¹⁰;

- İşyeri bildirgesinde yazılı olan tarih aksine bir tespit yoksa işe başlama tarihidir. Ancak işyeri bildirgesinde yazılı sigortalı çalıştırılmaya başlama tarihinin, yapı inşaat ruhsatında belirtilen temel vize tarihini aşmaması gerekmektedir.
- İşyerinde sigortalı çalıştırılmaya başlanılan tarihin temel üstü vize tarihini aşması halinde; kurum tarafından, öncelikle ilgili Belediye ile yazışma yapılmak suretiyle ve gerek görülmesi halinde SGK kontrol memurluğu

³⁰⁸ ALPASLAN, a.g.m.

³⁰⁹ Dn.4.Daireninin,06.11.1979 tarih ve Esas no:1978/3262, Karar no:1979/2765 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>, (Erişim:4.23.2007).

³¹⁰ Ayhan BOSTAN, “İhale Konusu İşlerde ve Özel Bina İnşaatlarında İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihlerinin Tespiti” **E-Yaklaşım**, S:186, Haziran 2008.

tarafından araştırma yapılarak durum tespit edilmeye çalışılabilmekte, herhangi bir tespit yapılamaması halinde tescil tarihi inşaat ruhsat tarihine çekilmektedir. Bu nedenle özel bina inşaatı işverenleri tarafından öncelikle işyerinin gerçek sigortalı çalıştırılmaya başlanılan tarih olmak şartıyla ruhsatta yer alan temel üstü vizesi onay tarihinden önceki bir tarihte tescil ettirilmesine özen gösterilmelidir. Aksi takdirde, inşaatın kanun kapsamına alındığı tarih inşaat ruhsat tarihi dikkate alınarak geriye götürülecek(SSİY md.38) ve idari para cezası uygulanacaktır(SGKn md.140).

- Ruhsatsız veya ruhsata aykırı olarak yapıldığı anlaşılan bina inşaatlarının gerek faaliyet sürelerinin (başlama ve bitiriş tarihleri), gerek nitelik olarak hangi sınıfa dahil olduklarının ve toplam m²'lerinin belge ile kanıtlanması öncelikle işverenden istenilmektedir. İşveren tarafından bu durumun kanıtlanamaması durumunda işe başlama tarihinin tespiti için şunlar sıralanabilir³¹¹;
 - Varsa inşaatın yapımında kullanılan şantiye suyu ve şantiye elektriği olmak üzere işverence ilgili dairelere yapılan müracaat tarihleri, işverence Belediyeye verilen emlak beyannameleri, ceza makbuzları, maliyece düzenlenen tutanaklar, bilirkişi raporu, mahkeme kararı gibi belgelerden saptanmaktadır.
 - İnşaatın yapımına başlama ve bitiriş ile ilgili herhangi bir belge (su ve elektrik almak üzere ilgili dairelere Belediye ve TEDAŞ başvuru tarihleri, belediyeye verilen emlak beyannamesi, maliyece düzenlenen tutanaklar, bilirkişi raporu ve mahkeme kararı gibi belgeler) temini mümkün olmamış ise, işverenin, vekilinin, fen memurunun, mahalle-köy muhtarı veya azaları ile tanıkların ifadeleri ile saptanan tarihler esas alınmak suretiyle inşaat işyeri tescil işlemi yapılabilmektedir.
 - İnşaatın sınıfı, grubu ve m²'nin tespiti ise, önceden yapılmış bir tespit yoksa veya Belediyeden yazışma suretiyle temin edilememiş ise, ilgili belediye fen memuru veya işverence temin edilecek bir teknik eleman (inşaat mühendisi, mimar, yapı veya inşaat teknikeri) ile birlikte yerinde yapılacak inceleme ve ölçüm sonucu tutanağa bağlanmak suretiyle tespit edilebilmektedir.

³¹¹ Ayhan BOSTAN, "İhale Konusu İşlerde ve Özel Bina İnşaatlarında İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihlerinin Tespiti" **E-Yaklaşım**, S:186, Haziran 2008.

- Yapılan bildirimlerle inşaatın bitirilebileceği kanaatine ulaşılması halinde, inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihlerin kanıtlanması istenilmemektedir.
- İnşaatın yapımına başlanılan tarih, kanuni sürede işyeri bildirgesi verilmek suretiyle işverence bildirilmiş ve kurumun denetimle görevli memurları tarafından da aksi saptanamamış ise, işyeri bildirgesinde belirtilen tarih işe başlama tarihi olarak esas alınmaktadır.
- İnşaatın tescil tarihinin belirlenmesinde, yapı ruhsatının alınış tarihinden itibaren 2 yıl içerisinde inşaata başlanıp başlanılmadığının gözünde bulundurulması gerekmektedir. Aksi halde yapı ruhsat hükümsüz kalacağından ruhsatın yenilenmesi gerekmektedir.
- Yapı ruhsatında bulunan temel üstü vize tarihleri kontrol edilerek işyeri tescil tarihi ile karşılaştırılmalı, farklılık bulunması halinde (tarihin inşaatın kanun kapsamına alındığı tarih ile aynı veya sonraki bir tarih olması halinde işverence işyeri bildirgesinde belirtilen tarih esas alınarak işlem yapılmaktadır) işverenden durumun açıklanması ve varsa belgelenmesi istenmekte, açıklanamıyor veya belgelenemiyorsa temel üstü vize tarihi, önceki tarihi içermesi kaydı ile şantiye suyu ve elektrik aboneliğine ilişkin makbuz tarihleri esas alınarak tescil tarihi düzeltilebilmektedir.
- İşverenlere çıkartılacak tebligat ile inşaatın başladığı tarihin belge ile kanıtlanması istenebilmektedir. İşverenlerce inşaatın başlama tarihinin muteber belgelerle (örneğin şantiye suyu ve elektrik aboneliğine ilişkin makbuz veya sözleşme, yapı denetim raporu, belediyece yapılan temel vize işlemine ait belge vb.) kanıtlanması durumunda işyeri bildirgesinde belirtilen tarih esas alınarak işlem yapılmaktadır.
- İşverenleri tarafından sigortalı çalıştırıldığına dair işyeri bildirgesi verilmeyen veya inşa halinde iken sigortalı çalıştırıldığı kurum tarafından tespit olunamayan, ancak, varlığı yapımı bitirdikten sonra öğrenilen ruhsatsız bina inşaatlarının, sigortalı çalıştırılmaya başlandığı tarih işverence kanıtlanabildiği veya denetimle görevli memurlar tarafından tespit edilebildiği takdirde bu tarih, kanıtlanamaması veya tespit de edilememesi durumunda temel yapı ruhsat tarihi, işe başlama tarihi olarak dikkate alınmaktadır.
- Köy Kanunu'na göre "köy" addedilen yerlerde yapılan bazı konutlar ruhsata tabi olmadığından, işyeri bildirgesi verilerek tescil edilmiş veya edilmemiş bulunan bu tür bina inşaatlarının başlama, bitiş tarihleri, niteliği (sınıfı, grubu), faaliyet süresi (başlama ve bitiş tarihleri dahil) ve yüzölçümlerinin

öncelikle muhtarlıklardan öğrenilmesi, mümkün olmaması halinde Kurum'un denetimle görevli memurları tarafından yerinde tespit edilmesi gerekmektedir.

İşin Bitiminde yapılacak bildirimler için dikkate alınacak hususlar³¹²;

Arsası üzerinde yeni bina inşa eden kişiler, inşaatın bittiğini, bitim tarihinden itibaren yıl sonuna kadar;

- Vergi Dairesine,
- Belediyeye ve
- Tapu Kadastro Müdürlüğü'ne

bildirmek zorundadırlar. Yeni bina yapılması yeni mükellefiyetler doğurmaktadır. Emlak arsadan binaya dönüştüğü için arazi vergisi yerine bina vergisi geçerli olmakta ve harç mükellefiyetleri ortaya çıkmakta, ayrıca cins tashihi yapılması gerekmektedir. Bildirimlerin kanunlarda belirtilen sürelerde yapılmaması halinde mükellefler cezalı işlemlere muhatap olmaktadır. Arsa ve arazi üzerine yeni inşa edilen bina ve diğer tesislerin bildirim ve tescilinde Belediye Gelirleri Kanunu, EVK ve Harçlar Kanunu(HK)'na göre mükelleflerce yapılması gereken işlemler hakkında bilgi verilmeye çalışılacak; özellikle inşaat sahiplerinin mağdur oldukları cins tashihi konusunda süreyi geçirmemeye dikkat etmeleri gerektiğine dair uyarıda bulunulacaktır. Arsa sahipleri veya müteahhitler yeni bina inşa etmek için ilk önce Belediye Gelirleri Kanunu'nun Ek 1, Ek 4 ve Ek 6. maddeleri gereğince arsanın bulunduğu yerin Belediye İmar Müdürlüğü'ne ruhsat talep dilekçesi ile başvururlar. Dilekçeleri ekinde tapu sureti, aplikasyon krokisi, imar durumu, çap, zemin etüt raporu, elektrik ve su tesisat projeleri ile paratoner hesabı ve İmar Müdürlüğü'nce istenen diğer belgeler bulunur. Herhangi bir eksiklik görülmezse inşaat m²'si üzerinden hesaplanan bina inşaat harcı ödeyerek yapı ruhsatını alırlar. İnşaat sahibi 2 yıl içinde inşaata başlamazsa veya 2 yıl içinde inşaata başlamasına rağmen 5 yıl içinde inşaatı, ruhsatına uygun olarak bitirmez ise ruhsat hükümsüz olmaktadır. Bu durumda ruhsat yenilenmediği takdirde inşaata izin verilmez, ayrıca kısmen yapılan kısımlar için ruhsatsız inşaat işlemi yapılır. İnşaatın tamamlanması ile arsa binaya dönüştüğü için, tapu kaydındaki arsa yerine bina yazılması işlemi HK'na göre, tashih harcına tabidir(H.K.md.65). Çünkü madde "tapu sicilinde kayıtlı arsa ve arazi üzerinde yeniden inşa olunacak bina ve sair tesislerin tescilinde veya her nevi vasıf değişikliklerinde tashih harcı alınır." hükmünü taşımaktadır. Tashih harcı HK'na ekli 4 sayılı tarife'nin 13/a bendine göre; "Emlak

³¹² GÜNDOĞAN, a.g.m.

(Bina) vergisi değeri üzerinden binde 15 oranında alınacak ve emlak vergisi beyannamesinin (bildiriminin) verilmesi gereken süre içinde bir beyanname ile beyan edilip aynı süre içinde ödenecektir.”denmektedir. Bildirimler 2 no.lu harç beyannamesi ile yapılmaktadır.Tashih harcı; sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikli meskenler için binde 7,5 olarak uygulanmakta; binaların yıkılıp arsaya dönüşmesi, arazinin arsa olması vb. durumlarda ise tarifinin 13/(c) bendine göre; on binde 5 oranında alınmaktadır³¹³.

3.10.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlarda İşe Başlama Ve İş Bitim Tarihlerinin Tespiti ve Bildirimler

Taahhüt şeklinde yapılan ihaleli inşaatlarda, müteahhit firma tarafından öncelikli işe ne zaman başlanılmış sayılacağı, uygulamada sık sık karşılaşılan sorunlardan biridir. Taahhüt şeklindeki ihaleli bir inşaata başlanması, belirli aşamalardan sonra gerçekleşebilmektedir. Örneğin, önce ihale yapılmakta, daha sonra bu ihale Maliye Bakanlığınca vize edilmekte, ardından sözleşme yapılmakta bundan sonra Sayıştay’ca tescilinden sonra, müteahhit firmaya bizzat bildirmiş olduğu adrese tebligattan sonra da makul bir süre içinde (genellikle 5 gün içinde) yer teslimi yapılmaktadır³¹⁴. Maliye Bakanlığının vizesi, belirli bir tutarın üzerindeki ihaleler için söz konusudur. 2002 yılı ihale sözleşmelerinde Maliye Bakanlığı vize sınırını 750 milyar lira olarak belirlenmiştir. Sayıştay tesciline tabi sözleşmelerde sınır ise 350 milyar liraya çıkartılmıştır³¹⁵.

İşe başlama tarihinin tespitinde³¹⁶;

- İhale makamı tarafından kurum’a yazılan yazıda belirtilen fiilen işçi çalıştırılmaya başlanan tarih ile işveren tarafından verilmiş olan işyeri bildirgesinde yazılı sigortalı çalıştırılmaya başlanan tarihin aynı olması durumunda bu tarihe itibar edilmektedir.

İşyeri tescil tarihinin sözleşme tarihinden sonra, ancak yer teslim tarihinden önce olması durumunda ise yer tesliminden önce neden sigortalı çalıştırılmaya başlandığı sorgulanmakta, şantiye kurulumu gibi hazırlık işleri nedeniyle sigortalı çalıştırılmaya

³¹³ BOSTAN, a.g.m.

³¹⁴ Akif YILMAZ, **İnşaat Sektöründe Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Manisa Defterdarlığı, Manisa, 1997, ss.16-18.

³¹⁵ MB,2002/1 sıra no’lu Genelge,7 mart 2002 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır., <http://www.arkitera.com/haberler/2002/03/11/ihale>,(Erişim:2.12.2009).

³¹⁶ YILMAZ, a.g.e., 1997, ss.16-18.

başlandığının anlaşılması halinde işyeri tescili kabul edilmekte, ancak yer teslim tarihine kadar olan işçilik bildirimleri değerlendirmeye dahil edilmemektedir.

- Yer teslim tarihinden sonra işyeri dosyası tescil ettirilmesi durumunda; işyeri kayıtlarından, yer teslim tarihi ile işveren tarafından bildirilen sigortalı çalıştırılmaya başlanılan tarih arasındaki sürede yürütülen faaliyetin şekli, içeriği, nasıl yürütüldüğü, bu yürütüm şekli nedeniyle işyeri tesciline esas bir durumun oluşup oluşmadığı araştırılarak fatura vb. belgelerle kanıtlanan faaliyetler incelenmekte, yer teslim tarihinde ilk olarak çalıştırılan işçilerin, işverenin sürekli işyeri sigortalıları olmaları veya işverenin bizzat kendi çalışması ile faaliyete başlanması, kişilerin çalıştırılması veya hizmet satın alınması gibi belgeye dayalı çalışmalar ile işe başlandığının tespiti halinde işyeri bildirisinde yazılı tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir(SGKn.md.3-I/F). Aksi takdirde işyeri tescil tarihi yer teslim tarihine çekilebilmektedir.
- Yer teslim tarihi ile işveren tarafından bildirilen sigortalı çalıştırılmaya başlanılan tarih arasındaki sürede sigortalı çalıştırılmamasının nedeninin ihale makamından alınacak belgeye dayandırılmak üzere işverence kanıtlanması da istenebilmekte bunun da sağlanamaması durumunda işyeri tescil tarihi yer teslim tarihine çekilebilmektedir.
- İşyeri kayıtları ibraz edilmeyen ihale konusu işlere ait incelemelerde, yer teslim tutanağında veya ihale sözleşmesinde varsa işe başlama için öngörülen tarih, yoksa yer teslim tarihi sigortalı çalıştırılmaya başlanılan tarih olarak kabul edilip işyeri tescili sağlanmaktadır.

İşi bitirme tarihlerinin belirlenmesi açısından ise;

- Noksansız yapılan geçici kabul tutanağında belirtilen iş bitim itibar tarihi,
- Geçici kabul sırasında saptanan noksanlıklar için ek süre verilmiş ise noksanlıkların tamamlandığı veya kalan noksan işlerle birlikte nefaset kesilmek suretiyle işin yapımının tamamlandığının ihale makamınca tespit edildiği tarih,
- İhale konusu iş fesih edilmiş ise fesih tarihi, esas alınır.

Yukarıda açıklanan biçimde bir tespit yoksa kesin kabul tutanağında belirtilen iş bitim itibar tarihi, ihale konusu iş ihale makamının onayı ile devredilmiş ve ayrı ayrı teminat alınmış ise; devreden işveren açısından devir tarihi, ihale

makamının devrine izin verildiği hususunun kurum'a bildirmediği işler ile ayrı teminat alınmamış olanlara yapılan devirler sonucu tamamlanan işler veya izinsiz devir sonucu tamamlanan ihale konusu işler başkaları tarafından yapılırsa dahi, esas işveren ihaleyi üzerine alan kişi olup diğerleri aracı (taşeron) işlemi göreceklelerinden, devir yapılanın işi bitirdiği tarih, iş bitirme tarihi olarak kabul edilmektedir³¹⁷.

DİK'a tabi olmayan diğer yapım ve onarım işlerinde, işin bitim tarihi, işin fiilen bırakıldığı tarihtir. Bitim tarihi sözleşmeye göre değil, mevcut duruma göre tespit edilir. Eğer taraflar arasında işin kabulü hakkında ihtilaf yoksa tarafların teslim ve tesellüm ettiği tarihi olarak kabul edilir³¹⁸.

Bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işlerinde kesin kar veya zarar işin bitiminde belli olur. Mükellefler bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işlerine ilişkin beyannameyi, işlerin bittiği takvim yılını takip eden yılın mart ayının 25 inci günü akşamına kadar vermesi gerekmektedir³¹⁹. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yürüten mükellefler, bilindiği üzere, inşaat ve onarım işi devam ettiği sürece kar veya zarar beyanında bulunmayacak olsalar dahi, gereği yıllık gelir vergisi beyannameyi vermek durumundadırlar(GVK.md.85/2).

3.10.3. İşyeri Kayıt ve Belgelerine İlişkin Yükümlülükler

İşyeri kayıt ve belgelerinin usulüne uygun düzenlenmesine ilişkin defter ve belgelerin; kanuni tasdik süresi geçtikten sonra tasdik ettirilmiş olan defterlerin tasdik tarihinden önceki kısmı, işçilikle ilgili giderlerin işlenmemiş olduğu tespit edilen defterler, sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançların kesin olarak tespitine imkan vermeyecek şekilde usulsüz veya noksan tutulmuş defterler, herhangi bir ay için sigorta primleri hesabına esas tutulması gereken kazançların ve kazançlarla ilgili ödemelerin o ayın dahil bulunduğu hesap dönemine ait defterlere işlenmemiş olması halinde, o aya ait defter kayıtları, kullanılmaya başlanmadan önce tasdik ettirilmesi zorunlu olduğu halde tasdiksiz tutulmuş olan defterler, VUK gereğince bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken, işletme hesabı esasına göre tutulmuş defterler, geçerli sayılmamaktadır. VUK belirlenen sürede ya da kurumca belirlenen şekle ve usule uygun vermeyenler veya kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda göndermeyenlere,

³¹⁷ BOSTAN, a.g.m.

³¹⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, "Yıllara Yaygın İnşaatlarda Geçici Kabulden Sonraki Ödemelerde Kesinti", <http://www.kanberkilinc.com.tr>, (Erişim: 15.12.2008).

³¹⁹ ÖZPINAR, a.g.m.

her bir sigortalı için aylık asgari ücret tutarında, bildirgenin verilmediğinin mahkeme kararından veya kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden anlaşılması halinde, her bir sigortalı için asgari ücretin 2 katı tutarında, bir yıl içinde, mahkeme kararından veya kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılan tespitlerden ya da diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarının kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemelerden veya bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden tekrar bildirge verilmediğinin anlaşılması halinde, her bir sigortalı için asgari ücretin 5 katı tutarında, idari para cezası uygulanmaktadır³²⁰.

Kurumca belirlenen şekle ve usule uygun verilmemesi veya kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda gönderilmemesi veya kanuni süresinde verilmemesi halinde³²¹;

- Kamu idareleri ile bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin üç katı tutarında,
- Diğer defterleri tutmak zorunda olanlar için asgari ücretin iki katı tutarında,
- Defter tutmakla yükümlü olmayanlar için bir aylık asgari ücret tutarında,

idari para cezası uygulanır. Aylık prim ve hizmet belgesinin, kurumca belirlenen şekilde ve usulde ya da kurumca internet, elektronik veya benzeri ortamda göndermekle zorunlu tutulduğu halde anılan ortamda veya belirlenen süre içinde vermeyenlere her bir fiil için, belgenin asıl olması halinde aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin 1/5'i tutarında, belgenin ek olması halinde, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin 1/8'i tutarında, eksik gün bildirimini geçerli bir belge ile ispat edilememesi nedeniyle ek aylık prim ve hizmet belgesinin kurumca re'sen düzenlenmesi durumunda, aylık asgari ücretin iki katını geçmemek kaydıyla her bir ek belgede kayıtlı sigortalı sayısı başına, aylık asgari ücretin yarısı tutarında(VUK. md.86), belgenin mahkeme kararı, kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurlarınca yapılan tespitler veya

³²⁰ <http://www.tisk.org.tr/hukuk>, (Erişim:12.07.2009).

³²¹ <http://www.basarmevzuat.com>, (Erişim:07.06.2009).

diğer kamu idarelerinin denetim elemanlarınca kendi mevzuatları gereğince yapacakları soruşturma, denetim ve incelemeler neticesinde ya da bankalar, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri ile kanunla kurulan kurum ve kuruluşlardan alınan bilgi ve belgelerden, hizmetleri veya kazançları kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiği anlaşılan sigortalılarla ilgili olması halinde, belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı, işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında, idari para cezası uygulanır. Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından veya SMMM ile YMM tarafından düzenlenen raporlara istinaden, kuruma bildirilmediği tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanır. Özel inşaatlarda işin bitimi iskan raporu alınması için ilgili belediyeye müracaat edilen tarih esas alınır. Taahhüt işlerinde ise ihale makamının işi geçici kabulle teslim aldığı tarih işin bitim tarihidir.

İşverence tutulacak kayıt ve belgeler ile ilgili aşağıdaki hususlarda düzenlemelere yer verilmiştir³²².

SGKn'da, işverenlerin, bir ay içinde çalıştırdıkları sigortalıların sigorta primleri hesabına esas tutulan kazançlar toplamı ve prim ödeme gün sayılarını gösteren prim belgelerinde yazılı bilgileri doğrulayacak muteber işyeri kayıtlarının istenilmesi halinde kuruma ibraz etmekle yükümlü oldukları belirtilmiştir. Yönetmelikte ise, işverenlerin diğer kanunlar gereğince tutmak zorunda oldukları defterlerle dayanağı belgeler, aylık prim ve hizmet belgesinin dayandığı belgeler niteliğinde sayılacağı ve defterlerin hangi hallerde geçerli sayılmayacağı, diğer kanunlara göre defter tutma zorunluluğu bulunmayan işverenlerin, kuruma verdikleri aylık prim ve hizmet belgesinde yazılı olanları doğrulayıcı nitelikte olmak üzere aylık ücret tediye bordrosu düzenlemeleri gerektiği, aylık ücret tediye bordrosunda bulunması gereken zorunlu bilgilerin neler olduğu, tehlike sınıfları veya dereceleri farklı olan işyerlerinde çalışan sigortalıların aylık ücret tediye bordrolarının ayrı düzenleneceği, aynı işverene ait ve aynı tehlike sınıfında bulunan iş veya işyerleri ile ilgili müşterek tutulmuş defter veya kayıtların, ayrı ayrı verilen aylık prim ve hizmet belgesinde yazılı kazançlar toplamı ile mutabık olması halinde, iş veya işyerinden verilen belgelerde yazılı olanları doğruladığının kabul edileceği, işverenler ve aracılarının, işyeri ile ilgili tüm defter ve belgeleri, istenilmesi halinde kurum denetim elemanlarına göstermek üzere ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından

³²² Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı, Sosyal Güvenlik Kontrol Memurları, Çalışma Usul Ve Esasları El Kitabı, http://www.denizcilik.gov.tr/tr/sgk_notlari/, (Erişim: 15.04.2008).

başlayarak 5 yıl süreyle saklamak zorunda oldukları, yapılacak tebligat üzerine, defter ve belgelerin, incelemeyi yapacak ilgili denetim elemanlarının tebligatta gösterdiği adrese getirileceği, ancak, işveren veya aracı ya da sigortalıyı devir alan işveren tarafından defter ve belgelerin işyerinde ya da belge ile kanıtlanması kaydıyla işletme merkezinde, işletme merkezi bulunmuyorsa kanuni ikametgahında incelenmesi yazılı olarak istenir.

3.11. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ REJİMİNDEN KAYNAKLANAN SORUNLAR VE ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

İnşaat işleri faaliyetlerin bitiminde ve kazancın elde edilmesinde her ne kadar ticari kazanç hükümlerine göre bir vergilemeyi arz ediyor olsa da bilindiği üzere kendine özgü yapısal faaliyetleri ve hizmetin süresi gereği özellikli bir vergilendirme rejimi göstermektedir. Ekonomide yer alan bu büyük sektörün mevzuatın uygulanmasında firmalara getirdiği yükümlülükler ve uygulamada karşılaşılan güçlükler firmalar için mali sıkıntılar doğurabilmektedir. Bu anlamda farklı inşaat türleri itibarıyla gerek vergi mevzuatının kendisinden, gerek uygulama sürecinden gelen sorunlar ele alınmaktadır.

3.11.1. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Vergilendirme Ve Özellik arz eden Hususlar

Her yapılan inşaat ve onarma işi YYİO işi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Müteahhitlerin kat karşılığı olarak veya kendi nam ve hesabına yaptıkları özel inşaat işleri gibi bazı inşaat işleri YYİO işi kapsamına girmeyecektir. İşin YYİO işi olarak kabul edilip özel vergileme rejimine tabi tutulabilmesi için mevcut bazı koşullara sahip olması gerekmektedir³²³. Bunlar;

Yapılan iş, inşaat ve Onarma işi olmalıdır: GVK. md. 42–44’de YYİO işlerine yönelik vergisel düzenlemeler yer almasına karşın inşaatın tanımına yer verilmemiştir. Genel anlamı ile “inşaat” malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulun yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır. Bir gayrimenkulun iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım

³²³ Gündoğan DURAK, “Yıllara yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, S:304, Aralık 2006, s. 63.

kavramını ifade etmektedir. Vergi İdaresi, “kaçakçı botu inşası”, “tren ferisi inşası” gibi işleri de inşaat olarak değerlendirmiştir³²⁴. Diğer taraftan, İmar Kanunu’na göre inşaat, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekupaj gibi işler olarak tanımlanmaktadır³²⁵. Gemi yapımı da Maliye Bakanlığı’nca VUK. Md. 269 ve md. 271 çerçevesinde inşaat ve onarma işi olarak kabul edilmektedir³²⁶.

YYİO işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır: İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak başkasının hesabına yapılması gereklidir. Mükelleflerin satmak üzere kendisi adına yaptığı özel inşaatlar bu kapsama girmemektedir. Taahhüt kamuya karşı olabileceği gibi özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere karşı da olabilir. Taahhüt işlemleri bir sözleşme çerçevesinde gerçekleşir. Sözleşmeler sözlü ya da yazılı olabilir, ancak uygulamada, doğabilecek sorunları ortadan kaldırmak amacıyla, sözleşmelerin yazılı metinler şeklinde yapılması tarafların hukuki hakları bakımından daha sağlıklı olacaktır³²⁷.

Yapılan inşaat işi birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir: İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, 12 aylık süreden fazla sürmesi değil, işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı yıllara isabet etmesi durumunu ifade eder. Dolayısıyla aynı yıl içinde başlayıp biten işler kapsama girmeyecek, ancak başladığı yıldan daha sonraki herhangi bir yılın herhangi bir gününde biten işler YYİO işi kapsamına girecektir. Böylece YYİO işlerinin kapsamının belirlenmesinde işin başlama ve bitiş tarihlerinin doğru olarak tespit edilmesi önem taşımaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, dönem sonu itibarıyla yapılması gereken başlıca işlemler aşağıdaki gibi sıralanabilir³²⁸;

- Öncelikle biten işlerin tespiti yapılır,
- Vergi kanunlarında belirtilen esaslar dahilinde müşterek genel gider ve amortismanların devam eden işlere dağıtılması sağlanır,
- Müşterek şantiye giderlerinden inşaatlara pay verilir,
- Şantiye depolarında sayım yapılmak suretiyle varsa malzeme stok noksanlarının tespiti yapılır,

³²⁴ Ahmet ÖZBAKIR, “Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası**, S:256, Aralık 2002, s. 34.

³²⁵ Kazım YILMAZ, **İnşaat Muhasebesi**, 2.Baskı, Ankara, 2007, s.19.

³²⁶ MB, 1971 tarih 22141-31 sayılı Muktezası, <http://www.gib.gov.tr>, (Erişim:7.22.2008).

³²⁷ DURLANIK, a.g.m., s. 79.

³²⁸ GÜZELDAL, a.g.m., s. 45.

- Biten işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi,
- İnşaatlarla ilgili hak edişlerde yer alan sayılabilir cinsten malzeme miktarları ile bunlara ilişkin gider hesaplarında görünen malzeme sarflarının karşılaştırılması gerçekleştirir,
- VUK' da yer alan koşulların gerçekleşmesi durumunda, parasal olmayan kıymetler olan YYİO işlerine ait maliyet ve hasılat tutarlarının enflasyon düzeltilmesine tabi tutulur(VUK.mükerrer md.298),

böylece kazancın tespitine ve vergilendirilmesine ilişkin hazırlık tamamlanmış olunur.Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesinde dikkate alınacak süre kriteri önemli olmaktadır. Gelir vergisinde takvim yılı esastır. Bir takvim yılına ait gelirler ertesi yılın şubat-mart ayında beyan edilir. Bilindiği üzere bu vergilendirme ve beyan sisteminin istisnası GVK. md. 42, 43, ve 44'de yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım işidir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesinde dikkate alınacak süre kriterinin birinci esası, ertesi yıla geçen yüklenme, diğeri ise gelecek yıllara yaygın yüklenmelerdir.

Yıllara yaygın inşaat, onarım ve yapım işlerinde özellik arz eden hususlar incelendiğinde aşağıdaki gibi sıralanabilir³²⁹;

- Pencere, parke, kapı, mutfak yapımı işi tek başına yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilemez.
- İnşaat ve onarım taahhüdünde bulunulmadan sadece inşaat malzemesi teslim edilmesi işi yıllara yaygın inşaat ve onarım işi değildir.
- Geçici kabulden önceki dönemlere ait olan hak edişlerin bu tarihten sonra onaylanması ve ödenmesi tevkifat yapılmasına engel değildir.
- Geçici Kabul Tutanağının düzenlenmesinden sonra kesin kabulü sağlamak için ödenen istihkaklardan gelir vergisi tevkifat yapılmayacaktır.
- Yap-satıcı müteahhitlerin faaliyeti yıllara yaygın inşaat işi olarak nitelendirilemez ve bu esasa göre vergilendirilemez. Ancak gayrimenkul satışı, inşaatın bitimi ve tapudaki muamelelerin ikmali ile mümkün olacağından, alıcıdan önceden tahsil edilen paralar avans olarak kabul edilecektir.

³²⁹ Murat KURUOĞLU, Murat ARSLAN, "Türk İnşaat Sektöründe Proje Yöneticileri İçin Bilgi ve Becerilerin Değerlendirilmesi" ,<http://www.ins.itu.edu.tr> ,(Erişim:11.02.2008).

- Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde, inşaat sözleşmesinin aynı yıl içinde feshedilmiş olması inşaatın bu niteliğini değiştirmez, dolayısıyla, fesih tarihine kadar ödenen istihkaklardan vergi tevkifat yapılması zorunludur.
- Sözleşmeye göre yıllara yaygın olduğu anlaşılan inşaatın ayrı firmalarca üstlenilmesi ve sözleşmenin aynı yıl içerisinde feshedilmesi, inşaatın anılan niteliğini değiştirmez.
- Bir kişinin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolayı alıcıdan tahsil ettiği bedel satış bedelidir. Satışın arsa payı üzerinden yapılıp inşaatın alıcı ile akdedilen inşaat sözleşmesine göre tasarlanması da bu sonucu değiştirmez.
- Başkaları hesabına, taahhüde bağlı olarak yapılırsa dahi, başladığı yıl bitecek olan inşaat ve onarma işleri GVK.md. 42 ve 44 kapsamına girmez. Bu işlerden elde edilen kazançlar genel esaslara göre özel inşaat olarak vergilendirilir.
- Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihte, sosyal tesislerin tamamlanmamış olduğu anlaşılarak inşaat süresi ek sözleşme ile uzatıldığından, kar ve zararın sosyal tesislerin tamamlandığı yılda belirlenip beyan edilmesi gerekir

Gayrimenkul üzerine kat karşılığı yapılan inşaat sürecinde gayrimenkul sahibine yapılan ödemelerin vergisel boyutu ise özel inşaatların vergilendirilme konusunda ele alınacağı üzere ayrı özellik arz eden bir husustur.

3.11.2. Özel İnşaat İşlerinde Vergilendirme Ve Özellik Arz eden Hususlar

GVK. md.42 "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 md.42 ile devamı olan diğer maddelerin metin kısmının incelenmesinden, inşaat ve onarma işleri ile sadece başkası hesabına yapılan taahhüt şeklinde işlerin düzenlenmiş olduğu fark edilmektedir. Nitekim Danıştay'ın çeşitli tarihlerde vermiş olduğu kararlarda da, "GVK.md.42' den kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanları değil, bu işleri başkalarına karşı taahhüt etmiş olanları (müteahhitleri) kapsamına almakta olup, bu husus kanun'un ilgili maddelerinin incelenmesinden de anlaşılmaktadır. Nitekim md.43'de "muvakkat ve kat'i kabul usulüne bağlı olan ve olmayan işlerden" yine,

md.94/4 ve md.42 kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden” bahsedilmiş olması bu görüşü doğrulamaktadır. GVK. md.42 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. Bu nedenle, kat, daire ve dükkan olarak satılmak üzere yapılan inşaatların, md.42 kapsamına giren inşaatlar gibi değerlendirilmesine olanak yoktur. Kendi nam ve hesabına inşaat işi yapanları, inşaat taahhüt işi yapan işletmelerden ayıran en önemli özellik, yapıları başkası adına (taahhüt) değil, kendi nam ve hesaplarına yapmalarıdır. Bu şekilde yapılan binaların satılması sonucu elde edilen kazanç ticari kazanç esasına göre, satış aşamasında vergilendirilir. Söz konusu yapılan binanın vergiye konu olabilmesi için binanın satışının yapılması gerekir. Başkası adına inşaat yapılması durumu ile kendi nam ve hesabına inşaat yapılması durumu nitelik olarak farklı uygulamalar doğurmaktadır. Dolayısıyla, özel inşaat işletmelerinde genel vergi rejimini uygulamaktadırlar. Yapılan inşaat işinin vergiye yansıtılması işin bittiği an değil bina satış işinin gerçekleştiği zaman kar/zarar hesabına dahil olur ve ancak satış işlemi yapıldığında vergiye tabi olur. Teknik ifadeyle vergiyi doğuran olay binanın satış işleminin yapıldığı zaman gerçekleşir. Özel inşaat işlerinde arsanın temin edilmesi özellik gösteren bir durumdur. Arsanın özel inşaatı yapana ait olmasıyla, kat karşılığı olarak alması durumları arasında vergilendirme açısından farklılık olacaktır. Arsanın satın alınması halinde arsa maliyet bedeli ile değerlendirilerek kayıtlara alınır. Maliyet bedeli söz konusu gayrimenkulun edinilmesi için yapılan her türlü masraftır. Kendi arsası üzerine inşaat yapanlarda da yine satın alma değeri ile yapılan tapu harcamaları arsa bedelini oluşturur. Ancak arsanın çok önceden alınması veya miras-hibe yoluyla intikal etmesi halinde arsanın maliyet bedeli emsal bedel esasıyla değerlendirilecektir(VUK. md.267). Kat, daire veya dükkan karşılığı başkasına ait arsa üzerine inşaat yapanlarda ise sözleşme gereği arsa sahibine verilecek daire, kat veya dükkanların maliyet bedeli arsanın maliyetini oluşturur. Kat karşılığı arsa temininde, arsa; inşa edilecek binanın belli bölümleri karşılığında temin edilir. Bu çerçevede öncelikle inşa edilen tüm yapının maliyeti hesaplanır. Bu maliyet yapı birimlerine (dairelere, işyerlerine) dağıtılır. Arsa sahibine verilen daire ve/veya dükkanların maliyeti tekrar işletmeye kalan bağımsız

bölümlerin maliyetine dahil edilir. Bu şekilde arsanın maliyeti satışı yapılacak diğer daire ve birimlere aktarılarak arsa maliyeti yansıtılmış olur³³⁰.

Uygulamada özellikle bitmiş bağımsız oturulabilir yerlerin pazarlanmasında ortaya çıkan talep yetersizlikleri ile birlikte sahibi buldukları gayrimenkulları kat karşılığı verenlerin bu bağlamda ortaya çıkan vergisel durumları önem kazanmıştır. Gayrimenkul üzerine kat karşılığı yapılan inşaat bitene kadar, gayrimenkul sahibine yapılan aylık ödemelerin vergilendirme açısından değerlendirilmesidir. Bir başka açıdan bu durumda sahibi bulunduğu gayrimenkul üzerinde inşaat tamamlanana kadar kendisine her ay belli bir bedel ödenen kişinin elde etmiş bulunduğu bu gelir vergilendirme açısından nasıl değerlendirileceği önemli bir husustur. Bu tür sözleşmeyle öncelikle inşaat bitene kadar kat karşılığı gayrimenkulunu müteahhide verenin elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Örneğin, evini ya da dairesini kat karşılığı bir inşaatçıya devreden Bay (A), bu devirle birlikte inşaatın kendisine teslimine kadar her ay 5.000-TL verilmesini öngörmüş bulunuyorsa ve inşaatı üstlenen de bu anlaşma gereğince gayrimenkul sahibine her ay 5.000-TL ödüyorsa, bu ödenen gayrimenkul sermaye iradidir. Yapılacak ödeme ile ilgili hüküm, inşaatla ilgili sözleşme içerisine konulabileceği gibi ayrıca yapılacak bir sözleşme ile de belirlenebilir. Bu aşamada karşımıza bir başka soru çıkmaktadır. Gayrimenkulunu kat karşılığı inşaat için veren kişiye yapılan bu ödemeler tevkifata tabi tutulacak mıdır? şeklindedir. Bu anlamda amaç ticari olduğuna göre bu bağlamda hak sahibine, gayrimenkulunu kat karşılığı veren kişiye yapılan ödemelerin ayrıca tevkifat'a da tabi tutulması gerekmektedir. Bazı hallerde "Kat karşılığı satış vaadi ve inşaat sözleşmesi" uyarınca inşaatteki gecikmeden dolayı gayrimenkul sahibine ödenen kira tazminatının niteliği konusunda ortaya çıkan duraksamaları Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararla çözmüş bulunmaktadır. Buna göre, "kat karşılığı satış vaadi ve inşaat sözleşmesi uyarınca inşaatteki gecikmeden dolayı ödenen kira tazminatları gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir." Böyle bir durumda Danıştay 4. Dairesi'nin vermiş olduğu bu karar doğrultusunda inşaatçılardan kat karşılığı gayrimenkulunu veren gayrimenkul sahiplerinin almış oldukları kira bedellerinin de gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi kaçınılmaz olmaktadır³³¹. Kendi arsası üzerine ihtiyaca karşılık (satma amacı olmadan) bina inşa edenlerin çalıştırdıkları işçilerin vergi rejimi de taahhüt yoluyla yapılan inşaatlardan farklılık göstermektedir.

³³⁰ Ömer KÖSE, "Özel İnşaat İşlerinde Özellik Arz Eden Durumlar", **E-Yaklaşım**, S:52, Kasım 2007.

³³¹ Veyisi SEVİĞ, "Kat Karşılığı İnşaatlarda Gayrimenkul Sahiplerine Ödenen Kiraların Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, S:190, Ekim 2008, ss. 62-67.

GVK. md.64 “diğer ücretler” den bahsetmektedir. GVK. md.64 (3946 s. K md.14 bentleri hariç değişen ve 1.1.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra) aşığıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri (4369 s.K’nun md. 81/C-5. değiştirilen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare) takvim yılı başıında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşıından büyük işçiler için uygulanan (4444s.K md. 13/A değiştirilen ve 01.01.2000 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ibare) asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 25’idir. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;(4369 s.K md. 81/C-16. değiştirilen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra) Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bunlar beyannameye ithal edilmez.” denilmiştir.Bu çerçevede bu kişiler inşaatta çalıştırdıkları işçilerden vergi tevkifatı yapmazlar.Inşaati yaptırmanın yükümlülüğü bu kişileri ilgili vergi dairesine bildirmek suretiyle çalışanların vergi karnelerini çıkartmalarını saęlamalıdır³³².

Vergilendirilecek kar ve zararın tespitinde dikkat edilecek hususlar aşığıdaki gibi sıralanabilir³³³;

- İnşa edilen daire, kat veya dükkanların maliyetleri bağımsız bölüm dağılımına göre tespit edilmelidir.
- Satışın gerçekteştiğı dönemde satış rakamı ile maliyet bedeli arasındaki kazanç vergilendirilecektir.
- Satışın aynı dönemde gerçekteşmediğı durumlarda satılmayan daire maliyet bedelleri stok olarak düşünülüp, sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. Dolayısı ile satıldığı dönemde kazanç tespiti ile vergilendirilecektir.
- İnşaat süresince gerçekteşen KKEG ise vergilendirmenin yapıldığı dönemde ayrıca vergi matrahına ilave edilecektir.

3.11.3. İnşaat İşlerinde İşyeri Kavramı

Her türlü inşaat, tamirat, tadilat işlerinde sigortalıların işlerini yaptıkları yerler “işyeri” sayılmaktadır. Ayrıca inşaat işinin niteliğı ve yürütümü bakımından işyerine bağlı bulunan yerlerle dinlenme, yemek, uyku, yıkanma, muayene ve bakım, eğitim yerleri, avlu ve büro gibi diğer eklentiler, sabit veya seyyar her türlü taşıma-yükleme-

³³² Uğur UğURLU, “Özel İnşaatlarda Çalışan İnşaat İşçilerinin Vergilendirilmesi”, **Maliye Postası**, S:664, Yıl:29, 2008, s. 58.

³³³ KÖSE, a.g.m., Kasım 2007.

hafriyat araçları, iş makineleri ve diğer araçlar da işyerinden sayılmaktadır. İnşaat işyeri işverenin özel veya tüzel kişi oluşu veya kaçak yapılması, mülkiyetinin başka şahıslara ait olması, taahhütlü-taahhütsüz yapılması inşaat işyeri sayılmasına engel teşkil etmemektedir. İşyerinin aynı il sınırları içinde kurum'un diğer bir ünitesinin görev alanına giren bir adrese nakledilmesi hali ile işyerinin başka bir ildeki adrese nakledilmesi hali birbirinden ayrı konular olarak öngörülmüştür (SGKn ve Genel Sağlık Kanunu md.6). İşyerinin başka bir ildeki adrese nakledilmesi durumunda, yeni adrese taşınan işyeri için yeniden işyeri (dolayısıyla da sigortalı) tescil yükümlülüğü getirilmiştir. Bu durum mevcut kanuni düzenleme ve uygulamaya da paraleldir. Diğer taraftan işyerinin aynı il sınırları içinde kurum'un diğer bir ünitesinin görev alanına giren bir adrese nakledilmesi halinde, mevcut kanuni düzenleme ve uygulamaya paralel olmayan yeni durum öngörülmüştür. Bu durumda adres değişikliğinin yazı ile bildirilmesi yeterli görülmüş olup yeni işyeri tescili yükümlülüğü getirilmemiştir. Bu düzenleme, "İşyerinin faaliyette bulunduğu adresten başka bir ildeki adrese nakledilmesi....halinde, işyerinin nakledildiği....tarihi takip eden on gün içinde....işyeri bildirgesini kurum'a vermekle yükümlüdür (SGKn ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu md.11). İşyerinin aynı il sınırları içinde kurum'un diğer bir ünitesinin görev alanına giren başka bir adrese nakledilmesi halinde, adres değişikliğinin yazı ile bildirilmesi yeterlidir. Bu işlerde çalışan sigortalıların, sigorta hak ve yükümlülükleri devam eder." Biçiminde kanun hükmü ifade edilmiştir³³⁴.

İş ortaklığı şeklinde taahhüt edilen inşaat işlerinde iş merkezinin belirlenmesi dolayısıyla mükellefiyet tespitine etkisi önemli olmaktadır. Teorik olarak kanuni merkez gerek Türkiye'de bulunabilir gerek yurt dışında ancak yapılan iş taahhüt işi olduğundan ve Türkiye'de icra edileceğinden ortaklığın iş merkezinin yurt dışında bulunması mümkün değildir. İş ortaklığının iş merkezinin belirlenmesinde ortaklığı oluşturan yabancı kurumların iş merkezinin kıstas olarak alınması mümkün değildir. İş ortaklığını oluşturan yabancı kurumların kanuni ve iş merkezi yurt dışında olduğundan teorik olarak iş ortaklığının da dar mükellefiyete tabi kurum olarak kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Çünkü her ne kadar taahhüt işi yabancı kurumlarca yapılsa da iş "iş ortaklığı" bünyesinde yapılmaktadır ve mükellefiyet şeklinin belirlenmesinde kurumlar vergisi mükellefi olan kurumun, iş ortaklığının iş merkezi önemli bir rol oynayacaktır. Dolayısıyla Türkiye'de belirli bir işin taahhüt edilmesi için kurulan iş ortaklığında ortaklığı oluşturan şahıslar tam veya

³³⁴ Murat GÖKTAŞ "Sigortalı İşe Giriş Bildiriminde Özellik Arz Eden Üç Durum", **E-Yaklaşım**, S:39, Ekim 2006.

dar mükellefiyet statüsünde bulanabilecektir. Ortaklığı oluşturan ortaklar tam veya dar mükellefiyete tabi kurum statüsünde bulunsa bile iş ortaklığı ortaklık itibariyle Türkiye'deki faaliyetleri neticesinde tam mükellefiyete tabi kurum olarak vergilendirilecektir. Bu nedenle, Türkiye'de faaliyet gösteren ve ortaklarının tamamı yabancı olan iş ortaklıkları açısından dar mükellefiyet esasında vergilendirme hukukun mümkün olmayacaktır³³⁵.

3.11.4. Dekupaj İşlerinin Niteliği ve Vergilendirilmesi

Dekupaj işi en genel anlamıyla "Çevre Kesme" olarak tanımlanabilmektedir. Uygulamada genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak faaliyetlerini kapsamaktadır. Kazı ve döküm sahalarında yol, su kanalı yapımına kadar uzanan bir dizi işi de içeren bu tür faaliyetler bir biriyle bağlantılı işlemlerden teşekküldür³³⁶.

2004 yılına kadar dekupaj işlerinin yıllara yaygın iş olarak kabul edilmesiyle ilgili sorunlar olup bu hususta vergi idaresi ve Danıştay'ın görüşleri çelişki arz etmekteydi. GVK' nun 5035 s.K ile değişmesiyle birlikte, "**dekupaj**" işinin inşaat sayılıp sayılmayacağı konusunu açıklığa kavuşmuş, GVK.md.42' de yapılan değişiklikle "**dekupaj işinin inşaat işi sayılacağı**" hükmü eklenmiş ve söz konusu belirsizlik ortadan kalkmıştır. İnşaat ve onarma işi başkası hesabına ve bir taahhüt gereği yapılmakta olup, taahhüt yazılı veya sözlü olabilmektedir. GVK. md.42 lafzından yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde taahhüt şartının aranılacağına dair bir anlam çıkarılamamakla birlikte idarenin yorumları ve Danıştay'ın bu konuda almış olduğu birçok karar bu doğrultudadır³³⁷. Özellikle dekupaj işlerinde ihale eden konumunda olan kurumların iş yıllara yaygın olduğu takdirde ödedikleri istihkakların tevkifat yapıp yapmayacağı sorunu önemli olmuş bu hususta Danıştay kararları ve muktezalar yol gösterici olmuştur. Örneğin, karayolları genel müdürlüğü'ne karşı, çukurova otoyolu mühendislik hizmetleri (arazide yapılan jeolojik işler, otoyolunun jeolojik araştırmaları ve sondaj lokasyonları tespiti, sondaj çalışmaları) işini üstlendiğini bildirerek, söz konusu işin GVK.md.42 inşaat ve onarım işi kapsamına girip giremeyeceğinin bildirilmesi istenilmiştir. Söz konusu mühendislik hizmetlerinin inşaat işlerinin bir parçası olması ve birden fazla yıla sirayet etmesi nedeniyle GVK md.42 ve md.94 kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar

³³⁵ BAŞAK, a.g.m.

³³⁶ Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e., 2008, s. 63.

³³⁷ KAYA, GEDİK, a.g.m., s.67

dahil) ödenen hak ediş bedellerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı ve bu işe ait kar ve zararın KVK.md.13'e göre tespiti gereği belirtilmiştir³³⁸.

3.12. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI

Ticari kazançlarda genel vergileme rejiminden sapma gösteren inşaat sektöründen elde edilen kazanç türü birçok sorunu da beraberinde getirmiştir. Bu nedenle özellikle, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile kat karşılığı inşaat işlerinde karşılaşılan vergisel yükümlülükler ve mükelleflerin karşılaştığı sorunlar aşağıda yer alan başlıklarda ele alınmaktadır.

3.12.1. Vergi ve Diğer Kamu Gelirlerini Doğuran Olayın İrdelenmesi

Bilindiği üzere, ticari kazançta elde etme değil, tahakkuk esastır. Bu nedenle, inşa edilen apartman, daire, kat veya dükkan ister peşin isterse taksitle satılsın, satış tarihinde vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. İnşaat devam ederken satış gerçekleşmişse, satış akdinin yapıldığı tarihi vergiyi doğuran olayın cereyan ettiği yıl olarak kabul etmek imkansızdır. Çünkü inşaat devam ederken henüz maliyet oluşmamıştır. Ancak, daire veya dükkanlar bitirildiğinde maliyet bedelleri belli olacaktır. Uygulamada genellikle, özel inşaat yapanların sattıkları daire ve dükkanlar için arsa tapusu düzenledikleri görülmektedir. Verilen arsa tapusuna istinaden satıcı daireyi alıcıya teslim etmekte ve alıcılar irtifak hakkı tapuya tescil ettirilmek suretiyle daire tapusu sahibi olmaktadır. Yapılan bu işlem daha sonra tapu sicilinde "cins tashih" talep edilerek düzeltilmektedir. Bu işlemler sırasında alıcılar dairenin bedeli üzerinden harç ödemektedirler. Bu uygulamada, arsa tapusu ile dairenin alıcıya başlangıç teslimi yapılmakta, arsa tapusu ile arsanın belli bir hissesi satılmakta ve arsa üzerine yapılan inşaat, arsanın mütemmim cüz'ü olduğundan öncelikle gayrimenkul üzerinde iştirak halinde mülkiyet doğmaktadır. Satıcının daire veya dükkanı alıcıya teslimi ile satış akdi, elde etme hükümleri yönünden tamam olmaktadır. Teslim tarihi, iskan belgesinin ilgili tarafından ücreti ödenmek suretiyle alındığı tarih olarak kabul edilebilir. Ancak, bu tarihten önce daire veya dükkanın fiilen kullanıldığına dair bir tespitin yapılmamış olması şarttır. İskan ruhsatından önce, alıcının fiilen daireyi kullanmaya veya kiraya verme suretiyle faydalanmaya başladığı tespit edilmişse, satışın bu tarihte gerçekleştirildiği kabul edilir³³⁹.

³³⁸ Şükrü KIZILOĞLU, a.g.e., 2008, s.66-67

³³⁹ ALPTÜRK, a.g.m., Kasım 2004.

3.12.2. Hak ediş Düzenlenen Hallerde Faturalandırma

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler yapmış oldukları işlerle ilgili almış oldukları avans ödemeleri üzerinden yüzde 3 oranında tevkifat ödemeleri gerekmektedir. İşverenler, taşeronlara ödeyecekleri avanslar üzerinden tevkifat yaparak bağlı oldukları vergi dairelerine sorumlu sıfatıyla ödemekle yükümlüdürler.

Hak ediş ödemelerinde ise; düzenlenen hak edişlerin işverene fatura edilmesi suretiyle yapılıyorsa, işveren onaylanan hak edişin faturası üzerinden yüzde 3 tevkifat yaparak ilgili dönemde bağlı bulunduğu vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir. Uygulamada çok sık karşımıza çıkan bu durum karşısında gözden kaçan çok önemli bir husus bulunmaktadır. Taşeronlar sanki mal ve hizmet teslimi yapıyorlarmış gibi hak ediş faturaları düzenleyerek işverenlere vermektedirler. Düzenlemiş oldukları hak ediş faturalarının üzerinde tevkifat belirtmeyerek işverenden alacağı tutarı tevkifat yokmuş gibi göstermektedir. İşverenler bu tür faturaları kabul edip muhasebe kayıtlarına işledikten sonra virman kaydı ile tevkifat mahsup etmektedirler. VUK' un faturanın tarifini şu şekilde yapmaktadır. "Satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır (VUK. md.29). Bu tariften de anlaşılacağı üzere faturanın genel toplamı sütununda işverenin taşeronu ödemesi gereken tutarı gösteriyor olması gerekmektedir. Taşeron yapmış olduğu yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden dolayı hak edişinden kesilmesi gereken tevkifat tutarını faturanın üzerinde gösterdikten sonra kalan alacağını genel toplam sütununda göstermesi gerekmektedir. Birçok işverenin ve meslek mensubunun dikkatinden kaçan bu husus faturanın düzenlenme şekline aykırı olduğundan cezalı duruma düşmeleri söz konusu olabilmektedir(VUK.md.353). Denetim elemanlarınca yapılacak bir inceleme esnasında bu husus yüzünden her bir fatura için ayrı ayrı ceza kesilebileceğini de göz önünde bulundurursak ihmal edilmemesi gereken bir konu olarak ele alınması gerektiği düşünülmektedir³⁴⁰.

Ayrıca hak ediş faturalarının açıklama kısmına 1 numaralı hak ediş bedeli yazan açıklama eksik bir ibare olacaktır. Bu durumda işveren ile taşeron-maliye ve SGK' nu karşı karşıya getirebilir. Özellikle aynı dönem içinde aynı işverenin birden fazla işini yapan taşeronların hangi iş için hangi faturayı kesildiğinin ispatında oldukça güçlükler yaşanmaktadır. Gerek inşaat maliyetinin hesaplanmasında kar/zararı etkilemesi bakımından ve gerek asgari işçilik hesaplamasında hangi iş için hangi hak

³⁴⁰ Murat ÇELİK, "Yıllara yaygın inşaat Ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hak ediş Faturaları", **E-Yaklaşım**, S:53, Aralık 2007.

ediş faturasının düzenlendiğinin ispatlanması bakımından oldukça güçlük çekilecektir. Bu durumda işin inşaat ruhsatında yer alan hangi ada, pafta ve parsel üzerinde olduğu yazılması gerekir. Ayrıca yapılan işin açıklaması da fatura üzerinde yapılması her türlü şüpheyi ortadan kaldıracaktır³⁴¹. Konuna ilişkin örnek bir düzenleme verilmiştir: taşeron (X), 6 Ada, 3 Pafta, 2 Parsel adresinde Menderes Havaalanı Elektrik işlerini yıllara yaygın İnşaat ve onarım işi olarak yapmaktadır. Yapmış olduğu işler için 200.000-TL hak ediş yapıp işveren tarafından imzalandıktan sonra faturasını aşağıdaki gibi düzenlemektedir.

<u>Fatura Açıklaması</u>	<u>Tutarı</u>
6 Ada, 3 Pafta, 2 Parselde yapılan Menderes Havaalanı Elektrik İşleri 3 No'lu Hak ediş Bedeli	200.000- TL
SGK NO 4.4003.07.07.1107865.034.24.18	
KDV Matrahı	200.000- TL
KDV %18	36.000- TL
Ara Toplam	236.000- TL
Stopaj %3 (-)	- 6.000- TL
Genel Toplam	230.000- TL

Yalnız iki yüz otuz bin TL'dir.

Kaynak: Tarafımızdan düzenlenmiştir.
ŞEKİL 3 : Hak ediş Fatura Örneği

3.12.3. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinden Doğan Vergileme Sorunu Ve Vergi Kaybı

Ülkemizde, başta büyük illerimiz olmak üzere özellikle denize kıyısı olan sahil yerleşim alanlarında arazisi olan kişiler, söz konusu arazilerini müteahhit veya kooperatiflere kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden vermekte böylelikle karşılığında önemli sayılarda daire ve dükkan olarak büyük çapta rantlar elde etmektedirler. Genellikle bu kazançlar beyan edilmeyerek vergi dışı bırakılmaktadır. Beyan dışı bırakılan söz konusu kazançlar gerek arsa sahiplerinin bilgisizliği gerek vergi yükü ile karşılaşmamak için beyan ve vergi dışı bırakılırken, bilinçli olarak vergiden kurtulmak için kendileri veya yakınları aracılığıyla şirket kurularak arsalar veya araziler bu şirketlere kat karşılığı verilebilmektedir. Bu kapsamda, bloklar

³⁴¹ ÇELİK, a.g.url.,(Erişim: 21.11.2007).

halinde büyük çaplı inşaat yapan müteahhitlerin bir kısmı kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden almış oldukları arsalar üzerinde yaptıkları inşaatları yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirerek ve inşaatın tamamına yakının bitmesine karşın bir kısmını özellikle bitirmeyerek kar-zarar hesaplaması yapmamaktadırlar(GVK. md.42). Böylelikle de inşaat faaliyetlerine ilişkin sonuç hesaplarını devamlı olarak erteleme yöntemiyle beyan ve vergi dışı bırakmaktadırlar. Ayrıca, söz konusu müteahhitlerin büyük bir çoğunluğu da kat karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden inşa ettikleri daire ve dükkanların arsa sahiplerine tesliminde fatura düzenlememektedirler. Bu noktada, dikkat çeken diğer bir olay da arsa sahipleri ile arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmesi düzenleyen müteahhitlerin kendilerinde kalan daire ve dükkanlar için kooperatif kurmayı tercih ettikleri ve kooperatifle kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenleyerek inşaatı tamamladıkları gözlemlenmektedir. Dolayısıyla bu organizasyon çerçevesinde kooperatiflere tanınan vergi muafiyeti kötüye kullanılmaktadır³⁴².

Özel inşaat yapan veya yapacak olan müteahhitler için zorunlu ve sürekli olarak arsa tapu bilgileri ile arsa sahiplerine ilişkin bilgiler de dahil olmak üzere bilgi verme yükümlülüğünün acilen kanuni düzenleme getirilmesine gereksinim bulunmaktadır. Müteahhit tarafından inşa edilen ve satılan dairelerin çoğu ya proje üzerinden (daha inşaata çivi çakılmadan), ya temel aşamasında, ya da inşaatın devamı sırasında satılmaktadır. İnşaat bittikten sonra müteahhit tarafından satılan daire, dükkan, işyeri sayısı çok azdır. Bunun nedeni proje, temel aşamasında ve inşa sürecinde daire-işyeri alım-satımında fiyatlarının, bitmiş inşaata göre daha ucuz olmasıdır. Ucuzluğun nedeni de, sermaye yetersizliği ya da müteahhidin inşaata büyük bir sermaye bağlamamasıdır. Üstelik, tüm inşaatın (özellikle büyük projelerde) öz kaynakla finansmanı mümkün değildir. Bu noktada, proje üzerinden satış yapıldığı durumlarda, yeterince kurumsallaşmamış ya da adı duyulmamış bazı inşaat firmalarına dönük ortaya güven sorunu çıkabilmektedir; müteahhidin inşaatı bitirememesi daireleri birden fazla kişiye satması ya da müteahhidin paraları alıp kaçması gibi pek çok soru, güven sıkıntısı oluşturmaktadır. Nitekim, özellikle yüksek enflasyon döneminde, bazı inşaat firmalarının işini tamamlayamadığı ve çok sayıda alıcının mağdur olduğu da bilinen bir gerçektir. İşte bu noktada güven sorunu alım-satımına konu edilen daire ve işyerinin, kat irtifakı kurulmuş, arsa payı tapusunun verilmesi ile aşılmaktadır. Üstelik, çoğu inşaat firması da binayı teslim etmeden, kendi firmalarına duydukları güven ve bazı ilkeleri gereği “**kat irtifaklı arsa tapusu**” verme

³⁴² ALPTÜRK, a.g.m., Kasım 2004.

yolunu seçerek, müşterisi ile olan iyi niyetli diyalogunu devam ettirmektedir. **Kat irtifaklı arsa tapusu, satın alınan daireye isabet eden arsa payını ve satın alınan dairenin bina içindeki yerini göstermektedir.** Dolayısıyla müteahhit, işi tamamlayıp teslim etmezse, alıcı yine zarara uğramaktadır. 5, 10 m²'lik ya da 40-50 m²'lik arsa payı tapusu alıcının zararını gidermekten yoksundur. Ancak, alıcıyı sadece o arsaya ortak etmektedir.

Örneğin, 1000 m²'lik bir arsaya hepsi eşit alana ve eşit değere sahip 50 daire yapıldığını düşünürsek her daireye 5/100 arasında (20 m²) arsa payı düşmekte ve alıcıya da 1000 m²'lik arsanın 5/100'i oranında tapu verilmektedir. Bu durumda, alıcı satın aldığı daireden dolayı arsaya 5/100 oranında ortak olmaktadır. Müteahhidin proje aşamasında 50 dairenin tamamını, sattığını ve paraları alarak kaybolduğunu varsaydığımızda, kat irtifaklı arsa payı tapusu alan alıcı, elinde bir anlamda 20 m² arsa kalmakta ve müteahhidin yapıp teslim etmeyi taahhüt ettiği daireye ödediği para nedeniyle, ciddi kayba uğramaktadır. Proje aşamasında 5, 10 m²'lik bir arsa payı (kat irtifakı) tapusu verilmesinde, Tapu Harcının Tebliğ hükmüne göre bitmiş daire fiyatı üstünden alınmak istenmesi, piyasadaki işleyişe ters olduğu gibi, VUK.md.3 amir hükmü olan **“vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin esas alınması”** ilkesine de ters düşmektedir. Çünkü proje, temel ve inşaa aşamasında daire satışında vergiyi doğuran olay, dairenin inşasının tamamlanıp, satın alınan dairenin fiilen tesliminde doğmaktadır³⁴³.

KDV oranının uygulanması ve doğabilecek hileli işlemler bakımından konu ele alındığında, Danıştay, arsa sahibinin gerçek kişi olduğu durumlarda; arsanın daire veya işyeri karşılığı müteahhide verilmesi olayını, hukuki açıdan birçok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, tamamen kendine özgü bir hukuki muamele olarak değerlendirmekte ve kat karşılığında arsa sahibine yapılan konut veya işyeri tesliminin KDV'ye tabi olmaması gerektiğine hükmetmektedir³⁴⁴. Buna karşın, kat karşılığında yapılan inşaat işlerinin (müteahhit için) özel hukuk açısından “istisna akdi” hükümlerine tabi olduğu, KDVK hükümleri bakımından ise, müteahhidin kat karşılığında arsa sahibine yaptığı inşaat işinin konut teslimi değil, “hizmet ifası” olarak KDV'ye tabi olması gerektiği, dolayısıyla yapılan bağımsız bölümlerin arsa sahibine

³⁴³ Şükrü KIZILOĞLU, “İnşaat Devam Ederken Alınan Kat İrtifaklı Arsa Tapusunda, Harç Yönünden Bitmiş Daire Ve Dükkan Değerinin Esas Alınıp Alınamayacağı”, **Yaklaşım**, S:189, Eylül 2008, s. 98.

³⁴⁴ OZANSOY, a.g.m., Mart 2009, s. 52.

verilmesinin “teslim” değil, inşaat işi niteliğinde bir “hizmet” olduğundan, yüzde 1 değil yüzde 18 oranında vergiye tabi olduğu görüşünü savunanlar da vardır³⁴⁵.

Konut teslimlerinde KDV oranlarında vergi kaybına neden olabilecek hileli işlemler ortaya çıkabilmektedir. Net alanı 150 metrekareye kadar olan konutlarda yüzde 1 KDV uygulanırken, net alanı 150 metrekareden büyük olan konutlarda yüzde 18 KDV uygulanması piyasa koşullarında bazı hileli işlemlerin yapılmasına yol açmaktadır. Örneğin, toplam alanı 150 metrekareden büyük olan bir daire satıştan önce araya inşa edilen ve sonradan kaldırılabilir bir duvar ile ikiye bölünmekte, alıcı yüzde 1’er KDV ödeyerek iki daireyi de satın almakta ve aldıktan sonra da aradaki duvarı kaldırarak tek daire haline getirmektedir. Çünkü yürürlükteki mevzuata göre 150 metrekarelik bir dairenin KDV’si toplam satış bedeli üzerinden yüzde 1 iken, 151 metrekarelik bir dairenin KDV’si toplam satış bedeli üzerinden yüzde 18’dir. Rakamlarla örneklemek gerekirse, KDV hariç satış fiyatı 180.000 TL olan 120 metrekare bir dairenin KDV’si 1.800 TL ve KDV dahil toplam satış fiyatı 181.800 TL iken, KDV hariç satış fiyatı 240.000 TL olan 160 metrekare bir dairenin KDV’si 43.200 TL ve KDV dahil toplam satış fiyatı 283.200 TL olmaktadır. İki dairenin KDV’siz satış fiyatları arasında sadece 60.000 TL fark varken, KDV’li fiyatları arasında 101.400 TL fark oluşmaktadır. Toplam 41.400 TL KDV farkı doğmaktadır. Yalnızca KDV’den kaynaklanan bu farkı ödemekten kaçınmak için daire iki parçaya bölünerek 2 ayrı daireymiş gibi satılmakta satıştan sonra birleştirilmektedir. Örneğimizdeki 160 metrekarelik daire 80’er metrekarelik iki daire gibi satıldığında toplamda 43.200 TL yerine sadece 2.400 TL KDV ödenmektedir.

İşletmenin daire satış ve KDV bedellerine ait bilgiler şöyledir;

m²	m² fiyatı	KDV hariç satış fiyatı	KDV	Satış Fiyatı
120	1.500TL	180.000TL	(180.000 x %1)= 1.800 TL	181.800 TL
160	1.500TL	240.000TL	(240.000 x%18)= 43.200 TL	283.200 TL

Bu tür hileli işlere başvurulmasını önlemek ve hem de vergi adaletini sağlayabilmek açısından kademeli bir oranlama sisteminin getirilmesi gerekir. Örneğin konutun aşağıda verilen gibi bir oran belirlemesi adil bir vergileme sağlayabilir³⁴⁶.

- 120 metrekareye kadar olan kısmına yüzde 1,
- 121-150 metrekare arasındaki kısmına yüzde 8,
- 151 metrekarenin üstündeki kısmına da yüzde 18

³⁴⁵ Şükrü KIZILOĞLU, “Kat karşılığı İnşaat İşlerinde KDV”,

<http://archive.isMMMo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum>, (Erişim: 23.09.2008).

³⁴⁶ Ahmet OZANSOY, “İnşaat sektöründe KDV”, **Yaklaşım**, S:194, Şubat 2009, ss. 74-79.

Bu oranlamaya göre bir örnek aşağıda düzenlenmiştir. Bir müteahhit yaptığı apartmanda bulunan 3 ayrı büyüklükteki konutları metrekaresi KDV hariç 1.500 TL'den satmaktadır. Buna göre hesaplanması gereken KDV tutarları tablo 14' de düzenlenmiştir.

TABLO 14 : ÖRNEK İŞLETMENİN DAİRE SATIŞLARINDAN KDV HESAPLANMASI

m ²	m ² Fiyatı/(TL)	KDV Hariç Satış Fiyatı(TL)	KDV(TL)	Satış Fiyatı(TL)
120	1.500	180.000	1.800	181.800
140	1.500	210.000	120x1.500= 180.000 TL 20x1.500= 30.000 TL KDV= (180.000x%1) + (30.000x%8) =1.800+2.400= 4.200 TL	214.200
160	1.500	240.000	120x1.500=180.000 TL 30x1.500= 45.000 TL 10x1.500= 15.000 TL KDV= (180.000x%1)+(45.000x%8) +(15.000x%18) =1.800+3.600+2.700= 8.100 TL	248.100

Kaynak: OZANSOY, ss. 78.

Böylece KDV hariç satış fiyatları arasında 60.000 TL fark olan 1 ve 3. dairelerin KDV dahil fiyatları arasındaki satış fiyatı farkı 66.300 TL, KDV'den kaynaklanan tutar 6.300 TL gibi makul bir tutar olmaktadır³⁴⁷.

3.12.4. Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahiplerinin Elde Ettiği Rant İçin Vergisel yaklaşım

Ülkemizde konut üretimi özel inşaatlar, konut yapı kooperatifleri ve TOKİ Başkanlığı tarafından inşa edilen yapılarla sağlanmaktadır. Ancak 1970' ler den itibaren yaşanan göç olgusu ve bunun getirdiği gecekondulaşma ve buna gerekli önlemlerin alınmaması büyük metropollerde konut sorununu ortaya çıkarmıştır. Günümüzde özellikle büyük kentlerin gecekondulu bölgelerinde imar uygulamalarının yapılması sonucunda kat karşılığı inşaat yapılarak konut üretimi yapılmaktadır. Bu tür inşaat işleri hem sayı olarak artmış hem de yarattığı büyük rantlar nedeniyle dikkat çeker bir noktaya gelmiştir³⁴⁸.

³⁴⁷ OZANSOY, ss. 74-79.

³⁴⁸ ÇAĞLAYAN, a.g.m., s.43.

Vergi idaresinin uygulama esasında, müteahhit tarafından arsaya inşa edilen binadan arsa sahibine verilen daire ve işyerleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. 150 m² aşan konutların tesliminde emsal bedel üzerinden, metrekaresine bakılmaksızın işyerleri için KDV uygulanacaktır. Gayrimenkullerin değerlendirilmesinde ortalama fiyat esası ile maliyet bedelinin esas alınmasına imkan olmayıp, takdir esasına göre değerlendirme yapılmaktadır (VUK. md.267). KDV matrahı olarak da bu tutarlar esas alınmaktadır. Müteahhit arsa sahibine verdiği daire ve işyerleri için fatura düzenleyecektir. Dolayısıyla inşaatı yapan müteahhidin kanuni defterlerinde yer alan maliyet rakamları ve kendisine kalan bağımsız bölümlere ilişkin satış tutarları hiç dikkate alınmamaktadır³⁴⁹. KDV, yapı kullanma izni, belediyeden iskan raporunun alındığı tarihte ortaya çıkmaktadır. Ancak fiili kullanımın iskan raporundan önce gerçekleşmesi halinde KDV, fiili kullanıma başlandığı tarihte ortaya çıkacaktır. Ayrıca, arsa sahiplerine verilen bağımsız bölümler için, iskan raporunun alındığı tarihteki rayiç bedel üzerinden arsa sahiplerine fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanarak beyan edilmesi istenmektedir. Bu hallerde sorun ortaya çıkabilmektedir. Müteahhitler mali sıkıntılarını gidermek için bir an önce kendilerine kalan bağımsız bölümleri satmaya çalışmakta, arsa paylı kat irtifakı tesisi veya satış vaadi sözleşmeleriyle henüz inşaat aşamasından başlayarak daire veya işyeri satışları yapmaktadırlar³⁵⁰.

Son dönemlerde, hızlı kentleşme yanında lüks projeler ile ortaya çıkan yapılaşma, yerleşim alanlarına da büyük primler kazandırmıştır. Bu anlamda inşaatın başlanmasından iskan raporunun alındığı tarihe kadar, o bölgede yaşanan ekonomik gelişmeler hiç dikkate alınmamaktadır. Müteahhidin böyle bir yerde hiçbir rant yokken başladığı bir inşaatın arsa sahiplerine vereceği bağımsız bölümlerin emsal (rayiç) bedelleri, arsa sahiplerine teslim edileceği anda çok değerlenmiş olabilmektedir. Bu durumda kanun hükümden hareketle, müteahhitlerden, arsa sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin teslim tarihindeki emsal (rayiç) bedelleri üzerinden KDV istenmektedir(KDVK Genel tebliğ no.30). Emsal bedeli KDV hariç kabul etmek suretiyle bu tutar üzerinden KDV istemektedirler. Örneğin, normal bir yerde 20 daireli bir blok bina inşaatına başlayan müteahhit, bu inşaatı arsa sahiplerine 10 daire (yüzde 50) verecek şekilde yapıyor varsayalım. Dairelerin her birinin net alanının 150 metrekareden büyük olduğunu ve inşaatın 3 yıl sürdüğünü kabul edelim. Her bir dairenin maliyetinin 80.000-TL olduğu kabul edilirse inşaatın toplam maliyeti 1.600.000-TL olacaktır. Müteahhit kendisine kalan 10 daireyi inşaat süresince ortalama

³⁴⁹ KIZILOĞLU, a.g.m., 2008, ss. 605-608.

³⁵⁰ İsa KESKİN, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Karşılaşılan İlginç Durumlar", **Yaklaşım**, S:190, Ekim 2008, ss. 48-55.

200.000- TL bedelle sattığında 2.000.000- TL hasılat elde edecek ve 400.000- TL bu işten kar elde etmiş olacaktır. Ancak, iskan raporu alınmasına yakın bir tarihte karşısına yapılan dev bir alışveriş merkezi veya başka bir lüks konut projesi nedeniyle o binadaki daire fiyatlarının ortalama 400.000-TL'ye çıktığını kabul edelim. Bu durumda Maliye Bakanlığı, müteahhidin arsa sahiplerine vereceği 10 dairenin rayiç bedeli olan 4.000.000-TL üzerinden fatura düzenlemesini ve yüzde 18 oranında 720.000-TL KDV hesaplamasını istemektedir. Görüldüğü üzere bu tutar, toplam inşaat maliyetinin neredeyse yarısıdır. Müteahhidin düzenleyeceği faturada göstereceği söz konusu KDV arsa sahibinden talep edebilme ve alabilme şansı bulunmamaktadır. Çünkü, genellikle inşaatla başlamadan yapılan sözleşmelere her türlü vergi, resim ve harcin müteahhide ait olduğuna dair bir madde konulmakta ve arsa sahipleri bu maddeye dayanarak bu KDV'yi ödemeye yanaşmamaktadırlar. Ayrıca bir ticari işletmeye dahil olmayan arsa bakımından, gerçek kişi arsa sahibinin bu KDV'yi ödemesini istemek de uygun olmamaktadır. Neticede müteahhidin bu KDV'yi hiç kimseden alabilme şansı yoktur. Üstelik bu KDV'yi maliyet olarak görebilme ve inşaat maliyetine dahil etme yönündeki yaklaşımlar da vergi inceleme elemanlarınca kabul görmemektedir. Diğer yandan iktisadi işletmeye dahil olmayan arsalar bakımından, mevcut mevzuat uyarınca müteahhidin kendisine yapılan arsa teslimi nedeniyle indirim konusu yapabileceği bir KDV de söz konusu değildir. Kaldı ki, arsa bir iktisadi işletmeye dahil olsa bile, arsanın teslimine ilişkin hesaplanacak KDV tutarı hiçbir şekilde yukarıda oluşan değer artışını kavramayacaktır. Neticede, müteahhit 400.000,00 TL kar ettiği bir inşaat işi nedeniyle, karı ve kendi bağımsız bölümlerinin satışı nedeniyle ödeyeceği vergi dışında 720.000- TL daha vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Oysa arsa sahiplerine kalan bağımsız bölümlerin fiyatlarında meydana gelen artışın müteahhide yansıyan hiçbir tarafı bulunmamaktadır. Oluşan değer artışı tamamen arsa sahiplerinin elde ettiği rant veya değer artışıdır. Arsa sahiplerinin elde ettiği değer artışı üzerinden müteahhide vergi ödetmek ise anlaşılabilir ve vergi mevzuatı açısından açıklanabilir bir durum olarak görülmemektedir³⁵¹.

³⁵¹ İsa KESKİN, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Karşılaşılan İlginç Durumlar", **Yaklaşım**, S:190, Ekim 2008, ss. 48-55.

3.12.5. Kat karşılığı İnşaat işlerinde Maliyet Tespit Güçlüğü Ve Vergilendirme

Birden fazla blok halinde bina inşa eden ve bir veya daha fazla bloğu arsa sahiplerine verecek olan müteahhit açısından işin bitimi ve kar-zararın beyanı konularında tartışmalar yaşanmaktadır, Bu tür inşaatların, birden fazla yıl devam etse bile tanımlanan yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilmediği bilinmektedir. Ancak GVK' da özel bir düzenleme yapılırken ve kar-zararın işin bitiminde tespit ve beyan edileceği söylenirken, madde gerekçesinde işin birden fazla yıla yaygın olması nedeniyle hasılatının ve maliyetinin ancak işin bitiminde tespit edilebileceği kabulünden hareket edilir(GVK. md.42). Bu düzenlemede amaçlanan, hasılat ve maliyetin, dolayısıyla kar ve zararın gerçeğe en yakın şekilde tespit edilmesini sağlayarak gerçek gelir üzerinden vergi alınmasını sağlamaktır. Bu arada, hak ediş bedelleri üzerinden bir vergi tevkifat yapılmak suretiyle, bu düzenlemenin tamamen vergisiz bir süreç doğurmasının da önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu türde kat karşılığı inşaat işlerinde ise arsa sahiplerine kalan blok veya blokların henüz inşaat aşamasında olması ve tamamlanmamış olması, esasen müteahhide kalan bağımsız bölümlerin gerçek maliyetlerinin de henüz oluşmamış olduğu sonucunu doğurmaktadır. Arsa sahiplerine verilecek bloklar için katlanılacak inşa maliyetleri, müteahhide kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyetini oluşturmaktadır. Bu durumda, arsa sahiplerine verilecek olan bağımsız bölümlerin (blokların) henüz inşa aşamasında olması, müteahhide kalan bağımsız bölümlerin maliyetlerinin de henüz tam olarak oluşmadığını gösterir. Bu durumda müteahhidin kendisine kalan bloklardan satarak teslim ettiği bağımsız bölümler nedeniyle bir hasılat-maliyet karşılaştırması yapması ve bir kar-zarar tespiti yapması mümkün değildir. Ancak, bazı vergi inceleme elemanları, teslimin, dolayısıyla vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinden, dönemsellik ve tahakkuk esasının bir gereği olduğundan, satılan dairelere ilişkin kar veya zararın beyan edilmesi gerektiği ileri sürülerek raporlar düzenlenmekte, bu raporlarda o ana kadar olan satış bedelleri ile o ana kadar oluşan maliyetleri karşılaştırarak kar tespiti yapmaktadırlar. Bu durumda, henüz satılan dairelerin arsa maliyetlerinin ne olacağı belli değildir. Bir dairenin maliyetinin inşa maliyeti ile arsa payı bedelinin toplamı olduğu çok açıktır. Henüz arsa maliyetinin ne olduğu veya olacağı belli olmayan bir dairenin satışında kar veya zarar edildiğini söylemek mümkün değildir. Bu tür olaylarda da arsa sahiplerine kalan blokların inşaatı henüz tamamlanmamışsa bir kar-zarar tespiti veya matrah beyanında söz konusu olmayacaktır. Bilindiği üzere, yap-sat işleri kat karşılığı yapıldığında arsa sahibine verilecek daireler için inşaat bitiminden sonra verilecek

dairelerin maliyeti hesaplanarak arsa sahibine fatura edilir. Bu konu daha önceki uygulamalarda inşaatçı firma fatura kesmeden direk arsa maliyeti olarak gösterilmekte iken, Gelir İdaresi bu noktada KDV kaybı oluşturduğu yaklaşımından arsa sahibine ait dairelerin mutlaka inşaatçı firma tarafından fatura edilmesi noktasına açıklık getirmiştir³⁵².

Örneğin, kat karşılığı 4 blok inşa edileceğini ve 2 bloğun kat karşılığı arsa sahiplerine teslim edileceğini, müteahhidin kendisine kalan 2 bloğu tamamlamış ve satmış, hatta alıcıların da aldıkları dairelerde oturmaya başlamış olduğunu, ancak diğer iki bloğun henüz temel atma aşamasında olduğunu kabul edelim. Bu durumda müteahhidin kayıtlarında oluşan maliyet sadece kendisine kalan bağımsız bölümlerin kuru inşaat maliyetini kapsamaktadır. Henüz arsa maliyeti kayıtlarda yoktur. Arsa sahiplerine vereceği blokların inşası için katlanacağı maliyetler, kendisine kalan dairelerin arsa maliyetini oluşturacaktır ve bu tutar henüz kayıtlara girmemiştir. Müteahhidin elde ettiği hasılat ile kendisine kalan dairelerin inşaa maliyetini karşılaştırarak kar tespit etmek ve üzerinden vergi istemek bu durumda olanaklı değildir³⁵³.

Arsa sahiplerine verilecek bağımsız bölümlerin (blokların) inşası için gelecek yıllarda yapılacak harcamaların ne şekilde kayıtlara alınacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Bu durumda doğrudan gider yazılmasının uygun olacağı görüşü ileri sürülmektedir. Kendisine kalan ve sattığı bağımsız bölümlerin hasılatı ile o ana kadar kayıtlarda mevcut maliyeti karşılaştırarak (kar çıkacağı kesindir. Çünkü, henüz arsa sahiplerine kalan bağımsız bölümlerin inşaa maliyetleri dolayısıyla arsa maliyeti kayıtlarda bulunmaz) çıkan kar üzerinden vergi alınması, izleyen yıllarda da arsa sahiplerinin blokları için yapılacak harcamaların gider yazılması durumunda, müteahhidin başkaca gelir getirici bir faaliyeti yoksa önceki yılda, gerçekte olmayan kazanç üzerinden vergi ödeyecek, izleyen yıllarda da zarar beyan edecektir. Ayrıca, müteahhit kat karşılığı yapacağı 2 blok için proje aşamasında bütün kendisine kalan daireleri satmış, kat irtifakı tapularını da vermek suretiyle mülkiyet ve tasarruf hakkını devretmiş ve KDV açısından herhangi bir eleştiriye maruz kalmamak için bu satışlara ilişkin faturalarını düzenlemiş olsun. Gayrimenkullerde fiili teslimden önce fatura düzenlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinden, henüz inşaatına başlanmamış, dolayısıyla maliyeti sıfır olan bir inşaattaki bütün satış hasılatınının kar olarak beyanının istenmesi gibi bir durum ortaya çıkmaktadır.

³⁵² ÖZOCAK, a.g.m.

³⁵³ KESKİN, a.g.m., s. 57-63.

Diğer yandan, denetim elemanlarının ortada vergiyi geciktirmeye dönük bir muvazaalı durum olup olmadığı, olayın iktisadi ve teknik icaplara uygun olup olmadığı hususlarını araştırarak, bu yöndeki bulgulara göre işlem tesis etmek yetkileri olduğu görüşü ileri sürülmektedir. Ayrıca, GVK. md.42 yıllara yaygın işlerde olduğu gibi bir ön vergileme rejiminin bu tür işler için öngörülmemiş olması yukarıda belirtilen şekilde matrah tespiti ve vergilemenin dayanağı olamayacağı açıktır³⁵⁴.

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ile arsasını müteahhide devreden arsa sahibinin bu devir karşılığında sahip olacağı bağımsız bölümleri satması halinde bir kazanç elde edeceği açıktır. Ancak, elde edilen bu kazancın değer artış kazancı olarak vergiye tabi olup olmayacağı hususu tartışma konusu olmaktadır. Bu hususu da vurgulamak amacıyla ve yargı kararı doğrultusunda bir örnek şöyledir: Cem Bey, 2002 yılında satın almış olduğu arsası için 2008 yılında müteahhit Melih Bey ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmıştır. İnşaata aynı yıl başlanmış olup, 2009 yılında inşaat tamamlanarak Cem Bey'e arsası karşılığında elde edeceği bağımsız bölümler teslim edilmiştir. Cem Bey, arsası karşılığında elde ettiği bağımsız bölümleri de 2009 yılının içinde satmış bulunmaktadır. Bu örnekte görüldüğü üzere arsa sahibi bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak iki farklı tarih çıkmaktadır. Birincisi arsanın iktisap tarihi olarak 2002 yılının esas alınması, ikinci tarih olarak da bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edildiği tarih olan 2009 yılının esas alınmasıdır. Vergi idaresinin görüşü kat karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak inşaatın tamamlanarak bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edilme tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerektiğini belirtmiş bulunmaktadır. Nitekim inceleme elemanlarının konuya yaklaşımı da bu yöndedir. Ancak, vergi yargısının konuya yaklaşımı vergi idaresinin tam aksi yönde gerçekleşmektedir. Öteden beri verilen kararlarda kat karşılığı verilen arsalar nedeniyle elde edilen gayrimenkulların elden çıkarılmasında iktisap tarihi olarak arsanın iktisap tarihinin esas alınması gerektiği yönündedir³⁵⁵. Nitekim, “bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin, arsanın iktisap tarihinden dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir”³⁵⁶ şeklinde bir yargı kararı tam olarak açıklığa kavuşturmuş bulunmaktadır. Kararın özetinden de

³⁵⁴ KESKİN, a.g.m., s. 57-63.

³⁵⁵ Ali İhsan ESMEROĞLU, “ Kat Karşılığı Verilen Arsaların ve Elde Edilen Gayrimenkullerin Değer Artış Kazancı ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi”, Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş., <http://www.batiYMM.com.tr/5/2008/08-23.htm>, (Erişim:20.02.2009).

³⁵⁶ Dn., Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.06.2004 tarih ve Esas no:2004/51 ve Karar no:2004/80 sayılı Kararı, <http://www.danistay.gov.tr/kerisim/container.jsp>,(Erişim:4.11.2008).

anlaşılacağı üzere, kat karşılığı verilen arsa nedeniyle elde edilen gayrimenkullar yeni bir servet edinimi değil, sadece mevcut servetin biçim değiştirmesi olarak kabul edilmiş bulunmaktadır.

3.12.6. Kat İrtifaklı Arsa Payı Satışında Vergilendirmenin Tartışmalı Hukuki Boyutları

Kat irtifaklı arsa tapusu, satın alınan daireye isabet eden arsa payını ve satın alınan dairenin bina içindeki yerini göstermektedir. Kat irtifaklı “arsa tapusu” verilmesi olayında, arsa payı değerinin, tamamlanmış gayrimenkulün değeri ile aynı kabul edilmesi, HK’da açık bir şekilde yazılı değildir. Tebliğ ile harç alınmaya çalışılmaktadır ki bu da Anayasa’ya aykırılığı söz konusu olmaktadır. Örneğin, arsa payının emlak vergisi değeri 10.000 TL, kat irtifaklı arsa payının satış bedeli 400.000-TL olarak gösterilmiş olsun. Öncelikle, verilen örnekte, kıyaslama yapılırken, arsa payının emlak vergisi değerinin esas alınması yanlış görülmektedir. Çünkü “gayrimenkulün devir ve iktisabında, gerçek alım-satım bedelinin beyanı gerektiği” belirtilmektedir. Dolayısıyla, 5766 s.K ile yapılan değişiklik sonucu, tapu harcının, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere arsa payının gerçek alım-satım bedeli üstünden alınması gerektiğidir. Örnekte, arsanın satış değeri yerine 10.000 TL emlak vergisi değerinin esas alınması düşük gösterilen bir tutar olmaktadır. Tapu harcının emlak vergi değeri ise gerçek alım-satım değerinden yüksek olanı üstünden alınması gerektiği açıkça belirtilmektedir(Haçlar Kanunu md.63). Ayrıca, müteahhit tarafından inşa edilen ve satılan dairelerin çoğu ya proje üzerinden ya temel aşamasında, ya da inşaatın devamı sırasında satılmaktadır. Tüm inşaatın (özellikle büyük projelerde) öz kaynakla finansmanı mümkün değildir. Çoğu inşaat firması da binayı teslim etmeden, kendi firmalarına duydukları güven ve bazı ilkeleri gereği “**kat irtifaklı arsa tapusu**” verme yolunu seçerek, müşterisi ile olan iyi niyetli diyalogunu devam ettirmektedir. Oysa proje aşamasında 5, 10 m²’lik bir arsa payı (kat irtifakı) tapusu verilmesinde, Tapu Harcının Tebliğ hükmüne göre bitmiş daire fiyatı üstünden alınmak istenmesi, piyasadaki işleyişe ters olduğu gibi, kanun hükmü olan “**vergilendirmede olayın gerçek mahiyetinin esas alınması**” ilkesine de ters düşmektedir(VUK. md.3). Çünkü proje, temel ve inşa aşamasında daire satışında vergiyi doğuran olay, dairenin inşasının tamamlanıp, satın alınan dairenin fiilen tesliminde doğmaktadır. Kat irtifakı tesis edilen arsa payının, tamamlanmış daire ya da dükkan olarak kabul edilip, buna göre harç alınması, başta Anayasa olmak üzere, hukuka aykırıdır. Konuya inşaatın devamı sürecinde vergileme açısından bakıldığında, İnşaat

firmaları İnşaat devam ederken, daire ve dükkanların tamamını, arsa payı tapusu vermek suretiyle satsalar dahi, inşaat tamamlanıp iskan alınincaya kadar, bu satışlardan elde ettikleri kazancı beyan etmiyorlar ve gelir ve kurumlar vergisi de ödememektedirler. İnşaat devam ederken, daire ve dükkanların tamamı, arsa payı tapusu verilmek suretiyle satıldığında, daire ve dükkanlar tamamlanıp alıcıya teslim edilinceye kadar, KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmediği için KDV’de tahsil edilmemekte, Faturası da (paranın tamamı önceden tahsil edilmiş olsa dahi), inşaat bitip, daire ve dükkanlar teslim edilinceye kadar düzenlenmemektedir³⁵⁷.

Bu durumda, arsa üzerine bina inşaatı tamamlanincaya kadar, diğer vergiler gündeme gelmemekte, alınan para karşılığı fatura da düzenlenmemektedir. Tapu harcı yönünden de aynı açıdan bakıp; daire, kat ve dükkanlar teslim edilmediği sürece, arsa payının değerini, tamamlanmış gayrimenkul durumu ortaya çıkmaktadır. Bazı durumlarda, kat irtifakı kurulan arsanın, üzerine inşaat yapımına başlamadan, örneğin ihtiyaç nedeniyle “aynen satılması” söz konusu olabilir. Satın alan inşaat firmasının da bu arsa üzerine inşaat yapıp satması, kat irtifaklı arsa payı tapusu vermesi durumunda, birinci satış arsa olarak yapılmasına rağmen, vergi idaresinin görüşü esas alındığında tapu harcına esas değer tamamlanmış binaya göre hesaplanacaktır ki bu alım-satım, tapu harcına esas değer gerçek durumu kapsamaktan uzaktır. Ayrıca, özellikle villa arsalarının kat irtifakı kurulduktan sonra satılması yaygın bir uygulamadır. Arsanın daha değerli satılması için, arsa sahibi arsasını villa olarak projelendirmekte, kat irtifakı kurarak ruhsata bağlamakta ve proje üzerinden, her villayla düşen arsa, kat irtifaklı arsa tapusu verilerek satılmaktadır. Arsayı satın alan kişilerde projeye sadık kalarak inşaatını kendileri yapmaktadırlar. Özellikle tatil bölgelerinde yaygın olan bu uygulamada, kat irtifakı kurulan villa arsasının tapuda alıcı adına tescili yapılırken, ortada olmayan, ne zaman inşa edileceği, kaç TL’ye tamamlanacağı dahi belli olmayan, villa değeri üstünden Harç alınabileceği tartışılmaktadır. Tebliğden sanki arsanın gerçek satış değeri üstünden değil, villa değeri üstünden harç alınması gerektiği gibi bir sonuç çıkmaktadır ki, bu ne HK’na ne de genel vergilendirme usul ve esasına uygun düşmemektedir. Burada, villaya isabet eden arsanın emlak değerinden az olmamak üzere gerçek satış değeri üstünden Tapu Harcı alınmalıdır görüşü ileri sürülmektedir. Arsa payı üzerinden yapılan satışlarda arsa payının değeri olarak;

³⁵⁷ Şükrü KIZILOĞLU, a.g.m., Eylül 2008, s. 92-99.

tamamlanmış daire, dükkan ya da mağaza değerinin esas alınması, ciddi anlamda sorunların doğmasına neden olabilecektir³⁵⁸.

Diğer taraftan, günümüzde önem kazanan kat mülkiyetine dönüşmemiş konutların satışındaki düzenlemeler de hala sorunlar mevcuttu. Henüz inşaatlar bitirilip daire veya dükkanlar teslim edilmeden önce tapuda arsa payı devirlerinin yapılması konusudur. Bu hususta da çok farklı görüşler ortaya çıkmaktadır. İnşa edilen gayri menkullerin (işyeri, konut gibi) inşaatın devamı sırasında satılması halinde, inşaatın bitirilip alıcılara teslimine kadar alınan bedellerin avans niteliğinde olduğu ve vergilemenin ise teslimin yapıldığı yılın kazancı olarak yapılması gerektiği, uygulamada artık istikrar kazanmış bir kabuldür. Genel olarak uygulama bu doğrultudadır, buna ilişkin çeşitli idari görüşler ve yargı kararları da bulunmaktadır³⁵⁹. “İnşaat işinde vergiyi doğuran olay binanın teslim tarihi olup, daha önceki ödemeler avans niteliğindedir.” denilmekte, “müteahhitlerin kendi namlarına yaptıkları inşaatlarda, inşaatın bitiminden önce özel sözleşme veya satış vaadi ile ya da arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, bir teslim veya hizmet mevcut olmadığından, alınan bedeller de avans niteliği taşıdığından fatura düzenlenmesi söz konusu değildir.” görüşü yer almaktadır.

Diğer taraftan, arsa payı devri veya kat irtifakı satışı şeklinde tapuda herhangi bir işlem yoksa oldukça isabetli olduğunu kabul etmek gerekmektedir. Bu durumda, alınan bedeller avans niteliğinde olacak ve vergileme gayrimenkul ün teslimi sırasında gerçekleşecektir. Ancak, her ne şekilde olursa olsun, tapuda devir yapılarak bir satış yapılıyorsa, bu artık geri dönüşü olmayan bir işlemdir ve gayrimenkul mülkiyeti artık el değiştirmiştir. Vergileme terimleri ile ifade edecek olursak, hukuki durum tekemmül ederek teslim ve buna bağlı olarak vergiyi doğuran olay gerçekleşmiştir. Yeni malik devraldığı bu kat irtifakı ya da arsa payı mülkiyetini kredi temininde kullanabilmektedir, hatta tekrar satarak başka kazanç zincirleri oluşturabilmektedir. Bu durumda³⁶⁰;

- Kat irtifakı ya da arsa payı devri olmaksızın inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar avans niteliğindedir ve vergilemenin de gayrimenkulün teslimi ile yapılması doğru bir uygulamadır.
- Ancak, tapuda devir yapılarak bir ön satış söz konusuysa, bu işlem sırasında alınan bedeller ve bunun karşılığında yapılan tapu devri değeri nispetinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Bu konuda yasal hükümlere daha

³⁵⁸ Şükrü KIZILOT, a.g.m., Eylül 2008, s. 92-99.

³⁵⁹ Dn.13.Dairenin, 15.05.1979 tarih ve Esas no:1978/1094 Karar no:1979/1281 sayılı Kararı (Şükrü KIZILOT, a.g.m., Eylül 2008, s. 92-99).

³⁶⁰ DEMİROĞLU, a.g.m., ss. 84, 86.

uygun bir uygulamaya yön verecek şekilde İdarenin bir düzenleme yapılmalıdır.

İnşaat sektörünün son yıllarda daha da hareketlenmiş olmasına bağlı olarak, vergileme uygulamaları açısından yaygınlaşma eğilimi gösteren yanlışlıklara meydan verilmemesi açısından bu hususların anlaşılır bir düzenlemeye kavuşturulması gerekmektedir.

3.12.7. Tevkifatların Düzenlenmesinde Muvazaa Ve Mahsup Hakkının Kaybı

İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte fiilen işin sonraki yıla sirayet etmesi halinde işin başladığı yılı takip eden yılbaşından itibaren ödenen hak ediş bedellerinden tevkifat yapılması gerekmektedir. Ancak, fiilen (mevcut teknolojik ve fiziki imkanlarla) yıl sonuna yetiştirilemeyeceği işin başlangıç aşamasında öngörülebilir işleri sadece tevkifat yükünden kaçınmak amacıyla başlangıçta yıllara yaygın iş statüsünde değerlendirilmesine anlam verilmemektedir. Bu muvazaalı durumun tespiti halinde, vergi inceleme elemanlarınca zamanında kesilmeyen tevkifatlar nedeniyle eleştiriye maruz kalınabileceği açıktır³⁶¹.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısı ile ödenen tevkifat mahsup işlemi ilgili yılın kurumlar vergisinden mahsup edilmek suretiyle yapılabileceği hüküm altına alınmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus mahsup işleminden sonra tevkifattan kalan alacağın kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği yılın sonuna kadar diğer vergilerden mahsubunun istenebileceğidir. İlgili yılın sonuna kadar bu mahsup hakkını kullanmayan mükellefler takip eden yıllarda bu haklarının yanacağı bilmelidirler(GVK. md.94). Arsa karşılığı inşaat işinin birden fazla yıla yayılan inşaat ve onarım işi olmasına rağmen bu inşa işi olmasına rağmen bu inşa işi karşılığı yapılan anlaşma uyarınca hak ediş bedeli olarak arsa verilmesi (takas) bir tür ayrı bir devir teslim işlemi olduğundan herhangi bir tevkifat söz konusu olmaz. Ancak, söz konusu inşaat işi dolayısıyla hak ediş bedeli olarak nakden veya hesaben bir ödemede bulunulması halinde,bu ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır³⁶².

³⁶¹ BİLEN, a.g.m., Eylül 2008, s. 43.

³⁶² MB, 05.12.2005 tarih ve GİB.4.34.16.01/GVK-94/3-12099/6126 sayılı Muktezası, (KIZILOT, a.g.e.,2008, s.113).

3.12.8. Sosyal Güvenlik Kurumlarında Defter İbraz Yükümlülüğü Ve Hukuki Düzenleme İhtiyacı

Vergi mevzuatı ile taahhüt konusu olmak şartı ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için özel bir vergileme sistemi öngörülmüştür. Bunun sonucu olarak bu döneme ait defter ve belgelerin muhafaza ve ibraz ödevi, taahhüt konusu işin bittiği yılı takip eden yılbaşından itibaren başlamaktadır. Bu mükellefiyete uyulmaması halinde ise vergi mevzuatı ile öngörülen yaptırımların uygulanması açısından herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır.

Sigorta uygulamasında ise inşaat ve onarım işlerinde taahhüt konusu olsun olmasın işler ile ilgili olarak özel bir sistem kabul edilmiş ancak bu işlerin defter ve belgelerinin ibrazı ile ilgili olarak ayrı bir düzenleme yapılmamıştır. Bunun sonucu olarak işverenlerin vergi mevzuatı gereği muhafaza etmeye devam ettikleri bazı defter ve belgelerin kurum'a ibraz mükellefiyetinin bulunmaması sonucunu oluşturmaktadır. Kurum'un ayrı bir düzenleme yapmaması nedeni ile de bu defterlerin ibraz edilmemesi halinde idari para cezası uygulanması ve o yıla ait bildirimlerle ilgili re'sen işlem yapması mümkün görülmemektedir. Kurum'un vergi mevzuatına paralel şekilde özellik arz eden bu işler ile ilgili olarak (taahhüt konusu işlerle ilgili bir sınırlama yapmadan) ayrı düzenleme yapması bir gereklilik olarak görülmektedir. Tüm inşaat ve onarım işlerinde işverenlere, işyeri defter ve belgelerini bütün olarak ibraz mükellefiyeti getirilmesi ve ibraz süresi başlangıcının da işin bittiği yılı takip eden yılbaşından başlatılması önerilmektedir³⁶³.

3.13. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE BÜROKRATİK VE KANUNİ DÜZENLEMELERE İHTİYAÇ DUYULAN DİĞER HUSUSLAR

Ülkemizde kamu sektörüne ait bir inşaat ihalesine nasıl hazırlandığı ile başlayan ve devam eden süreçte kanunları aşındıran pek çok uygulama ile karşılaşmaktadır. Bir taraftan mevcut sistemin sorunları diğer yandan inşaat sektöründeki yapısal özelliğe ait konular yeterince anlaşılıp değerlendirmeye alınmadıkça sağlıklı bir gelişim elde etmek mümkün görülmemektedir. Teklif mektuplarında en yüksek tenzilatı veren öncelik almış, bir diğer ifadeyle işi almak isteyen firmalar en yüksek kırımı vermek zorunda kalmışlardır. Projeleri görmek, teklif birim fiyatlarını oluşturmak, sözleşme özel koşullarını, imalat

³⁶³ GÜNAY, a.g.m., s. 61.

birim fiyat tariflerini incelemek, metraj kontrolü yapmak, iş programı oluşturmak gibi problemleri hususlar arka planda bırakılmıştır. Teklif mektuplarında en yüksek tenzilatı yazmaları yeterlidir ön koşul olarak belirlemiştir. Yapılacak işin teklif verilen tenzilat ile nasıl yapılabileceğini sorgulanmamıştır. Dolayısıyla, yıllarca sürüncemede kalan, bitmeyen inşaatlar bir çok kişi ve kurum için mağduriyet oluşturmuştur. Mevzuat boşluklarından faydalanarak haksız şekilde edinilmiş kazançlar, sek törel yozlaşmayı ve adaletsiz paylaşım düzeni içinde yansıma bulunduğu bürokrasiyi işaret göstermiştir. Yeni ve haksız imalat analizleri ile kazanılmış büyük rantlar ve bütün bunların sonucunda ciddi tenzilatlarla rağmen devlete büyük maliyetlere ve zamana mal olmuş durumlar ortaya çıkmıştır. müteahhit firmaları, inşaat firmalarının oluşumu için yapısal veya teknik, her hangi bir kriter aranmamış, sahip olmaları gereken müteahhitlik karneleri, devredilebilen, satılabilen bir meta haline gelmiştir. Teknik personel bildirisi, mali durum bildirisi, makine ve teçhizat bildirisi gibi noterlerden evrak bedeli karşılığı temin edilebilecek evraklar ile müteahhit firmalar değerlendirilip seçilmiştir. Bunun sonucunda bugün ülkemizde, çeşitli kanallardan karne edinmiş olan 90.000 kamu sektörü inşaat firması oluşmuştur. Bu mevcut ihale düzeni teknik personeli de etkilemiştir. Bu durumda, mevcut sistemde ihaleye hazırlanmak, hiçbir teknik çalışmaya ihtiyaç göstermemektedir. Metraj kontrolü gerekmeyen, birim fiyat analizlerini oluşturmayan, piyasa rayiçlerini sorgulamayan, proje incelemeyen, sözleşme yönetimi, iş programı hazırlığı, imalat birim fiyat tarifleri gibi her türlü teknik çalışmanın gereksiz kılındığı bu sistemde "müşavirlik firmaları" dolayısı ile "teknik personel" işlev dışı bırakılmış, tamamen ihtiyaç dışı tutulmuştur. Bu sistem içinde kendine bir yer bulmaya çalışan teknik personelde gerçek görev ve sorumluluklarını tam algılayamamış, şantiyelerde formen hüviyetine bürünmüştür³⁶⁴.

Bununla birlikte sektörde yer almaya çalışan dürüst firmaların karşılaştığı güçlüklerle sağlanacak desteklerin beklentisi de sürmektedir. Bu çerçevede hukuksal ve bürokratik olarak konular aşağıdaki sırayla ele alınmaktadır.

³⁶⁴ "İnşaat Sektörünün Ülkemizdeki Sorunları", <http://www.mostgroup-int.com/pages/4;26/index.html.tr>, (Erişim: 4.10.2008).

3.13.1. Teminat Mektubu Sorunu Ve Türk Bankalarının Yurtdışında Kabul Edilmemesi

Türkiye'deki bankalar, yürürlükteki mevzuattan kaynaklanan nedenlerle teminat mektubu vermekten kaçınmaktadır. Bu nedenler arasında, teminat mektupları için ayrılması istenen karşılıkların yüksek olması ve teminat mektuplarının risk kaydına alınma oranının yüksek olmasıdır.

Yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin önündeki en büyük sorun teminat mektubu temin edilememesi sorunudur. Yakın dönemde, yurtdışı müteahhitlik hizmetleri için verilecek teminat mektuplarının yeniden değerlendirme oranı yüzde 50'den yüzde 40'a indirilmiştir. Ancak, gerek bu uygulamanın yalnız yurtdışındaki işler için geçerli olması gerekirse yeniden değerlendirme oranında yapılan indirimin çok sınırlı olması beklenen yararı getirmemiştir. Türk bankaları teminat mektubu vermeye teşvik edilmelidir. Teminat mektuplarının değerlendirme oranının yüzde 40'dan yüzde 10'a indirilmesi gibi mevzuatta bankaların teminat mektubu vermelerini kısıtlayıcı hükümlere esneklik getirilmelidir(Bankalar Kanunu). Bankaların konsorsiyum kurarak teminat mektubu vermelerinin değerlendirme oranları düşürülerek teşvik edilmesi, bankaların olanaklarını birleştirerek inşaat sektörü ile çalışabilmelerini sağlamak açısından önem taşımaktadır. Ayrıca, yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin bu büyük sorununa çözüm getirilmesi amacıyla bir teminat mektubu fonu oluşturulması için yürütülen çalışmaların bir an önce tamamlanması ve hayata geçirilmesi yararlı olacaktır. Türk bankalarından bulunabilen teminat mektupları yurtdışında kabul görmemektedir. Türk bankaları tarafından verilen teminat mektuplarının yurtdışında kabul görmemesinin nedenleri, ülkemizin son dönemde geçirdiği ağır ekonomik krizler nedeniyle ülke riskinin yüksek olması; aynı ekonomik krizler sonucunda Türk bankacılık sektörünün de ciddi sıkıntı yaşaması ve kredibilite notlarının düşmesi; Türk bankalarının geçmişte yurtdışına verilen teminat mektupları için gelen nakde çevirme taleplerini yerine getirmemeleri olarak ortaya çıkmaktadır. Türk bankalarının yurtdışında kabul görmesi için çalışmalar başlatılmalıdır. Yurtdışında tanınan ve itibar sahibi olan kamu bankalarının inşaat sektörüne teminat mektubu vermeleri sağlanmalıdır³⁶⁵.

Yabancı işverenlerin Türk bankaları tarafından verilmiş olan teminat mektuplarını nakde çevirme taleplerine yapılan itirazlar için ihtisas mahkemeleri

³⁶⁵ "İnşaat Sektörünün Üç Önemli Sorunu", <http://www.sedefed.org>,(Erişim: 22 .05.2006), <http://www.biymed.com>, (Erişim: 3.05.2008).

görevlendirilmelidir.“Teminat mektuplarının geri dönmeme oranı yüzde beş 1 milyar dolarlık iş alınması halinde, yüzde 6-10’u arasında olup, 100 milyon dolarlık teminat mektubu gerekmektedir. Geri dönmeme riski olan miktar 1 milyon dolardır. Alınan riskin oldukça küçük” olmasına dikkat çekilmektedir³⁶⁶.

3.13.2. İnşaat İşlerinde Hak ediş Bedelinin Para İle Ödenmemesi Halinde Asgari İşçilik Uygulaması

Günümüzde ihale yoluyla yapılan özel bina inşaatlarının klasik hak ediş bedeline göre yapılması uygulaması yanında, ödeme yönteminin kat karşılığı veya hasılat paylaşımı olarak belirlenmesi yöntemi de yaygınlık kazanmıştır. Kullanılan bu yöntemin her iki taraf için de avantajları bulunmaktadır. Bu yöntemle işi üstlenen işveren arsa maliyetine ayıracağı kaynağı bir başka yatırımda değerlendirme imkanı bulmakta, işi ihale ile veren kurum ise öz sermaye yetersizliğinden kaynaklanan nakit ödeme yükümlülüğünden kurtulmaktadır.

Asgari İşçilik uygulaması ve buna bağlı olarak ilişiksizlik belgesi aranmasının kanunda dayanağı bulunmaktadır(SGKn md.79, md.83 ve md.130). Bu konuda, hukuksal düzenleme ve asgari işçilik uygulamasına ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir(SSİY.md.38). Ancak, ihale bedelinin kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemi olması durumunda, asgari işçiliğe esas maliyet bedelinin tespiti konusunda kanunlarda herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Hak ediş bedelinin para yerine kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemine göre belirlendiği inşaat işyerleri için sigorta müdürlükleri tarafından asgari işçilik uygulamak sorun olmaktadır. Bu konuda SSİY’ de düzenleme bulunmaması, uzlaşma yoluyla asgari işçilik uygulamasını seçen işverenleri zor durumda bırakmaktadır. Pratik olduğu ve kısa bir zaman dilimi içerisinde kolay uygulandığı için işverenler tarafından tercih edilen uzlaşma yönteminin, kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemi ile inşaat yapan işverenler için de özendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemine göre inşaat yapan işverenlere uygulanacak asgari işçiliğin usul ve esaslarının kısa vadede bir genelge ile düzenlenmesi, kanuni defterlerin, maliyet tespiti ile sınırlı olmak üzere meslek mensupları tarafından incelemesi sonucu asgari işçiliğin sigorta müfettişinin kanuni defterleri incelemesine gerek kalmadan sonuçlandırılabilmesi, SSİY’de bu konuda bir kanuni düzenlemenin

³⁶⁶ Pelin CENGİZ, “Nazmi DURBAKAYIM ile söyleşi: Teminat Mektubu Krize Takıldı”, <http://www.arkitera.com.tr> ,(Erişim:29 10. 2008).

yapılmasını gerekli kılmaktadır. Buna karşın sigorta müdürlükleri bu nitelikteki işyerlerine asgari işçilik uygularken SSİY ve mevcut genelgelerden yararlanarak maliyet bedelini tespit etmekte, hesaplamayı bu doğrultuda yapmaktadır. Hak ediş ödemelerinin para olmaması nedeniyle, sigorta müdürlüklerinde kolay uygulanabildiği ve kısa sürede sonuçlandırıldığı için tercih edilen uzlaşma yöntemi müfettiş incelemesi nedeniyle tevkifata uğramakta, ilişiksizlik yazısını almak uzun sürmektedir³⁶⁷. Hak ediş bedelinin para olmaması nedeniyle Sigorta müdürlüğünde asgari işçilik hesabı yapabilmek fiilen mümkün değildir. Bu durumda, asgari işçilik hesabına esas maliyet bedelinin tespiti amacıyla işyeri kayıtlarının sigorta müfettişi tarafından incelenmesi kaçınılmaz olmaktadır. Uygulanan yeni yöntemle göre sigorta müfettişi işyeri kanuni kayıtlarını, defter maliyet bedelini tespit etmek amacıyla incelemekte, inceleme maliyet bedelinin tespiti ile sınırlı kalmaktadır. Bu inceleme ile asgari işçiliğe esas maliyet bedelinin tespitinde, defter maliyet bedeli ile m² maliyet bedeli arasında mukayese yapılması imkanı da fiilen mümkün hale gelmektedir. Ayrıca hasılat paylaşımının ihale makamı tarafından işveren nam ve hesabına aktarılması durumunda hak ediş görevi gören bedel de saptanmış olacaktır. Bu bağlamda, asgari işçiliğe esas maliyet bedeli olarak;

- m² maliyet bedeli,
- Kanuni defter kayıtlarına göre maliyet bedeli,
- Hasılat paylaşım bedelinden (dairelerin idare tarafından satılarak yükleniciye ödenmesi durumunda) hangilerinin alınması gerektiği sorunu ortaya çıkmaktadır. Bir anlamda üç değişik maliyet bedelinden hangisine işin asgari işçilik oranı uygulanarak bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı saptanmalıdır.

Sigorta müdürlüğü tarafından yapılan hesaplamada sigorta müfettişinin saptadığı maliyet bedellerinden en yükseği dikkate alınmaktadır. Bu miktara, yapılan işin işçilik oranı uygulanmakta ve bildirilmesi gereken SPEK bulunmaktadır. Bulunan bu tutarla bildirilen SPEK toplamı karşılaştırılarak ön değerlendirme sonuçlandırılmaktadır. Uygulamada sigorta müdürlüklerinin, ihale makamının kamu kurumu olması durumunda m² maliyet bedelini, sigorta müfettişinin incelemesine göre en yüksek olan maliyet bedeli olsa bile dikkate almaması gerekmektedir. Bu konuda SSİY'nin md 38'in dar yorumlanması gerekmektedir. Yönetmelik maddesinin geniş yorumlanması ihale makamının maliyeti yüksek bir inşaatı düşük fiyatla

³⁶⁷ Mustafa İTİŞKEN, "Asgari İşçilik Uygulaması İle Hizmet Alım Sözleşmeleri Uygulaması Örseleniyor (mu?)-I", **Yaklaşım**, Ağustos 2006, S:164, s. 241.

yaptırarak (zararına) haksız kazanç elde ettiği sonucun doğurabilir. Ancak ihale makamının özel sektöre ait kurum olması durumunda Yönetmelik maddesinin geniş yorumlanması gerekmekte, dolayısıyla m² maliyet bedeli en yüksek maliyet bedeli ise işin işçilik oranı bu tutara uygulanmalıdır. İhale makamının kamu veya özel sektör olması halinde farklı uygulama yapılmasının temel nedeni; kamu kurumlarının şeffaf olması nedeniyle kayıtlarının doğruluğunda şüphe aranmaması ve kayıt dışı çalışmanın söz konusu olmamasıdır. Bu konuda örnek bir uygulama aşağıda verilmektedir³⁶⁸.

Örnek;

İşin adı: 100 dairelik toplu konut inşaatı

İnşaatın başlama ve bitiş tarihi: 01.01.2005-31.12.2006

İnşaatın sınıfı-grubu ve yüzölçümü: 3-B Sınıfı, 10.000 m²

İhale yöntemi: kat karşılığı hasılat paylaşımı

Ödenen hak ediş tutarı: hak ediş ödenmemiştir.

Müfettiş incelemesi sonucu tespit edilen defter maliyet bedeli;

2005 Yılı 740 Hizmet Üretim Maliyet Hesabı: 1.700.000-TL

2006 Yılı 740 Hizmet Üretim Maliyet Hesabı: 1.750.000- TL

2005 Yılı 340 Alınan Avanslar Hesabı: 1.900.000- TL (260 dairenin idarece satılması ve bedelinin yükleniciye ödenmesi)

2006 Yılı 340 Alınan Avanslar Hesabı: 1.750.000- TL (240 dairenin idarece satılması ve bedelinin yükleniciye ödenmesi)

Binanın m² maliyeti, inşaatın ruhsatnamesinde yazılı bulunan yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle hesaplanır. Buna göre m² maliyet bedeli 10.000x359,00=3.590.000-TL'dir. Müfettiş incelemesine göre defter maliyet bedelinin 3.450.000-TL olduğu anlaşılmaktadır. 340 Alınan Avanslar Hesabının incelenmesi sonucu ödenen hasılat paylaşım tutarının 3.650.000-TL olduğu görülmektedir. Bu durumda işverene uygulanacak asgari işçiliğe esas maliyet bedeli en yüksek olan hasılat paylaşım tutarı olan 3.650.000-TL seçilmeli ve bu tutara işin işçilik oranı uygulanmalıdır. İşverene kat karşılığı-hasılat paylaşım yöntemine göre verilecek dairelerin idare tarafından satılmayıp işveren tarafından satılması, hasılat bedelinin belirlenememesi durumunda; ihale makamı, kamu kurumu ise defter maliyet bedeli, özel kurum ise yüksek olduğu için m² maliyet bedeli dikkate alınmalıdır. Diğer yandan, kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemine göre yapılan inşaatlarda işçilik oranının tespiti de uzun zaman almaktadır. Çünkü ihale

³⁶⁸ ÖZDAMAR, a.g.m., Temmuz 2007.

makamları işverene sadece daireleri yaptırmamakta, çevre düzenlemesi, alt yapı inşaatı gibi işçilik oranı yüksek olan işleri de yaptırmaktadır. Bu durumda SSiY md. 38'e göre işverenin kabul etmesi halinde ya en yüksek işçilik oranı uygulanmalı, ya da uygulanacak işçilik oranı Asgari İşçilik Tespit Komisyonu'ndan öğrenilmelidir. Yönetmeliğin geçerli hükmü işçilik oranının Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından tespitini zorunlu kılmaktadır. Çünkü hiçbir işveren yüksek işçilik oranını kabul ederek fark prim ödemek istemez. İşin işçilik oranının Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından belirlenmesi zaman almaktadır. Bu nedenle inşaat yapıldıktan sonra zaman kaybetmeden kuruma başvurularak işçilik oranının Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından belirlenmesi talep edilmelidir. Kat karşılığı veya hasılat paylaşımı yöntemine göre yapılan inşaatlarda maliyet bedeli her zaman fiili durumu yansıtmamakta, SGK'n yükümlülüğünün tam olarak yerine getirilmesi durumunda bile fark işçilik çıkabilmektedir. Bu nedenle fark prim yanında gecikme zammı ödememek için sürecin kısaltılması tercih edilmelidir³⁶⁹.

3.13.3. İdari-Yargısal Kararlarda Uyuşmazlık Doğurabilen Ve Hukuksal Zeminde Netlik kazanmayan İnşaat İşleri

Vergi hukukunun zorluklarından biri, yönlendirici ve emredici kanun kuralları konurken kavramların açık şekilde tanımlanmaması ve ayrıca, kapsam veya içerik dediğimiz söylemlerle hangi unsurların kastedildiğinin tam olarak bilinmemesidir. Bu nedenle İnşaat işlerinin yürütülmesi sırasında karşılaşılan hukuki uygulama farklılıkları ve netleşmeyen uygulama sonuçları dikkat çekmektedir.

3.13.3.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Gelir Vergisi Uygulamaları

İvazsız edinilenler hariç olmak üzere iktisap şekli nasıl olursa olsun 5 yıl içinde elden çıkarılan mallar, **değer artış kazancından** ötürü gelir vergisine tabi olmaktadır(GVK. mükerrer md.80/6-17). 5 yıllık süre 01.01.2007 tarihinden önce edinilmiş gayrimenkullar için 4 yıldır(5615 s. K. md 5./18). Arsa payı karşılığı konut alanlarda 4 veya 5 yıllık süre hesaplanırken iktisap tarihi, inşaatın tamamlanıp yapı kullanma belgesinin alındığı tarihtir. Ayrıca hem arsa hem de daire için elden

³⁶⁹ ÖZDAMAR, a.g.m., Temmuz 2007.

çıkarma süresi bakımından, ayrı ayrı 4 veya 5 yıllık süre şartına bakılması gerekmektedir³⁷⁰.

Söz konusu sürenin geçmiş olması halinde, gayrimenkulun elden çıkarılmasından sağlanan kazancın vergilendirilmemesi gereği doğmaktadır. Konuyla ilgili Danıştay ve Vergi İdaresi'nin görüşleri aşağıda değerlendirilmektedir³⁷¹.

- **Vergi İdaresinin Görüşü;**

Maliye Bakanlığı, arsanın müteahhide verilmesi olayında, arsanın satın alındığı tarihten itibaren beş (dört) yıl geçmiş olsa dahi, dairelerin edinilmesini yeni bir iktisap olarak nitelendirip, değer artış kazancı ilgili hükümleri işletebilmektedir. Edinilen dairelerle ilgili olarak, beş (dört) yıllık süre geçtikten sonra yapılan satışları da, duruma göre, ticari kazanç olarak nitelendirip, vergilendirilme yoluna gidebilmektedir. Konuyla ilgili Maliye bakanlığı, beş yıllık süre geçse bile, daire ve dükkan satışını bir yılda birden fazla ya da her yıl bir satış yapılması halinde, devamlılık unsuru bulunduğu gerekçesiyle, ticari kazanç hükümlerine göre nitelendirmektedir. Hatta duruma göre, ticari bir organizasyon içinde yapıldığı gerekçesiyle, tek satış dahi ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

- **Danıştay'ın görüşü;**

Bu konuda, sözü edilen beş yıllık sürenin geçmesinden sonra değer artış kazancı nitelendirmesinin yanlış olduğunu ve servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi biçiminde nitelendirilmesi gerektiğini dile getirmiştir. Buna göre, "Bir kişinin kat edinme karşılığında, arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin, arsanın iktisap tarihinden itibaren dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazanç, değer artış kazancı olarak düşünülemezdir.

3.13.3.2. Adi Ortaklık-İş Ortaklığı İlişkisinde İnşaat İşleri

Kentleşmenin ve toplu yapılaşmanın arttığı günümüzde gittikçe daha da önem kazanan İnşaat sektörüne yönelik, inşaatın yapımı ve tamamlanması sonrası da dahil olmak üzere vergilendirme sürecinde dikkat edilmesi gereken bir hususta şudur ki; gerek mükellef sermayesinin ülkenin ihtiyaç duyduğu alanlara kanalize edilmesi gerek devlet açısından vergi kaybının en aza indirgenmesi için

³⁷⁰ Şükrü KIZILLOT, Ekrem SARISU, Sezgin ÖZCAN, Zuhâl KIZILLOT, **Gayrimenkul Rehberi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, ss.163-165.

³⁷¹ Y.Burak ASLANPINAR, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, , S:185, Mayıs 2008, s. 25.

düzenlemelerin her iki taraf bakımından da uygulanabilirliği kolay, memnun edici, anlaşılır ve işlerlik kazanmış olmalıdır. Bu anlamda büyük sermaye gerektiren inşaat işlerinde tercih edilen adi ortaklık iş ortaklığı işleyişinde ortaya çıkan sorun ele alınmıştır. Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmadığı için işin sonunda ortaklığın kar ve zararını ortaklar kendi bilançolarına ithal ederek vergi beyanını kendileri vermektedir. İş ortaklıkları, kurumlar vergisinde yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler şeklinde tanımlanmıştır(KVK. md.2/7). İş ortaklığı durumunda ortaklar, kendi vergi beyannamelerini verdiği için kar veya zararı değil ancak vergi sonrası oluşan sonucu hesaplarına alabilmektedirler. Bu durumda, eğer iş ortaklığı zarar ederse ortaklar bunu diğer karlarından düşmemekte veya ortaklık kar edip ana şirket zarar ederse ortaklık karından ana şirket zararı mahsup edilememektedir. Bu son derece dezavantajlı durum sebebiyle ve iş ortaklığı modelinin seçimi tercihe bırakıldığından dolayı iş ortaklığı hiçbir durumda kullanılmayacak bir alternatif olarak kalmaktadır.

Ortaklıklar doğrudan doğruya kurumlar vergisi mükellefi yapıldığı takdirde bununda kendi içinde sıkıntıları bulunmaktadır. Bu sorunları şöyle sıralayabiliriz;

- Ortaklık yapısında yabancı firma veya firmalar var ise, bu firmalar kurumlar vergisi kapsamında **“Dar Mükellef”** olarak tarif edildiklerinden, işin bitiminde yapılacak kar dağıtım paylarının vergilendirilmesi Türk ortaklarına benzemeyecektir. Diğer bir ifade ile farklı biçim ve oranda vergiye tabi olacaklardır. Bu yüzden de ortakların vergi mükellefiyeti farklarından doğan mağduriyetlerini giderici vergi paylaşımının eşit gösterildiği ikinci bir sözleşme yapma ihtiyacı doğmaktadır. Ancak bu ikinci sözleşme uygulaması Türk Genel hukuku ve Türk Vergi Hukuku karşısında bir anlam taşımaktan uzak kalmaktadır.

- Kurumlar vergisi karşısında ayrı bir mükellefiyet olması bağlamında, ortaklığın taahhüt etmiş olduğu yapım işinin genel cirosunun ortaklara dağıtılması, ortakların paylarını gösteren ciro tutarlarını kendi bilanço ve gelir tablolarına aktarmaları, KVK' na göre mümkün olmamaktadır.

- Türk vergi Sistemine göre **“zaman aşımı”** ,mükelleflerin yükümlülüğünün devam zorunluluğu süresi 5 yıl (SGKn kapsamındaki belgeler için 10 yıl) dır. İş ortaklığı bünyesindeki bu süreç, işin geçici kabulünün yapıp nihai vergilendirilmesinin dönem olarak yapıldığı takvim yılını takip eden yıldan başlamaktadır. Adi Ortaklık şekli içinde, gerek insan hatalarından ve gerek ihmalden

doğan yanlışlıklar dolayısı ile devletin maruz kalabileceği “**Vergi Ziyayı (vergi kaybı)**” tutarları vergi mükelleflerine ceza ve faizleri ile ödetilmektedir. SGK’da işyeri mükellefleri içinde aynı sorumluluk geçerlidir. Ancak bu cezaları yabancı ortaklara anlatmak, bu cezaları ve sorumluluğun süresini paylaşmak oldukça güçtür. Çünkü yabancı ortağı işin bitiminden sonra Türkiye’de bulmak zorlaşmaktadır. Yerli ortağın yabancı ortak karşısında maruz kaldığı bu haksız olabilen rekabetin giderilmesi gerekmektedir³⁷².

Adi ortaklık iş ortaklığı ilişkisinin değerlendirilmesi hususunda yapılan kanuni düzenleme şöyledir: kurumlar, dilerse BK’na göre adi ortaklık veya KVK’na göre iş ortaklığı şeklinde ortaklıklar oluşturarak faaliyet gösterebilmektedirler. Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler. İş ortaklıkları ise KVK’da ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.³⁷³

Adi ortaklık şeklinde işlem gören iş ortaklığı muhasebesinde oluşacak kar paylarının ortaklara dağıtımında, yabancı ortakların yine “*Dar Mükellef*” kapsamında vergilendirilecek olmalarının yanı sıra ayrıca bir de kırtasiyecilik külfeti doğmaktadır. Çünkü adi ortaklıkta kar/zarar sonucuna yönelik bağımsız bir vergi mükellefiyeti bulunmamakta ancak adi ortaklığın bağımsız bir muhasebe işlemi yapma zorunluluğu söz konusu olmaktadır. İş sonuçlandığında doğacak kar ya da zarar, adi ortaklığın karı veya zararı olarak kabul edilmediğinden bunlar, kanunda, tarif edilen belgelerle ortakların kendi muhasebelerine aktarılmaktadır. Dolayısı ile ortaklık konusu iş için geçici kabulün yapıldığı yılın sonuna kadar bağımsız muhasebe kaydı tutulması gerekmektedir. Geçici kabulün yapıldığı dönemden sonraki yıldan itibaren yine zaman aşımı süresi başlamakta ama burada adi ortaklığın kimliği artık sona

³⁷² KURBAN, a.g.m. ,s.11.

³⁷³ 1 no’lu KVK.Genel Tebliğ, **03.04.2007 tarihli ,26482 sayılı, Resmi Gazete** de yayınlanmıştır. <http://www.gib.gov.tr>,(Erişim:8.3.2008).

erdiği için sorumluluk bağlamında Maliye, SGK ve Çalışma Bakanlığı idarelerinin muhatapları, ortaklık payları çerçevesinde adi ortaklığın bizzat ortakları olmaktadır. Bu sıkıntı ile kurumlar vergisi mükellefiyetinde yaşanan sıkıntı aynı mantık içinde yer almaktadır. İş ortaklıklarının cinsi ne olursa olsun taahhüt konusu iş, belirlenecek bir tanım ismi ile ticaret sicilinde “Geçici” olarak tescil ve ilan edilmeli; tescildeki geçici süre, işin kesin kabulünün yapıldığı tarihte otomatik olarak sona erdirilmelidir. Böylece yabancı uyruklu ortağın vergi, SGKn., Çalışma Bakanlığı ve işteki diğer kanuni sorumluluk süreleri de belirlenmiş olacaktır. Ortaklığın sonucunda elde edilen kar/ zararlar yerli - yabancı ortak ayrımı yapılmadan eşit olarak paylaşılmalı, yerli ortağın payına düşen ciro tutarının yapılacak düzenleme ile kendi firmasının ciro tutarları ile birleşmesine imkan sağlanmalıdır. Bu çerçevede, uluslararası uygulamada inşaat sözleşmelerinin yüklenici tarafı, en yaygın şekilde iş ortaklığı veya konsorsiyumlardır. Bu, hiçbir zaman, başka konularda da iş ortaklığı veya konsorsiyum kurulamayacağı anlamını taşımayacağı gibi, inşaat sözleşmelerinin başka tür şirketlerce yapılması mümkün olacaktır. Uluslararası yaygın bu iki önemli ortaklık türünün, hukukumuza uluslararası terminolojideki anlamı ile girmesi gerekli görülmektedir. Bu tür ortaklıklara Türkçe isim bulmak ve düşünülen kavramları yüklemek gerekli görülmektedir. Konsorsiyum, iş ortaklığı ve ortak girişim kavramlarının tüm kamu kurum ve kuruluşlarında uygulama birliğinin sağlanması bakımından, doğru algılanması çok önemlidir³⁷⁴.

Özellikle, ihale ve sözleşme yapma ve uygulama konumundaki tüm yetkili ve sorumluların bu kavramları, bütün boyutları ile ele alınması gerekmektedir. Bunun sağlanabilmesi için; iş ortaklığı, konsorsiyum ve ortak girişimlerin tek bir başlık ve hukuksal düzenleme altında bir araya getirilmesinde yarar görülmektedir. Kanuni düzenleme yapılırken, düzenlemenin tüm hukuk sistemimizle uyumunun göz ardı edilmemesi gerekir. Doğal olarak, yapılacak köklü bir hukuksal düzenleme, konuyla ilgili mevcut tüm yönetmelik ve diğer düzenlemelerin de gözden geçirilmesini gerektirecektir³⁷⁵.

3.13.3.3. Vergi Uygulamaları ile Muhasebe Kayıt Düzeninde Uyumsuzluk

VUK uyarınca çıkarılan MSUGT no:1’e göre, TDHP’da yer alan, “**170–177 no.lu Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyetleri**” hesabı, işletmenin üstlendiği yıllara

³⁷⁴ Celal TOZAN, “Konsorsiyumların İhale İle Üstlendikleri İşlerin Tescili Ve Asgari İşçilik Tespiti”, **Yaklaşım**, Sayı:136, Nisan 2004, s.93.

³⁷⁵ KURBAN, a.g.m.,s.16.

yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin biriktirildiği hesaplardır. Bu hesaplarda oluşan maliyet, geçici kabul yapıldığında “**622- Satılan Hizmet Maliyeti**” hesabına devredilir. Aynı şekilde, “**350–357 no.lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hak edişleri**” hesabı da, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin izlendiği hesaplardır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hak ediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Dolayısı ile maliyetler ve hak edişler, yıllara yaygın iş bitene kadar bilançolarda sırasıyla, dönen varlık ve kısa vadeli yabancı kaynak olarak biriktirilmektedir. Sonuç olarak bu sistemde, hak edişler ve maliyetler arasındaki olumlu ya da olumsuz fark, kar ya da zarar olarak öz sermayenin bir unsuru olamamaktadır.

Diğer yandan konu **avans kar payı dağıtımı** açısından irdelendiğinde: yıllara yaygın işlere ait hesapların, (TMS no:11’in uygulanmasının zorunlu olduğu döneme kadar) dönem sonunda gelir tablosu hesaplarına aktarılması, dolayısı ile tebliğ hükümlerine göre avans kar dağıtımı hesaplamasının muhasebe içi bir işlem olarak yapılması gerekmektedir. Bu şekilde oluşacak kar/zararın bilançoya aktarılması ve çıkan karın, “İşletmede bırakılması zorunlu yasal fonlar” olarak TDHP’ da 54 hesap grubunda izlenmesi hususu vardır. Böylece, gerek yapılan bu işlemler muhasebe düzeni içinde izlenebilir hale getirilmiş olacak, gerek KİK’ dan kaynaklı sorunlar giderilmiş olur. Buradaki sorun, kurumlar vergisi beyannamesinde bu işlemlerin nasıl gösterileceğidir. Bu konuda; inşaat maliyet ve hak ediş hesaplarının, gelir ve gider hesaplarına aktarılması sonucu oluşacak kar, beyannamede “Ticari kar” olarak gösterilmeli, bu kar, GVK. md.42 gereği iş bittiğinde vergilendirileceğinden, yine beyanname üzerinde, “Diğer İndirim” olarak gösterilerek, vergi matrahının oluşması engellenmelidir. Dikkat edileceği üzere, bu yöntem, henüz vergiye tabi olmayan bu karı öz sermayenin bir unsuru haline getirmekten başka bir amaç taşımamaktadır. Dağıtılabilecek kar payı, hiçbir şekilde, KVK Tebliği’nde yer alan “**Avans Kar Dağıtımı**” hükümleri gereği hesaplanacak rakamdan fazla olmamalıdır. Sonuç olarak eleştiri konusu olabilecek TDHP’na aykırılık konusundadır. Bu konuda da TDHP’ nın hem muhasebe standartlarını hem de avans kar payı uygulamalarını dikkate alarak yeniden düzenlenmesinin gerektiğidir³⁷⁶.

Bütün bu olayların çözümü, uygulayıcılarla inceleme elemanının konulara yaklaşım tarzlarına ve değerlendirme farklılığına göre uzlaşma veya yargı aşamasında verilecek kararlarla sağlanabilmektedir. Ancak bu hususlarda

³⁷⁶ AYDIN, BEYAZ, a.g.m., ss. 46-49.

çıkarılacak daha detaylı tebliğ ve sirküler ile idari ve yargısal süreçte uyumsuzluklarında çözümünü bakımından yol gösterici olacaktır.

3.13.3.4. Kamu İhale Mevzuatı Bakımından İnşaat İşletmelerinde Mali Yeterlilik Tartışması

İsteklinin, ekonomik ve mali yeterliğinin belirlenmesi için, ilgili mevzuatı uyarınca yayınlanması zorunlu olan bilançosu veya bilançosunun gerekli görülen bölümleri, yoksa bunlara eşdeğer belgelerin ihale kurumunca istenebileceği belirtilmiştir(KİK.md.10). “**Yapım İşleri Uygulama Yönetmeliği**”ne göre, ilgili belgelerin istenildiği durumlarda aşağıdaki haller söz konusudur(4734 s.K.md.37);

- Belli sürelerde nakit akışını sağlayabilmesi için gerekli likiditeye ve kısa dönem (bir yıl) içinde borç ödeme gücüne sahip olup olmadığını gösteren cari oranın (dönen varlıklar/kısa vadeli borçlar) en az 0,50 olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri, dönen varlıklardan ve hak ediş gelirleri kısa vadeli borçlardan düşülecektir),
- Varlıkların ne kadarının öz kaynaklardan oluştuğunu gösteren öz kaynak oranının (öz kaynaklar/toplam aktif) en az 0,10 olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri toplam aktiflerden düşülecektir),
- Kısa vadeli banka borçlarının öz kaynaklara oranının 0,75’ten küçük olması, yeterlik kriterleri olarak öngörülür ve sayılan üç kriter birlikte aranır. Sunulan bilançolarda yıllara yaygın inşaat maliyetleri ile hak ediş gelirlerinin gösterilmesi zorunludur.

Tahmin edileceği üzere, hak ediş gelirleri ve maliyetler birbirine eşit olmadığı durumda aradaki farkın nasıl dikkate alınacağına dair hiçbir hükmün olmadığı bu analiz çalışması, ciddi sorunlar taşımaktadır. Nitekim elindeki taahhüt işi henüz bitmemiş bir inşaat işletmesinde, hak edişler ve maliyetler arasındaki olumlu fark, bilançonun aktifinde, nakit, alacak, iş makinesi ve benzeri olarak yer almaktadır. Dolayısı ile öz kaynakların varlıklara oranı hesabı yapılırken, hak ediş ve maliyetler arasındaki fark dikkate alınmaz ise işletme, kamu ihale mevzuatı açısından mali yeterlilik alamama tehlikesi ile karşılaşacaktır³⁷⁷.

³⁷⁷ AYDIN, BEYAZ, a.g.m., ss. 46-49.

3.13.3.5. Asgari İşçilik Yükümlülüğünün Köy Evi Yapımına da Uygulanabilirliği

06.08.2003 tarihinde yürürlüğe giren kanun ile köy statüsünde bulunan ancak yaz aylarında Büyükşehirler kadar nüfus yoğunluğuna sahip köyler için sosyal güvenlik finansmanını düşünerek köy sınırlarında anahtar teslimi veya ihale suretiyle başkasına verilmeksizin, turistik, ticari veya dinlenme gayesi dışında olan bütün inşaatları asgari işçilik uygulaması kapsamına almıştır(4958 s.K.).

Köy sınırları içinde–**06.05.1986-06.08.2003 dönemi**- anahtar teslimi veya ihale suretiyle başkasına verilmeksizin, turistik, ticari veya dinlenme gayesi dışında, kısmen inşaat sahibi ve aile fertlerinin çalışması, kısmen de hariçten işçi çalıştırılması suretiyle kendi ihtiyaçları için yapılan inşaat, tamirat, tadilat, tesisat ve benzeri işte çalışanlar sigortalı sayılmamıştır. Ancak, **06.08.2003-günümüz dönemi**; köy sınırları içerisinde ister anahtar teslimi veya ihale suretiyle başkasına verilmiş olsun ister inşaat sahibi ve aile fertleri çalışsın ve bunlara kısmen de hariçten işçi çalıştırılması suretiyle yapılsın 4958 s.K yürürlüğe girdiği 06.08.2003 tarihi itibarıyla köy sınırlarında yapılan inşaatlar sosyal güvenlik sisteminde asgari işçilik uygulamasına dahil edilmişlerdir. Valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer merciler, yapı ruhsatı verdikleri inşaatları ruhsat tarihinden itibaren bir ay içinde SGK'ya bildirmekle yükümlüdürler. Valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer merciler tarafından, yapı kullanma izin belgesi verilmeden önce ilgililerden bu bina inşaatı işyerlerinden dolayı kurum'a borçlarının bulunmadığına dair kurum'ca düzenlenmiş bir belgenin istenmesi zorunlu görülmektedir. Köylerde yapılan inşaatların özellikle defter tutma yükümlülüğü olmayan gerçek kişilerce yapıldığı göz önünde bulundurulduğunda yapının yaklaşık maliyeti yüzölçümü ile birim maliyet tutarı ile çarpılmak suretiyle tespit edilecektir. Bulunan yaklaşık maliyet tutarına daha önce Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenmiş oran tatbik edilerek işverence yapılan yapı için bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı hesaplanmış olacaktır. İşverence yapılan bildirim tutarı ile hesaplama sonucu bulunan asgari işçilik tutarı kıyas edilmek ve çıkan (-) veya (+) sonucuna göre ilişiksizlik belgesi verilir. Anadolu'nun ücra köşesinde dağ köylerinde çiftçinin köylünün kendi arsaları üzerine oturma amaçlı veya yaşanmış olan depremler sonrası yıkılan evlerinin yerine yeni evlerin yapımı için inşaatlar yapma gayretinde olan ve kanunlarla yaşadıkları bölgelerde yıllık ortalama geliri 1500 USD altında

olduğu belirlenen köylüler sosyal devlet olgusunun aksine zor durumda bırakıldığı düşünülmektedir³⁷⁸.

3.13.3.6. Farklı İnşaat İşlerinde Harcama Paylarının Tespiti

İşletmenin faaliyetine dahil işlere yüklenecek masraf paylarını saptarken de, amortismanlar ile müşterek giderlerin neler olduğu konusunda kanunda kesin belirleme olmadığı için, masraf unsurunun niteliği ve yapılan işlerle bağlantısı önem kazanmaktadır. Her faaliyet türünde kendine özel harcama alanları ve türlerinin varlığı nedeniyle, kanunlarda tek kalıp halinde kural belirlenmesi güç olmaktadır. Ancak, uygulamada tereddüt yaratabilecek konularda idarenin tebliğ veya sirkülerle açıklamalar getirmesi kaçınılmaz olmaktadır. Örneğin, borç olarak tahakkuk eden harcamaların ödenip ödenmemesi giderlerin dağıtımda etkili ise ayırım yapılmalı mıdır? Ya da oranlama yaparken, harcamalarla ilgili KDV ve benzeri dolaylı mali yükleri dağıtımına konu tutara dahil etmek ihtiyari midir? hususu tartışılmaktadır. Bu hallerde, harcama kavramının özellikle benimsenmesi, borç tutarına dahil edilen dolaylı vergileri de kapsadığı gibi, ödemenin yapılıp yapılmadığı sorununu da ortadan kaldırır nitelik taşımaktadır. Başka bir ifade ile, harcamayı, ödeme aşamasında fiili gerçekleşme olarak kabul etmekte mümkündür. Bu durumda işletmenin satıcı veya hizmet sunan firmalara, nakit varlık transfer etmesi, çek vermesi ya da banka hesabından ödeme yapılması biçiminde de ayırım değerlendirilebilir. Diğer yandan, avans suretiyle yapılan ödemeleri de farklı değerlendirmek gerekebilecektir.

Tereddüt doğurucu ayrı bir konu da masraf dağıtımdır. Kanun hükmü uyarınca, müşterek giderlerden pay verilecek olan “**diğer işler**”e nelerin dahil edilebileceği çok açık değildir. Firmanın, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilave olarak bünyesinde sürekli şekilde yaptığı inşaat malzemelerinin alım satım faaliyetinin, müşterek giderlerden pay almasında sorun doğmamaktadır. Çünkü faaliyet türü itibarıyla ticari iş niteliği açıkça bellidir ve üzerinde tartışma doğurmamaktadır. Ancak, işletmenin asli faaliyetiyle hiç ilgisi bulunmayan ve aktifinde kayıtlı bir iktisadi kıymetin herhangi bir nedenle satılmasından elde edilen gelir veya dövize çevrilmiş atıl nakdi varlıklarda oluşan değer artışı, diğer iş sayılıp, maliyetten hisse alacak mıdır? hususunda, dağıtımda esas olan diğer işlere ait satış ve hasılat tutarı, sadece tahakkuk bazında mı dikkate alınmalı; çünkü tahsilatın zamanında yapılmaması ve

³⁷⁸ Cüneyt OLGAÇ, “Sosyal Güvenlik Sisteminde Asgari İşçilik Uygulaması Kapsamında Köyde Yapılan İnşaatların Durumu”, **E-Yaklaşım**, S:50, Eylül 2007.

gelecekte de bu açıdan sorun doğması (tahsilatın gerçekleşmemesi) halinde yanlış maliyet tespitine yol açacağından, vergi matrahını da etkileyebilecektir. Harcama noktasında KDV'nin dahil edilip edilmemesi konusunun kapalılığı da (hesaplanan KDV ilke itibarıyla işletmenin geliri sayılmasa da) satış ve hasılat tutarının belirlenmesi bakımından sorun oluşturabilmektedir³⁷⁹.

3.14. İZMİR İL ÖRNEĞİNDE İNŞAAT VE ONARIM FİRMALARININ VERGİLENDİRME SORUNLARINA BAKIŞ AÇISI VE BİR ÖRNEK UYGULAMA

Çalışmamızın esas konusu, araştırmamıza dayalı olarak, inşaat onarım sektöründe faaliyet gösteren firmaların mevcut vergi sistemi içinde vergilendirilmesi ve vergilendirme sorunlarını incelemek olmuştur. Yapılan anket çerçevesinde, inşaat sektöründe elde edilen kazancın tespiti, vergilendirilmesi ve sorunlarına ilişkin hususlar ele alınmıştır. Daha sağlıklı sonuçlara ulaşmak amacıyla öncesinde örneklemin daha kısıtlı ve seçici olduğu bir pilot çalışma yapılmış ve 28 Ocak 2009 tarihinde yapılan pilot çalışmadan elde edilen veriler ışığında anket soruları hazırlanmıştır.

3.14.1. Araştırmanın Amacı ve Kapsamı

Araştırmada, Türk inşaat sektörünün gelişimine katkı sağlayacak mali sorunlara yönelerek, vergilendirme kapsamında karşılaşılan özellikli hususlar ve sorunlar tartışılmış, faydalı sonuç ve öneriler elde edilerek, çalışmanın bütünüdür desteklenmesi amaç edinilmiştir.

Anket öncesinde yapılan pilot çalışmada, inşaat sektöründe mükellef potansiyeli olan SMMM, YMM ile sektörün sorunlarını takip eden maliye kökenli meslek mensuplarından oluşan bir toplantı düzenlenmiştir. Kişilerle yapılan ilk görüşmede, pilot çalışma ile ilgili ana başlıklar kendilerine verilmiş, toplantı günü belirlenmiştir. İnşaat sektöründe elde edilen kazancın tespiti, vergilendirilmesi ve sorunlarına ilişkin yapılan toplantıda (Odak çalışmada); inşaat sektörü üzerine mesleki deneyim tecrübe ve bilgi uzmanlığına sahip 15 meslek uzmanı ile belirlenen süre içinde görüş ve önerileri dinlenirken aynı zamanda anket çalışmasına zemin oluşturacak soru ve ifadeler de ortaya çıkmıştır. Araştırmaya ön hazırlık olan bu çalışma, inşaat işlerine ilişkin sorunların temel bulgularını da ortaya koymakta

³⁷⁹ TOKAT, a.g.m., Nisan 2007, s. 72.

faydalı olmuştur. İzmir ilinde faaliyet gösteren, inşaat firmalarının ticari kazançlarının reel değerini tespit etmekteki etken faktörler incelenmiştir. Ticari kazançla birlikte vergilendirmede önemli olan ve sermaye yapısını etkileyen hususlar ifadelere dönüştürülerek anketin yapılması amaçlanmıştır.

Araştırmanın kapsamı oluşturulurken, önce İzmir ilinde faaliyet gösteren ve inşaat işlerinde mesleki deneyim ve tecrübeye sahip kişilerle(hesap uzmanı, SMMM, inşaat firma yöneticisi) yapılan pilot çalışmanın verileri değerlendirilmiştir. Çalışmanın ana konusu olan inşaat sektöründe ticari kazancın tespiti, maliyetlerin tespiti, asgari işçilik düzenlemeleri ve kazancın vergilendirilmesine ilişkin konular ele alınmıştır. Araştırmanın geribildiriminde değerlendirilen yorumlar ve sorulara ek katkı sağlayacak açılımlar ile anketin esas şekli elde edilmiştir.

3.14.2. Araştırmanın Ana Kütlesi ve Örneklem

Gelişim potansiyeli ve inşaat sektöründe arzı yüksek illerden olması nedeniyle örneklemin ana kütlesi için İzmir ili tercih edilmiştir. İzmir ilinde semtlerin belirlenmesinde gelişim düzeyinin yüksek, yerleşimin yoğun olduğu semtlere dağılım yapılmış ve bu semtlerdeki SMMM, YMM ve firma yöneticileri ile görüşülmüştür. İnşaat firmalarının seçiminde iş hacmi büyük olan firmaların yöneticileri olmasına dikkat edilmiştir. Örnekleme ulaşmada SMMM ve YMM odasından yardım alınmıştır.

3.14.3. Araştırmanın Zamanı

Araştırmaya zemin sağlayacak pilot çalışma, 28 ocak 2009 tarihinde yapılmıştır. Pilot çalışmadan elde edilen veriler ışığında yapılan değerlendirmeler ile anket ifadeleri hazırlanmıştır. Anket için örneklem oluşturma çalışmalarının tamamlanmasından sonra 1 Haziran- 15 Eylül 2009 tarihleri arasında araştırma tamamlanmıştır.

3.14.4. Araştırmanın Yöntemi ve Analizi

Araştırma için nicel yöntemlerden anket seçilmiştir. Nitel yöntemlerden mülakat ile gözlem yapılarak nicel yöntem desteklenmiştir. Anket sonuçları SPSS 10.00 da değerlendirilmiştir. Anketin amacına ulaşmasında SPSS' de ele alınabilecek en doğru analizler olarak, frekans analizi, faktör analizi, yapılmış, Ki-Kare testi uygulanmıştır.

Anketin yapılacağı araştırma sahası belirlenirken, İzmir ilindeki semtler incelenmiş; inşaatın en yoğun olduğu gözlemlenen ve mükellef sayısı itibariyle daha geniş kitleye ulaşabilmiş meslek mensupları seçilmiştir. İzmir ili ve SMMM odasından elde edilen meslek grup listesi incelenmiştir. SMMM ve YMM olan meslek mensuplarından bazıları ile telefon görüşmesi yapılarak mükellef yapısı hakkında bilgi alınmış, bazıları ile de yüz yüze görüşmeler yapılarak ayrıca başka meslek mensupları portföyü için referans edinilmiştir.

Faktör analizi yapılırken, vergisel düzenlemeler kapsamında karşılaşılan sorunlar, maliyet tespitinde yaşanan güçlükler, teminat mektubu konusu, işçilik giderlerinin belgelenmesi, kardan pay alma konuları, ifadeler bazında gruplandırılmıştır (boyutlar oluşturulmuştur).

Araştırma örnekleminin belirlenmesinde kullanılan formül aşağıdaki gibidir;

$$\text{Örnekleme alınacak birey sayısı} = N \cdot t^2 \cdot p \cdot q / d^2 (N-1) + t^2 p q^{380}$$

Formüle göre;

N= Hedef kitledeki birey sayısını,

P = İncelenen olayın görülüş sıklığı (gerçekleşme olasılığı)

q = İncelenen olayın görülmeyiş sıklığı (gerçekleşmeme olasılığı)

t = Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değer

d = Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen \pm örnekleme hatasıdır.

Evrenin homojen olmaması nedeniyle, yüzde 95 güven aralığında, \pm yüzde 5 örnekleme hatası ile gerekli örneklem büyüklüğü n = 93 olarak hesaplanmıştır. Bu anlamda 148 kullanılabilir anket formu elde edilmiştir.

Ancak, katılımcıların ankete doğru katılımlarını kısıtlayıcı faktörlerin etkisinde olmaları nedeniyle (vergilemeyle ilgili endişeler, 3.şahıslarla bilgi paylaşımından kaçınma vd.) sorulara gerçek katılımında bulunan 121 kişi değerlemeye alınmıştır.

Araştırma evreni İzmir ilinde mesleğini icra eden kişiler arasından seçilmiş olup, örneklemin semtlerdeki dağılımında; Karşıyaka, Bostanlı, Buca, Alsancak, Gaziemir öncelikli olmak üzere her semttten ortalama dağılımla meslek mensubu seçilmiştir. Bu kişilerin, semtlerdeki dağılımında meslek elemanlarının inşaat işinde üstlendikleri mükellef profili ve iş hacminin ağırlığına dikkat edilmiştir.

İnşaat ve onarım sektörüne yönelik olarak ele alınan sorunlar irdelendiğinde; vergisel düzenlemeler kapsamında karşılaşılan sorunlar, maliyet tespitinde yaşanan güçlükler, teminat mektubu konusu, işçilik giderlerinin belgelenmesi, kardan pay

³⁸⁰ Türker Baş, **Anket Nasıl Hazırlanır? Uygulanır? Değerlendirilir?**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006, s.47.

alma hususları irdelenmesi amaçlanmıştır. Bu konularla ilişkili faktör analiz isimleri ele alınmıştır. Araştırmada boyutların belirlenmesi için faktör analizi kullanılmıştır. Ayrıca çalışmaya katılanların ayrıntılı incelenmesi için frekans analizi, sorular arasındaki uyumun ölçülmesi için Ki-Kare testi uygulanmıştır.

Yapılan faktör analizi sonucunda öncelikle genel güvenilirlik analizinde güvenilirlik katsayısı olarak Cronbach Alpha= 0.740 çıkmıştır. Faktör analizi sonrasında faktörlerin genel güvenilirliği incelendiğinde aşağıdaki sonuçlar elde edilmiştir. (***Hesaplamalar Ek'lerde verilmektedir.**)

1.faktör=Alpha= 0.811

2.faktör= Alpha 0.844

3.Faktör= Alpha 0.719

4.faktör= Alpha 0.708

5.faktör= Alpha 0.653

İnşaat sektöründe mali sorunların tespitine yönelik hazırlanmış ifadeler faktör analizi için gruplandırılarak, tablo 15'de oluşturulmuştur.

TABLO 15 : İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MALİ SORUNLARIN TESPİTİNE YÖNELİK İFADELER

Vergisel Düzenlemeler	
7	Yıl içinde inşaat işinden kazanç elde etmesem de tevkifatlar yoluyla peşin vergi ödemiş oluyorum.
9	Yıllara yaygın inşaat işlerinden dolayı başka faaliyetlerden karla kapattığım yılda ödediğim vergi tevkifatlarının mahsup edilememeyi haksız buluyorum
14	İnşaat işlerinde KDV iadelerini almakta güçlük çekilmektedir
16	Dairelerin satışında uygulanan 150 m2(KDV %1) ile 151m2 (KDV%18) arasında KDV farkı %17 olmasından rahatsızlık duymaktayız.
18	İnşaat faaliyetleri alanında Devlet eliyle özel sağlanan teşvikler ve vergi kolaylıkları doyurucudur.
Teminat Mektupları ve Belge Düzeni	
2	Teminat mektuplarına garanti almak çok kolaydır.
12	Teminat mektuplarının risk oranı indirilmelidir.
20	Kat irtifakı ile yapı kullanma izni olmadan satış işlemleri herhangi bir sakınca doğurmaz.
Maliyet Tespit Güçlüğü	
1	İnşaat sektöründe imal ettiğimiz gayrimenkulları piyasa değerinde ve vade geçmeden satabiliriz
3	Kat irtifak halinde daireler gerçek değerinin (Piyasa değerinin) altında satılmaktadır.
4	Aynı kalite malzeme ve aynı m2 dairelerde(arsa hariç değerlendirirsek) maliyet farklılaşabilir.
13	Maliyeti aynı olduğu halde mevkileri farklı daireler arasındaki karlılık çok farklılaşabilir
15	Daireler satıldığında elde ettiğimiz karlarla inşaat sektöründe ilerleyebilecek sermayeyi koruyabiliyoruz.
17	Stoktaki gayrimenkulların bitim tarihi ile satış tarihi arasındaki dönemde maliyetlerinin enflasyon nispetinde güncellenmesi gerekmektedir.
İşçilik Giderlerinin Düzenlenmesi	
5	Birkaç gün çalıştırılan işçi için SGK ya bildirimde bulunmak ek külfet getirir.
6	Asgari işçilik oranını yüksek buluyorum.
8	Kısa süreli çalıştırılan ve SGK ya bildirilmeyen işçiler için gider pusulası düzenlenir.
10	İşçilik giderlerinin tümünü belgelemek zordur.
19	Teknoloji ve iş makineleri parkları ile bir işteki işçilik payı ve işçilik harcanan süre düşmüştür
22	Özel bina inşaatlarında işçiliğin vergilendirilmesi yap-satçı firmalara göre haksız rekabet oluşturur.
Kardan Pay Alma	
11	Ticari kazanç belli olmadan, uzun süren inşaat işlerinde avans kar payı dağıtımını uygun bulmuyorum.
21	Yıllara yaygın inşaat işlerinde ortaklar inşaat faaliyetleri sürerken kardan pay alması uygundur.

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

3.14.5. Araştırmanın Kısıtları

Anket için görüşmelerde öncelikle telefon açılarak randevu alınmış, anket soruları işyerlerine bırakılmıştır. Bir süre sonra sonuçlar toplanmış, ayrıca genel düşüncelerin değerlendirilmesi ve anket kapsamlı katkıların elde edilmesi için katılımcılar dinlenmiştir. Anketin uygulanması sırasında karşılaşılan kısıtlar sırasıyla şunlardır;

- Ana konusu vergilendirme olan bu ankette meslek elemanları bilgiyi 3. şahıslarla paylaşımına açmak istememişlerdir.

- Anket kapsamında vergisel düzenlemeler ile ilgili sorularda anketin Maliye Bakanlığı bünyesinde bir araştırma olduğu düşünülerek çekinceler dile getirilmiş, özellikle vergi konusuna duyarlılık gösterilerek anket bütünüyle de reddedilebilmiştir.
- Anket sorularını yanımızda cevaplarken yaptığımız izlemede, soruların sayısı arttıkça belli soru sayısından sonra iş yoğunluğu nedeniyle anketi cevaplayan kişilerin gösterdikleri duyarlılığın azaldığı gözlemlenmiştir.
- Yoğun çalışma ortamında olan kişilerin sorulara yeterli hassasiyeti göstermemesi ve bu çalışmayı yanında görevli olarak çalışan, ancak bilgi donanımı olmayan kişiye devretmek istediği görülmüştür.
- İfadelere gerçek düşüncelerinden ziyade katılımcıların, verilebilecek ideal cevapları sorguladıkları görülmüş, kendi tecrübe ve fikirlerini beyan etmeleri hususunda ısrarcı olduğunda, çekindikleri ve bunu ifadelerine yansıttıkları gözlemlenmiştir.

3.14.6. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirilmesi

Anket ifadelerinin amaca en uygun değerlendirilmesi yapıldığında;

- 1.Faktörlerin aritmetik ortalaması,
 - 2.İfadelerin aritmetik ortalaması,
 - 3.İfadelerin frekans dağılımı ortalamaları,
- esas alınmaktadır.

Kazancın tespitine ilişkin olarak ifadeler gruplandırılmış, elde edilen sınıflamaya aritmetik ortalama uygulanarak, sonuçlar tablo 16 'da düzenlenmiştir.

TABLO 16: İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KAZANÇ TESPİTİNE İLİŞKİN SORUNLARIN DEĞERLENDİRMESİ

	Aritmetik Ortalama	Standart Ortalama
Vergisel düzenleme	3,6305	,74358
Maliyet tespit güçlüğü	3,5883	,59916
İşçilik giderlerinin düzenlenmesi	3,3803	,75043
Kardan pay alma	3,3782	,88769
Teminat mektupları ve belge düzeni	3,0090	,85807

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 16' dan görüldüğü üzere;1-5 aralığındaki dağılımda aritmetik ortalama ve standart sapması verilen değerlendirilmede ifadeler gruplandırılmıştır.

Ankete katılanların vergisel düzenlemelere ilişkin sorulara olumlu olarak katıldığı yönündedir. Şöyle ki, inşaat onarım işlerinde tevkifat yoluyla vergilemenin, peşin vergi olarak görülmesi, başka faaliyetlerden ödenen tevkifatların mahsuba konu edilmemesi, KDV iadelerinde yaşanan güçlükler, KDV oranlarındaki fark aralığının fazlalığı, ve genel anlamda inşaat sektörüne sağlanan vergisel kolaylıkların yetersizliği konusunda 3.63 aritmetik ortalama ile hem fikir olan meslek grubu ortalamanın üzerinde bir çoğunluk oluşturmaktadır.

İnşaat ve onarım işlerinde işçilik bildirimlerinde yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Kısa süreli çalıştırılan işçilerin sigortaya bildirimlerinde kaçak işçi çalıştırmayı önlemek amacıyla yapılan düzenlemelere karşı sigorta bildirim yükümlülüğüne hususları araştırıldığında : inşaat ve onarım işinde birkaç gün çalıştırılan işçilerin sigortaya bildirimlerinde mükelleflerin isteksiz oldukları, işçilik bildirimlerinde maliyetleri yükseltmesi bakımından asgari işçilik oranlarını oldukça yüksek buldukları, özellikle yap-sat'çı firmalara göre özel bina inşaatlarında bunun haksız rekabet oluşturduğu, teknolojik gelişmelerin işçilik kullanımını azaltması nedeniyle işçilik bildirimde asgari bildirim oranının daha da sorun olabileceği destekleyici ifade olarak çoğunluk tarafından kabul görmüştür. İnşaat ve onarım işlerinde, ticari kazançtan pay almak isteyen mükelleflerin inşaat tamamlanmadan ve ortaklık payı belli olmadan avans alınması ihtiyacı sorgulandığında, meslek elemanlarının 3.38 aralığında mükelleflerinin karın dağıtılması gerekliliğini savunduklarını ifade etmişlerdir.

İnşaat ve onarım işlerinde mükelleflerin reel karlarına ulaşmada karşılaştıkları sorunlar incelenmiş, bununla ilişkili maliyetlerin doğru tespit edilememesi durumları irdelenmiştir. Satılan daire ve dükkanların satış bedellerini düşük göstermesine ilişkin yönelişin temeli ele alınmıştır. Bu doğrultuda, dairelerin zamanında satılmadığı ve ya piyasa değerinin altında satılması, arsa bedellerinin yüksekliği ve maliyetlere yansımaları, daireler satıldığında elde edilen sermaye ile maliyetlerin karşılanamaması , ve özellikle maliyet güncellemesine ihtiyaç duyulması hususunda katılımcıların çoğunluğu 3.59 aritmetik ortalama ile hem fikir olmuştur.

İnşaat ve onarım işlerinde teminat mektubu ile ilgi yaşanan sorunlar irdelendiğinde, sorunun daha çok teminat mektuplarındaki risk oranının yüksekliği olduğu yönünde bir aritmetik ortalama aralığı ile 3.1 olarak görülmektedir. Teminat mektubu almada yurt içi yurt dışı ayırımı yapılmamış olduğundan teminat mektubu

almanın zor olmadığını savunanlardan bazılarının ek düşünce açıklamalarına başvurulduğunda bunun yurtdışında farklı, sıkıntılı bir süreçte olduğunu ifade edilmiştir. Belge düzenine ilişkin olarak kat irtifakı ile daire satışlarında yapı kullanma izninin bulunmamasının doğuracağı sakınca konusunda katılımcılar hem fikir olmuşlardır. Araştırma kapsamında ele alınan konularda araştırmanın bulgularına ulaşılmasında daha sağlıklı veriler elde edilebilmesi için soruların birbiri ile uyumu, verilen cevaplardaki görüşlerin destekleyici olması ve diğer sorularla aradaki tutarlılığın ölçülmesi hedeflenmiştir. Bu amaçla ilişkili olan sorulara Ki-Kare testi uygulanmıştır.

Araştırmaya ilişkin Ki-Kare testi uygulandığında;

16-18 soruları arasında istatistiksel açıdan pearson (Ki_Kare) katsayısı=0,002 olup anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, İnşaat işlerinde metrekare yüzölçümüne göre uygulanan KDV oranlarındaki farklılaşmanın giderilmesi yönünde bir vergisel düzenleme istendiği ve bu düzenlemenin vergi kolaylığı sağlayacak şekilde mükellefi koruyacak yönde düzenlenmesi istenmektedir.

3-18 soruları arasında istatistiksel açıdan pearson (Ki_Kare) katsayısı=0,001 olup anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, inşaatı tamamlanmış dairelerin piyasa cari değerinde satılmadığı stoktaki dairelerin vadesi geçtiğinde satıştan elde edilen kazancın reel değeri yansıtmadığı yönünde olduğu ifade edilmiştir.

14-18 soruları arasında istatistiksel açıdan pearson (Ki_Kare) katsayısı=0,000 olup anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, inşaat işleri sırasında doğan KDV alacaklarının iadesinde güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu hususta vergisel düzenlemelerin yapılması beklentisini ortaya birlikte koyan bir ilişki görülmektedir.

5-8 soruları arasında istatistiksel açıdan pearson (Ki_Kare) katsayısı=0,013 olup anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, kısa süreli çalışan işçilerin belgelenmesinde ve belge düzeninde gider pusulası değil SGK ya bildirimde bulunmanın gerekliliği onaylanmıştır.

5-22 soruları arasında istatistiksel açıdan pearson(Ki_Kare) katsayısı=0,016 olup anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, işçilik giderlerinin tümünü belgelemenin zor olduğu ve bu konuyla ilişkili özellikle özel inşaat sahiplerinin haksız uygulamaya maruz kalabileceği ilişkisi kurulmaktadır.

15-17 soruları arasında istatistiksel açıdan pearson (Ki_Kare) katsayısı=0,033 olup anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Buna göre, dairelerini tamamlayan müteahhitlerin bunları satış sonrasında elde ettikleri kazanç ve tekrar inşaat işi üstlenmelerindeki sermaye birikimleri ile katlandıkları maliyet arasında ilişki

kurdukları ve bu konuda maliyetlerin güncellenmesini istedikleri yönünde katılımcıların ilişkili düşündüğü istatistiksel sonuca ulaşılmaktadır.

TABLO 17 :İNŞAAT SEKTÖRÜNDE KAZANCIN TESPİTİNE İLİŞKİN SORUNLARIN İRDELENMESİNDE TANIMSAL İSTATİSTİKİ SONUÇLAR VE ARİTMETİK DEĞERLENDİRME

İfadeler	Aritmetik Ortalama	Standart Sapma
1. İnşaat sektöründe imal atığımız gayrimenkulları piyasa değerinde ve vade geçmeden satabiliriz.	2,72	1,217
2. Teminat mektuplarına garanti almak çok kolaydır.	2,68	1,379
3. Kat irtifak halinde daireler gerçek değerinin (Piyasa değerinin) altında satılmaktadır.	3,14	1,445
4. Aynı kalite malzeme ve aynı m ² dairelerde(arsa hariç değerlendirirsek) maliyet farklılaşabilir.	3,35	1,412
5. Birkaç gün çalıştırılan işçi için SGK ya bildirimde bulunmak ek külfet getirir.	2,64	1,607
6. Asgari işçilik oranını yüksek buluyorum.	3,29	1,514
7. Yıl içinde inşaat işinden kazanç elde etmesem de tevkifatlar yoluyla peşin vergi ödemiş oluyorum.	3,47	1,455
8. Kısa süreli çalıştırılan ve SGK ya bildirilmeyen işçiler için gider pusulası düzenlenir.	2,43	1,493
9. Yıllara yaygın inşaat işlerinden dolayı başka faaliyetlerden karla kapattığım yılda ödediğim vergi tevkifatlarının mahsup edilememeyi haksız buluyorum.	3,62	1,386
10. İşçilik giderlerinin tümünü belgelemek zordur.	4,03	1,360
11. Ticari kazanç belli olmadan, uzun süren inşaat işlerinde avans kar payı dağıtımını uygun bulmuyorum.	3,77	1,377
12. Teminat mektuplarının risk oranı indirilmelidir.	3,87	1,283
13. Maliyeti aynı olduğu halde mevkiileri farklı daireler arasındaki karlılık çok farklılaşabilir.	4,56	,906
14. İnşaat işlerinde KDV idelerini almakta güçlük çekilmektedir.	4,19	1,150
15. Daireler satıldığında elde ettiğimiz karlarla inşaat sektöründe ilerleyebilecek sermayeyi koruyabiliyoruz.	3,57	1,341
16. Dairelerin satışında uygulanan 150 m ² (KDV %1) ile 151m ² (KDV%18) arasında KDV farkı %17 olmasından rahatsızlık duymaktayız.	3,88	1,435
17. Stoktaki gayrimenkulların bitim tarihi ile satış tarihi arasındaki dönemde maliyetlerinin enflasyon nispetinde güncellenmesi gerekmektedir.	4,15	1,093
18. İnşaat faaliyetleri alanında Devlet eliyle özel sağlanan teşvikler ve vergi kolaylıkları doyurucudur.	2,96	1,369
19. Teknoloji ve iş makineleri parkları ile bir işteki işçilik payı ve işçilik harcanan süre düşmüştür.	4,10	1,198
20. Kat irtifakı ile yapı kullanma izni olmadan satış işlemleri herhangi bir sakınca doğurmaz.	2,49	1,402
21. Yıllara yaygın inşaat işlerinde ortaklar inşaat faaliyetleri sürerken kardan pay alması uygundur.	2,98	1,467
22. Özel bina inşaatlarında işçiliğin vergilendirilmesi yap-sat çı firmalara göre haksız rekabet oluşturur.	3,76	1,291

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

Tablo 18 'de yer alan ifadelerin frekans dağılım ortalamaları bize her ifade bazında ankete katılımcıların verdikleri yanıtları göstermektedir. Buna göre tablo verileri de her ifade için ayrı değerlendirmeye alınmıştır.

TABLO 18 : İNŞAAT SEKTÖRÜNDE MALİ SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMANIN SONUÇLARI

N=121 İfadeler	Kesinlikle Katılmıyorum		Katılmıyorum		Fikrim Yok		Katlıyorum		Tamamen Katlıyorum	
	N	%	N	%	N	%	N	%	N	%
1. İnşaat sektöründe imal ettiğimiz gayrimenkulları piyasa değerinde ve vade geçmeden satabiliriz.	19	15,7	48	39,7	6	5,0	42	34,7	5	4,1
2. Teminat mektuplarına garanti almak çok kolaydır.	26	21,5	45	37,2	7	5,8	26	21,5	16	13,2
3. Kat irtifak halinde daireler gerçek değerinin (Piyasa değerinin) altında satılmaktadır.	18	14,9	33	27,3	13	10,7	26	21,5	30	24,8
4. Aynı kalite malzeme ve aynı m2 dairelerde (arsa hariç değerlendirirsek) maliyet farklılaşabilir.	12	9,9	35	28,9	6	5,0	33	27,3	34	28,1
5. Birkaç gün çalıştırılan işçi için SGK ya bildirimde bulunmak ek külfet getirir.	41	33,9	34	28,1	2	1,7	16	13,2	28	23,1
6. Aşağı işçilik oranını yüksek buluyorum.	18	14,9	33	27,3	2	1,7	30	24,8	37	30,6
7. Yıl içinde inşaat işinden kazanç elde etmemem de tevkifatlar yoluyla peşin vergi ödemiş oluyorum.	14	11,6	27	22,3	8	6,6	29	24,0	41	33,9
8. Kısa süreli çalıştırılan ve SGK ya bildirilmeyen işçiler için gider pusulası düzenlenebilir.	44	36,4	33	27,3	9	7,4	13	10,7	20	16,5
9. Yıllara yaygın inşaat işlerinden dolayı başka faaliyetlerden karla kapattığım yılda ödediğim vergi tevkifatlarını mahsup edememeyi haksız buluyorum.	10	8,3	24	19,8	15	12,4	25	20,7	47	38,8
10. İşçilik giderlerinin tümünü belgelemek zordur.	11	9,1	14	11,6	1	0,8	29	24,0	66	54,5
11. Ticari kazanç belli olmadan, uzun süren inşaat işlerinde avans kar payı dağıtımını uygun bulmuyorum.	11	9,1	16	13,2	17	14,0	23	19,0	54	44,6
12. Teminat mektuplarının risk oranı indirilmelidir.	10	8,3	12	9,9	11	9,1	38	31,4	49	40,5
13. Maliyeti aynı olduğu halde mevkiileri farklı daireler arasındaki karlılık çok farklılaşabilir.	3	2,5	4	3,3	4	3,3	21	17,4	88	72,7
14. İnşaat işlerinde KDV iadelerini almakta güçlük çekilmektedir.	5	4,1	11	9,1	7	5,8	31	25,6	67	55,4
15. Daireler satıldığında elde ettiğimiz karlarla inşaat sektöründe ilerleyebilecek sermayeyi koruyabiliyoruz.	12	9,9	21	17,4	10	8,3	42	34,7	36	29,8
16. Dairelerin satışında uygulanan 150 m ² (KDV %1) ile 151m ² (KDV%18) arasında KDV farkı %17 olmasından rahatsızlık duymaktayız.	14	11,6	12	9,9	11	9,1	21	17,4	62	51,2
17. Stoktaki gayrimenkulların bitim tarihi ile satış tarihi arasındaki dönemde maliyetlerinin enflasyon nispetinde güncellenmesi gerekmektedir.	5	4,1	9	7,4	7	5,8	42	34,7	58	47,9
18. İnşaat faaliyetleri alanında Devlet eliyle özel sağlanan teşvikler ve vergi kolaylıkları doyurucudur.	23	19,0	30	24,8	13	10,7	39	32,2	16	13,2
19. Teknoloji ve iş makineleri parkları ile bir işteki işçilik payı ve işçilikte harcanan süre düşmüştür.	5	4,1	11	9,1	17	14,0	21	17,4	66	54,5
20. Kat irtifakı ile yapı kullanma izni olmadan satış işlemleri herhangi bir sakınca doğurmaz.	40	33,1	23	19,0	16	13,2	23	19,0	11	9,1
21. Yıllara yaygın inşaat işlerinde ortaklar inşaat faaliyetleri sürerken kardan pay alması uygundur.	27	22,3	25	20,7	12	9,9	33	27,3	22	18,2
22. Özel bina inşaatlarında işçiliğin vergilendirilmesi yap-satçı firmalara göre haksız rekabet oluşturur.	10	8,3	13	10,7	19	15,7	33	27,3	46	38,0

Kaynak: Tarafımızdan hazırlanmıştır.

1.soru için, katılımcıların yüzde 56 çoğunluğu tamamlanmış dairelerin vadesinde satışını gerçekleştiremedikleri, diğer taraftan 3.soruda bu sorunun destek ifadesi olabilecek şekilde, kat irtifakı halinde yapılmış dairelerin piyasa değerinin altında satıldığına katılan katılımcıların oranı, yüzde 56 'ya ulaşmıştır.

2.soru için, katılımcıların yüzde 59 çoğunluğu teminat mektuplarına garanti almanın çok kolay olduğu ifadesine katılmayanların sayısı olup,12.soru, bu konuya destek ifade olup, teminat mektubu risk oranlarının indirilmesi gerektiğini savunan katılımcıların oranı da, yüzde 72 gibi büyük bir çoğunluktadır.

4.soru yüzde 56 çoğunlukla aynı kalite malzeme ve aynı m² dairelerde(arsa hariç değerlendirirsek) maliyet farklılaşabilir görüşüne katılmaktadırlar. Asgari işçilik oranını yüksek buluyorum diyen katılımcıların oranı ,yüzde 56' dır.

Yıl içinde inşaat işinden kazanç elde etmesem de tevkifatlar yoluyla peşin vergi ödemiş oluyorum diyen katılımcıların oranı, yüzde 58 ' dır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinden dolayı başka faaliyetlerden karla kapattığım yılda ödediğim vergi tevkifatlarının mahsup edilememesini haksız buluyorum, diyen katılımcıların oranı, yüzde 64' dür.

İşçilik giderlerinin **tümünü** belgelemek zordur diyen katılımcıların oranı yüzde 79'dur.

Ticari kazanç belli olmadan, uzun süren inşaat işlerinde avans kar payı dağıtımını uygun bulmuyorum, diyen katılımcıların oranı yüzde 64'dür.

Maliyeti aynı olduğu halde mevkileri farklı daireler arasındaki karlılık çok farklılaşabilir diyen katılımcıların oranı, yüzde 90'dır.

İnşaat işlerinde KDV iadelerini almakta güçlük çekilmektedir,diyem katılımcıların oranı, yüzde 81'dir.

Dairelerin satışında uygulanan 150 m² (KDV yüzde 1) ile bir sayı fark ile 151m² de (KDV yüzde 18) KDV farkı yüzde 17 olmasından rahatsızlık duymaktayız, diyem katılımcıların oranı, yüzde 69' dur.

Stoktaki gayrimenkulların bitim tarihi ile satış tarihi arasındaki dönemde maliyetlerinin enflasyon nispetinde güncellenmesi gerekmektedir diyem katılımcıların oranı, yüzde 83 'dür.

İnşaat faaliyetleri alanında Devlet eliyle özel sağlanan teşvikler ve vergi kolaylıklarının yeterli olmadığını savunan katılımcıların oranı, yüzde 44' dür.

Teknoloji ve iş makineleri parkları ile bir işteki işçilik payı ve işçilikte harcanan süre düşmüştür diyem katılımcıların oranı yüzde 72' dir.

Kat irtifakı ile yapı kullanma izni olmadan satış işlemleri sakıncalı olduğunu savunan katılımcıların oranı, yüzde 52'dir.

Özel bina inşaatlarında işçiliğin vergilendirilmesi yap-sat çı firmalara göre haksız rekabet oluşturur diyem katılımcıların oranı yüzde 66 'dır.

Bu çerçevede elde edilen sonuçlar genel anlamda ve niceliksel ifadeler ile birlikte değerlendirildiğinde; inşaat sektöründe talep yetersizliğinin olduğu, sektörde girdi maliyetlerinin yüksekliği, özellikle arsa maliyetlerinin yansımalarıyla farklılaşan fiyatlardan ve piyasada neden olan dalgalanmalardan sektör kazancının etkilendiği görülmektedir. Ayrıca sektörde yaşanan ciddi bürokratik sorunlar görülmektedir. Bunlar; teminat mektuplarına özellikle yurt dışı inşaat işlerine yönelik garanti almak, yine yurt içi faaliyetlerde işçilik giderlerini belgelemek, inşaat maliyetlerini gerçek değerleriyle yansıtabilmek, asgari işçilik bildirimlerine cevap verebilmek konularında yaşanan sıkıntılar vardır. Diğer yandan, vergilendirme ilgili diğer hususlarda; katma değer vergisinde idari ve yargısal görüş farklılıkları başta olmak üzere vergisel düzenlemelerin inşaat sektörünün canlanması için yapılması beklenmektedir. Özellikle inşaat sektöründe yıllara yaygın olan inşaat işleriyle ilgili kazancın tespitinde gerçek karlara ulaşmaya yardımcı hukuki düzenlemelerin yapılması beklentisi çalışmamızda işaret edilmektedir.

Araştırmanın ön hazırlığı olan pilot çalışma ve araştırmanın ana kütleye ulaşılmasından sonra elde edilen bulgu ve değerlendirmeler, çalışmamızın önerileri olarak genel anlamda değerlendirilme kısmına alınmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Ülkemizin son yıllardaki büyüme ve gelişme trendi incelendiğinde, inşaat sektörünün kuşkusuz önemli bir payı bulunmaktadır. Bu gelişmeye paralel olarak gerek vergi mevzuatından gerek inşaat sektörünün kendine has özelliğinden dolayı bir takım sorunların yaşandığı gözlemlenmektedir. İnşaat yapımında kullanılan girdiler ve oluşturduğu istihdam açısından, ulusal gelire katkısı, yeni iş alanları ve olanaklarının yaratılmasındaki rolü, diğer endüstrilerle olan ilişkileri nedeniyle inşaat sektörü geniş bir sermaye ve yatırım gücüne de sahiptir. Bu yönüyle, inşaat sektörünün ekonomik durgunluktan ekonomik büyümeye geçişte önemli bir rol üstlendiğini görmekteyiz. Sektörün taşıdığı bu önem nedeniyle, sorunlarını mali açıdan rahatlatacak çözümlerin üretilmesinde devlet desteği gerekli görülmektedir. Bu anlamda vergilendirme kapsamında ele aldığımız yönleriyle inşaat sektörünün mali sorunları çalışmamızın esasını oluşturmaktadır.

İnşaat sektörünü vergileme rejimi açısından iki kategoriye ayırmak mümkündür. Bunlar; yap-sat, kat karşılığı inşaat işleri gibi özel inşaat işleri ve yıllara yaygın inşaat-taahhüt işleridir.

Vergi sistemimizde kural olarak, her yılın kazancı ilgili olan yılın geliri tespit ve beyan edilir. Bilindiği üzere, defterler hesap dönemi itibariyle tutulur (VUK. md.74). Buna göre, kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılmakta ve ertesi dönem başında da yeniden açılarak bir önceki bakiyeler devredilmektedir. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Muhasebenin "Dönemsellik kavramı" da VUK 'na bu hususta paralellik göstermektedir. Dönemsellik kavramının tek istisnası olarak, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerini görmekteyiz. Türk vergi sisteminde kazançların vergilemesinde bir yıllık dönem esas alınmakla birlikte yıllara yaygın inşaat işlerinde, kazanç yıllık olarak değil işin tamamlandığı yılın kazancı olarak beyan edilmektedir. Böylece inşaat ve onarım işinde düzenlenen özel bir vergi rejimini incelemekteyiz. Buna göre, bir inşaat ve onarım işinin özel rejim kapsamına girmesi için, aşağıda belirtilen 3 şartın bir arada bulunması gerekmektedir (GVK. md.42-44).

- Faaliyetin konusu inşaat ve onarım işi olmalıdır.
- İnşaat ve onarım işi birden fazla yıla sirayet etmelidir.
- İnşaat ve onarım işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

Nitekim, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri faaliyetin niteliği ve elde edilen gelir unsuru bakımından "ticari faaliyet ve ticari

kazanç” sayılsa da, vergilendirme yönünden taşıdığı özellikler ve farklılıklar ile ayrı bir ihtisas konusu oluşturmakta ve, GVK’ da inşaat ve onarım işlerinde diğer ticari işlerden ayırıcı düzenlemeler yer almaktadır. Buradaki taahhüt (yazılı veya sözlü) unsuru ile inşaat ve onarım işinin başkasının nam ve hesabına yapılmasını ifade etmekte ve elde edilen hak edişlerden gelir vergisi tevkifat yapılmasını gerekli kılmaktadır(GVK. md.94) Dolayısıyla, GVK. md.42 kapsamında inşaat ve onarım işleri, resmi veya özel taahhütler gereğince başkasının hesabına yapılan işlerden ibaret olmaktadır. Vergi mevzuatımızda gerek kendi adına gerek başkası adına yapılan inşaat işlerinin özellik arz eden yapısı nedeniyle, daha detaylı inceleme konusu edilmiştir.

Şehirleşme hareketine bağlı olarak, özellikle son yıllarda büyük önem ve hız kazanan inşaatların sermaye gücünü etkilemesi nedeniyle ve yine kayıt düzeninin de özellik göstermesi nedeniyle maliyet çalışmaları ele alınmıştır. Vergi uygulaması açısından da irdelendiğinde, özel inşaat olarak isimlendirilen inşaatların herhangi bir kıymet imal ve satışından farkı olmayıp, bu tür inşaatlar imalat kapsamında kabul edilmektedir. Dolayısıyla kazanç tespiti maliyetle satış bedeli karşılaştırmak suretiyle yapılır. İnşa edilip de dönem içerisinde satılmayan daire veya bağımsız bölümler maliyet bedeli üzerinden aynen imal edilen emtia gibi stok hesaplarında takip edilmektedir.

Ekonomide yaşanan bir kriz halinde inşaat sektöründeki yansımalarına bakıldığında sektörü yavaşlama ardından yan sanayide kendini hissettirerek çimentodan boya sanayine, demir sektörden tuğla üretimine kadar birçok sektörü etkilemektedir. Dolayısıyla ekonomide yaratılan katma değer her hangi bir kriz sonucu, sektörde hızla küçülmeye neden olmaktadır. Bu nedenle inşaat sektörünün vergilendirilmesinde, sektörün olumsuz etkilenmesine yol açmayacak tedbirlerin alınması oldukça önem kazanmaktadır. Yetersiz talep veya arzın fazlalığı ile sektörün yavaşlaması kazancın düşmesine ve yatırımlara ayrılacak sermayenin erimesine yol açmaktadır. Bu durumlarda vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma eğilimleri doğurabilmektedir. Vergisel olumsuzlukların süreklilik kazanması halinde sektörün kendi içinde yasal olan ya da olmayan tedbirler üretildiği gözlenmektedir.

Bilindiği üzere gelişmekte olan ülkelerde devletin ülke ekonomisinin iyileştirilmesi için kamu gelirine ihtiyacı vardır. Bunun için vergilendirilebilir kapasitenin artırılması beklenir. Diğer taraftan, vergiye karşı direnç oluşturmadan, gönüllü katılım oluşturmak, vergilendirmede uyum sağlayabilmek içinde ülkede vergi bilinci ve vergi ahlakı rol oynamaktadır. Bununla birlikte gerek kişi başına gerek sektörel vergi yükü

sürekli kontrol altında tutulur, vergide empati yapılır ise vergilendirmeden beklenen verimliliğin de artacağı görüşündeyiz. Aksi halde vergiden kaçınma eğilimi hatta vergi kaçırma bu önemli sektör için de kaçınılmaz olabilecektir. Bu nedenle, İnşaat sektöründe belirtilen yasal ve yasal olmayan tedbirlerin üretilme çabasını önlemek için sektörün vergisel sorunları kısa sürede çözüme kavuşturulmalıdır. Buna hizmet edeceği umuduyla çalışmamız sektörün vergisel sorunlarına yönelik konuları esas almaktadır.

Sektör içi faaliyetlerde işlerin daha sağlıklı yürütülmesini güvence altına almak ve çıkabilecek hukuki sorunları önlemek için sözleşme konusu önem kazanmıştır. Hızlı kentleşmenin bir sonucu olarak daha da artan kat karşılığı inşaat işlerinde sözleşme türü üzerinde ayrıntılı durulmaktadır. Bu anlamda, gerek kamu düzeni gerek hukuki uyumsuzlukların çözümünde önem arz eden sözleşmeler inşaat sektörü içinde ele alınmış ve tarafları bağlayıcı uygulamalar çalışmamızda açıklanmıştır. Özellikle, Kat karşılığı inşaat sözleşmeleri içeriği bakımında karmaşık bir sözleşme türü olduğundan dolayı ve vergi kanunlarında bununla ilgili herhangi bir düzenleme olmadığından dolayı uyumsuzluklar bu gün için devam etmektedir. Bu konuda vergi kanunlarında gerekli düzeltmelerin yapılarak uyumsuzlukların ortadan kaldırılması beklenmektedir.

Görüldüğü üzere, inşaat sektörü ülkemizde de ekonominin ileri ve geri bağlantılarıyla ekonominin itici gücüdür. Bununla birlikte, Türkiye'deki inşaatların yüzde 90'ından fazlası özel sektörün yaptığı inşaatlar olduğundan yıllara yaygın olarak taahhüt işleri yanında özel inşaatların sorunları da ele alınmaktadır. Bu sorunlardan biride ikinci bölümde ele alınan inşaat işlerinde mükellefler için asgari işçilik bildirim hususudur. İnşaat sektöründen SGK'na bildirilen sigortalıların ancak yüzde 8'i özel sektörün yaptığı inşaatlardan bildirilmektedir. Bunun sonucunda da, bir oto kontrol tedbiri olarak, özellikle özel bina inşaatları ve ihaleli işlerden belli oranların altında kuruma işçilik bildirilmemesi uygulamasına başlanmıştır.

Kaçak sigortalı çalıştırılmaması için asgari işçilik uygulaması ile önlem alınması yanında, mükelleflerin özellikle asgari işçilik yükümlülüğü ile ilgili; çalıştırdıkları işçiler için katlandıkları maliyetin yükü sıkıntı doğurabilmektedir. Şöyle ki; sektörün faaliyet alanında kısa süreli mevsimlik hatta birkaç günlük yevmiyeli çalıştırılan işçiler için yapılacak bildirimler gösterilememekte ve belgeleme sorunu yaşanmaktadır. Bu durumda kayıt dışılığa yol açmaktadır. Dolayısıyla, kayıt düzeninde çalışmamış gösterildiği halde işçilere yapılan ödemeler mükellefler için eksik maliyet tespitine sebebiyet vermektedir. Aynı şekilde bina inşaatlarında da

yapı ruhsat müracaatı için asgari işçilik oranı uygulaması ve işçilik dosyası açılması ön şart koşulmuştur.

Vergi uygulaması içinde özel hüküm oluşturduğu gibi, yıllara yaygın inşaat işlerinde muhasebe düzeni de diğer işlemlerden farklılık arz etmekte, yapılan harcama ve tahsil edilen hak ediş tutarları iş bitene kadar gelir-gider hesapları ile ilişkilendirilmemekte, bu süreç boyunca aktifleştirilmek ve pasifleştirilmek suretiyle bilanço hesaplarında gösterilmektedir.

Vergi tevkifatı konusunda şu sonuçlara varılmıştır; yıl içinde bitirilmesi planlandığı halde ek süre verilmesi nedeniyle yıllara yaygın hale gelen işlerde, ek sürenin verildiği tarihten itibaren ödenen hak edişlerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ek sürenin verilmesinden önce ödenmiş olan hak edişlerden ise geriye dönük bir tevkifat yapılması söz konusu olmamaktadır. Ek süre verilmemekle birlikte yüklenicinin kusuru nedeniyle iş yıllara yaygın hale gelmişse, ertesi yıl başından itibaren ödenecek hak edişlerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak burada geriye dönük bir tevkifat yapılmayacağı sonucuna dikkat edilmelidir. Yıllara yaygın İnşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemelerinden de gelir vergisi tevkifat yapılacaktır. Bu durumda avansın mahsubu sırasında tekrar bir tevkifat yapılmayacağı açıktır. İş yılı içinde başlayıp bitmiş olmasına rağmen hak ediş ödemesinin ertesi yıl yapılması işi yıllara yaygın hale getirmez. Bu durumda yapılan hak ediş ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Diğer taraftan, inşaat türlerine göre uygulanan geçici vergi uygulamalarında ise durum şöyledir; geçici vergi dönemlerinde, hasılatları dışında inşaat firmaları, geliri yoksa geçici vergi beyannamesi ve ekleri boş olarak verilmektedir. Yap-sat işlerinde ise, işin bitim tarihi esastır. Bununla birlikte dönem aralarında fatura kesilmesi, yerin satılması gelir elde edildiği anlamını taşımamaktadır. Aylara yaygın işlerde ise geçici vergi dönemi 3-6-9 gibi üçer aylık dönemlerde verildiğinden birbirinden bağımsız değildirlir. Hesap kesim tarihi de bu nedenle önemli olmaktadır. Bu hususta yıllara yaygın işlerde özellik arz eden bir durum olarak; bir firma hem inşaat taahhüt işi yapıyor, hem makine alım-satım ile uğraşıyorsa geçici vergi beyanı birleştirilmez. Her ikisinden de ayrı ayrı geçici vergi hesaplanır ve ödenir. Bu gibi durumlarda ise genellikle vergi alacağı çıkmaktadır. Devletten vergi alacağının zamanında tahsili sektörün finansman ihtiyacı için çok önemli olup bu hususta mükellef şikayetleri sözkonusu olmaktadır. Kazancın tespiti ve değerlemesinde inşaat türü bakımından konu incelendiğinde: kabul usulü ve işin

bittiği yılda kar veya zarar kesin olarak hesaplanmaktadır. Kazancın beyanı ve vergilendirilmesi işin bitiminde belli olmakla birlikte hak ediş bedellerinden alınan tevkifatlar sektörde vergi yükümlülüğü mükellefler için mali bir yük olarak görülmektedir. Taahhüt işlerinde faaliyetin zararlı sonuçlanması halinde mükellefler için ödemiş oldukları vergiler fonlama maliyeti olarak değerlendirilebilmektedir.

Özel inşaatlarda vergileme konusunu ele aldığımızda, öncelikle vergilendirilecek geliri anlamak gerekmektedir. Bu hususta, gerek kendi arsası üzerine gerek başkasının arsası üzerine kat karşılığı bina inşa ederek satma işinin, GVK. md.42'de 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 söz konusu olamamaktadır. Bağımsız bölümlerin maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki müspet fark satışın yapıldığı yılın geliri olarak vergilendirilecektir. İnşaat bitiminden önce satılan binalar arsa payı karşılığı satılmaktadır. Ancak inşaat bitiminden sonra satılacak binalar bayındırlık m² maliyet fiyatı, belediye emlak değeri ve emsal değer altından satışı mümkün olamamaktadır.

Vergilendirme ile ilgili sorunlar içinde sıkça karşılaşılan kat karşılığı inşaatların KDV yönünden değerlendirilmesinde idari-yargısal anlamda farklı görüşler savunulmaktadır. Kat karşılığı inşaat işlerinde, arsanın ticari bir işletmenin aktifine kayıtlı olduğu durumlarda KDV yönünden herhangi bir sorunla karşılaşılmamakta, gerek arsa teslimi gerek arsanın karşılığı olarak yapılan konut ve/veya işyeri teslimleri KDV'ye tabi bulunmaktadır. Ancak, arsanın gerçek kişilere ait olduğu hallerde, arsanın karşılığı olarak arsa sahibine verilen konut ve/veya işyerlerinin KDV yönünden vergilendirilmesinde problemlerle karşılaşılmaktadır. Bu problemlerin kaynağı ise, kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusunda vergi idaresince yapılan uygulamanın, yargı organları tarafından kabul görmemesidir. Vergi idaresi müteahhidin kat karşılığı konut ve işyeri teslimlerini trampa olarak nitelendirmekte ve KDV'ye tutmakta, Danıştay ise kat karşılığı inşaat işlerinin arsa sahibinin gerçek kişi olması halinde, olayın arsanın değerlendirilmesine yönelik bir iş olduğu, trampa olarak değerlendirilemeyeceği ve KDV'ye tabi tutulamayacağı görüşündedir. Diğer taraftan arsa sahibi arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide teslim etmiş ise katma değer vergisi hesaplanmayacak, bu işlem KDVK kapsamı dışında değerlendirilecektir. Bu konuda, Danıştay kararlarının yerleşik hale geldiği uygulamalarda vergi idaresinin paralel yönde düzenleme yapması mükellefleri de rahatlatacak ve vergisel uyumuna

katkı sağlayacaktır. Bununla birlikte mukteza ve Danıştay kararlarının mevzuata hakim olduğu düşüncesinde kaçınılması gerektiğini öngörmekteyiz.

KDV 'de yaşanan vergisel sorunlardan biri de, KDV oran belirlenmesinde uygulanan KDV oranının herhangi bir derecelendirme olmadan 150 metrekareden büyük konutlar için birden bire yüzde 1'den yüzde 18'e çıkması ve bu durumun, bina inşaat sahiplerince haksız vergileme konusu olarak arz edilmesidir. KDV ile ilgili mevcut uygulamada bina inşaatlarında konut inşaatları 150 m²'den küçükse yüzde KDV, 150 m²'den büyük olduğunda yüzde 18 KDV uygulanmaktadır. İşyeri inşaatlarında ise KDV m²'sine bakılmaksızın yüzde 18 olarak uygulanmaktadır.

Diğer yandan, yurt dışında müteahhit yatırımlarının ülkemiz ekonomisine yansımaları önemlidir. Yurt dışı inşaat onarım montaj işleri ile ilgili vergisel düzenlemeler inşaat sektörünün canlanmasında ve rekabet avantajı sağlamasında katkı sağladığı bilinmektedir.

İnşaat sektöründe mali konuların düzenlenmesine ilişkin kanun hükümleri arasında uygulama bütünlüğü olmalıdır. Kazancın tespiti, karın dağıtımı, vergilendirilmesi konularında TTK ve vergi kanunlarının emredici hükümlerinin arasındaki paralellik, TMS ve SPKn hükümleriyle de desteklenerek aynı paralel düzenlemelere kavuşturulmalıdır. Ayrıca, KİK hükümlerinden kaynaklı aksaklıkların giderilmesi ve bu hususta düzenlemeler ihtiyacını zorunlu kılmaktadır. Bu çerçevede, mali İdarenin, vergilendirmeye ilişkin düzenlemelerini, Ticaret hukukunun düzenlemelerinden ayırmak gün geçtikçe daha zorunlu hale gelmektedir. Örneğin, avans kar dağıtım sistemi getirdiği düzenlemeler sonucunda doğan mevzuat eksikliği şirketleri örtülü kazanç durumu ile karşı karşıya bırakabilmektedir.

Sorunların giderilmesine yönelik yapılacak her türlü hukuki düzenlemede sektörde yer alan firmalara rekabet gücü kazandırmalı, uyuşmazlık oluşturacak ve kanuni olmayan tedbirlerin üretilmesine engel olunacak şekilde sektöre vergisel destek sağlanması gerektiği görüşünderiz. Ayrıca kurumsallaşarak hukuksal zeminde büyüyen ve yatırımlar yapabilen firmaların oluşumu için de sektörde yapılan her iş ile ilgili mevzuat düzenlemesi ve bunlar arasında paralellik sağlayan uygulamalar bütünlüğü oluşturulması gerektiği kanaatindeyiz.

İnşaat ve onarım sektörünün vergilendirilmesine ilişkin mevzuat incelendiğinde karşılaşılan sorunlar, bu hususta mesleki deneyim edinmiş kişilerle de sağlanan paylaşımlar neticesinde (pilot çalışma ve anket sonuçlarından) değerlendirme yapıldığında elde edilen sonuçları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;

- İnşaat sektöründe, kat karşılığı bina inşaatlarında arsa sahiplerine yapılan işyeri teslimlerinin KDV'ne tabi olmaması gerektiğini savunan Danıştay görüşünün aksine Vergi İdaresinin uygulamaları şu şekildedir; kat karşılığı teslim edilen bağımsız bölümlerin KDV'ne tabi olup olmayacağı farklı görüşlere konu olmuştur. Vergi idaresi konuya arsa teslimi ile karşılığında verilen bağımsız bölümlerin iki ayrı teslim (trampa) olduğu ve KDV'ne tabi tutulacağı şeklinde değerlendirmektedir. Ancak, durumun ticari hayattaki boyutları oldukça farklı seyretmektedir. Arsa sahibi müteahhit ile yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesinde genel olarak herhangi bir bedel yer almamaktadır. Arsa sahibi ile müteahhit arasında para alış veriş olmadığından KDV'nin ödenmesi konusunda taraflar arasında sürekli bir ihtilaf durumu yaratılmaktadır. Vergi yargısının konu ile ilgili kararlarının büyük bir bölümü arsa sahibine kat karşılığı verilen bağımsız bölümlerin KDV'ne tabi olmayacağı yönündedir ki bizde yargının bu görüşüne destek vermekte Vergi idaresinin de bu konuda hem fikir olması yönünde düzenleme yapılmasını uygun görmekteyiz. Böylece uygulama birliği sağlanması gereken bir çözüm elde edilmiş olacaktır.
- Gelir vergisi bakımından; kat karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak inşaatın tamamlanarak bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edilme tarihi olmalıdır: vergi idaresinin kabul ettiği görüş de bu yöndedir. Ancak, yargının kararlarında tam aksi yönde belirttiği üzere arsa sahibine bağımsız bölümlerin teslim tarihi esas alması söz konusudur. Arsanın iktisap tarihi olarak farklı bir yıl esas alınırken, bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edildiği tarih olarak farklı bir tarih yılı esas alınmaktadır. Vergilendirmede vergiyi doğuran olayın da önemi bakımından olayın vuku bulduğu tarih açıklığa kavuşturulmalıdır. Vergi dairesi bu hususta, tapu işlemlerini esas alarak yapmış olduğu çalışmalar sonucunda beyan dışı kalmış bulunan değer artış kazançlarını tespit etmekte ve konuya ilişkin vergileme işlemlerini yapmaktadır.
- Kat karşılığı inşaat işlerinde inşaat başlanmadan yüzde hesabıyla belli bir maliyet tespiti yapılarak inşaatın taahhüt ve teslim şartları belirlenmektedir. Oysa piyasa şartlarında, ekonomik kriz ortamında talep koşullarının da değiştiğini düşündüğümüzde, yapılacak satışlar inşaat başlanmadan belirlenen koşullardan farklılık göstermektedir. Ayrıca, inşaatın bittiği tarihteki defter kayıtlarında yer alan maliyeti ile bu rakamların bugün ifade ettiği satışa

konu olan değerler kıyaslandığında arasındaki fark kar olarak gerçeğinden çok yüksek görünecektir. Satış fiyatı üzerinden yüksek vergi rakamları gündeme gelebilmektedir. Bilindiği üzere inşaat sektörü sattığı gayrimenkulların birikiminden sermaye yapmaktadır. O halde; inşaat maliyetlerinin reel enflasyon rakamlarıyla güncellenmesi GVK. 38 md. göre Gayrimenkulların maliyet bedellerinin enflasyon dikkate alınarak artırılması uygulamasının tüm konut sektörünü (Yap-sat dahil) kapsamı gerekmektedir.

- İnşaat maliyet girdileri (çimento, demir, akaryakıt) sürekli artarken diğer yandan ileri teknoloji gerektiren yapılar içinde teknolojik iş makinelerinin kullanılması gerekmektedir. Çalışan elemanların sosyal güvenlik garantilerini düzenlemeye alan ve borcu yoktur belgesini de şart koşan kanuni düzenleme ile beraber ücretlendirmenin de yüksek maliyeti düşünülmelidir. Bu durumda, işçilerin birkaç gün çalışıp ayrılması sigorta açısından açılan eksik gün bildirimini yapılmasını gerektirmektedir. Bu da işçilik bildiriminde ilave külfet ve kırtasiye demektir. Firmaların bu maliyetleri karşılayan bir satış yapmaları gerekmektedir. Aksi taktirde işçilik bildirimini kayıt dışılığa zorlamaktadır. Çünkü hukuksal işlemlerin gerektirdiği maliyet yüküne karşın inşaat sektöründe sermaye desteği sağlayacak talep yetersizdir. Ayrıca maliyet+ karlılığı enflasyon karşısında doğru yansıtamaması halinde firmalar için inşaat sektöründe sermaye birikimi neredeyse olanaksız hale gelebilmektedir.

Genel uygulama alanı olarak firmalar taşeron firmalar aracılığıyla işçi ihtiyacını karşılamaktadır. İşçi ücretleri de yevmiye usulü taşeron firmaya ödeme yapılarak karşılanmaktadır. Asgari ücretle işçi çalıştırmada SGK kesintilerinin yüklü maliyet getirmesi nedeniyle başvuru bu çözüm şeklinde bazen çalıştırılan işçilerin gider pusulası yoluyla belgelenmesi de mümkün değildir. Çünkü, sektörde çok kısa süreli işlerde işçi giriş çıkış işlemlerinin bürokrasi yükü ve taşeron firma ile anlaşma olmaması halinde belgesiz işçi çalıştırma sözkosudur. Ücretleri ödendiği halde giderleştiremedikleri ve asgari işçilik uygulamasına tabi oldukları hallerde inşaat firmalarının ciddi sıkıntıları doğmaktadır.

- Arsa fiyatını hariç tuttuğumuzda, daire maliyetleri aynı olduğu halde sadece mevki farklılığından dolayı satış rakamlarının oldukça farklı olması karlılığa da yansımaktadır. Maliyeti karşılayacak satışlar zamanında ve değerinde gerçekleşmediğinde firma sermaye gücünü

desteklemeyen bir faaliyet içinde kalabilmektedir. Bu durumda oluşabilen ve sektörün genel sorunu olarak da kabul edilen stok fazlalığı gündeme gelebilmektedir.

- Konut sektöründe “ arz fazlalığı ve stok eritme ” için mali teşvikler oluşturulmasının mümkün olması ile bu durum çözüme ulaşabilir: yönlendirici teşvikler gibi, hem konut kredilerinde hem de diğer inşaat ve konutla ilgili kamusal masraflar (tapu, kdv, vd) konusunda, belli bir süre tüketiciye yerli ve yabancı) muafiyetler sağlanabilir. Stokun olduğu apartman ve ya müstakil olabildiği gibi stok'un ve projelerin yoğun olduğu bölgelere yönelik de yapılabilir. Süresi, etkili olabilmesi için belli bir periyotla sınırlandırılması uygun olabilecektir. Bu şekilde değerlendirilmemiş tasarruflar ve yabancı sermaye de dahil ekonomiye kazandırma fırsatı oluşabilecektir. Bu girişim sonucu ilave talepler oluşacağı için devletin bir gelir kaybı değil, aksine direkt ve dolaylı yollarla da gelirin artması olasıdır.
- Hak ediş firmalarında tahakkuk ettirilen KDV' lerin iadesinde tahsil de güçlük çekilmektedir. İlgili dönemde tahsil edilmemesine rağmen her ay müteahhitler tarafından takip eden ayın 20'sine kadar düzenli ödemeler yapılmaktadır. İade almadan yapılan bu ödemeler müteahhitlerin sermaye yapılarında nakit sıkıntısı oluşturmaktadır. Dolayısıyla, müteahhitler hak ediş faturalarının da kesilen KDV lerinin tahsilatında ciddi bürokratik engeller ve süre gecikmesinden şikayetçi olmaktadır. Devletin KDV alacaklısı olduğu firmaların taleplerini daha hızlı ve pratik yollarla çözüme kavuşturulması beklenmektedir.
- Yapı Kooperatiflerinin yüzde 1 KDV oranından istifade edebilmesi için arsanın kooperatif tarafından satın alınmış olması şartı aranmaktadır. Oysa sermayesi yeterli olmayan yapı kooperatifleri kat karşılığı inşaat faaliyetlerinde tahsil ettikleri yüzde 18 KDV karşısında tabi oldukları yüzde 1' lik KDV tutarı arasında yüzde 17 lik KDV farkı ciddi maliyet artışı oluşturmaktadır. İnşaat girdilerinin yüzde 18 olması karşılığında satışta fatura yüzde 1 kesildiğinde aradaki yüzde 17'lik farkın devletten iadesi süresindeki gecikmeler özellikle enflasyon ortamında yine bir maliyet ve sermaye kaybı demek olacaktır. Üstelik İade alınacak KDV için YMM raporuna ihtiyaç vardır. Bu raporun hazırlanmasında geçen süre ve ödenen hizmet bedeli de bir maliyet

unsurudur. Diğer yandan Yapı kooperatiflerinin KDV iadesi alabilmesi için arsa tapusu ve inşaat ruhsatının kooperatif adına olması şartı getirilmiştir. Oysa sınırlı kaynaklarla ev sahibi olmak isteyen kişilerin meydana getirdiği kooperatiflerde, arsa temini kat karşılığı olmaktadır. Bu da arsa tapusunu kooperatif adına olmaması sonucunu doğurmaktadır ki, bu durum zengin kooperatiflerin lehine büyük bir haksız kazanç sağlamaktadır.

- Vergi dairesi 150 m² nin altında ki teslimler için KDV iadesi yapılırken bina çevre düzenlemesi, binaya monte edilen demirbaş eşya ile ilgili masrafları dikkate almadığı görülmektedir.
- Arsa satışını tamamlanmış konut gibi düşünerek belirlenen satış rakamları inşaat gerçekte bittiğinde tamamlanan rakamlarla örtüşmeyebilecektir. Bu durumda vergisel düzenlemeler gerçeği yansıtmayacaktır. Ayrıca arsa sahiplerinin vergisel yükümlülüğü de genel uygulama da inşaat yapımını üstlenen kişilere bırakılmaktadır. Bu noktada kat irtifakının kat mülkiyetine dönüştürülebilmesi hususu ortaya çıkabilmektedir.
- KMK' na göre kat irtifakı ve mülkiyeti şeklinde iki ayrı uygulama söz konusudur. Kat irtifakı, henüz tamamlanmamış yapılar için uygulanmakta olup, arsa payı şeklinde satış ve devir söz konusu olduğundan binanın yapı kullanma izni (iskan ruhsatı) alınmadan işlemler yapılmaktadır. Binanın yapı kullanma izni (Oturma izni) olmadan yapılan işlemlerin hukuka uygunluğu tartışma konusudur. Oysa satış ve devir işlemlerinin kat mülkiyeti tapusu üzerinden yapılması kanuni uygunluk sağlayacaktır. Çünkü, kat irtifakı arsa payı satışlarıdır. Kat mülkiyeti ise daire olduğuna dair bir satış işlemi olup bu noktada **bir vergisel boyutta kayıt dışılık da olduğu ileri sürülmektedir**. Ayrıca yapılan düzenleme ile binalarda denetim işi verilen kişi yapımı üstelenen kişi olduğundan denetimin sağlıklı olması da şüphe altındadır.
- Kat irtifak tapuları inşaat ruhsatı alınır alınmaz oturma raporu alınmadan oluşturulmaktadır. Özellikle sermaye yapısı güçlü olmayan yap-satçı firmaları proje üzerinden daireleri satmaya başladıklarında fiyatlar hedeflenen fiyatın altında olmaktadır. Üstelik, söz konusu satışın binanın bitmiş gibi algılanarak, oluşacak piyasa değeri

üzerinden harca tabi tutulması yapımcı firmalara ek yükler getirmektedir.

- Ticari kazanç elde edilmeden gelir vergisi tevkifatı yapılması eleştirilmektedir; Şöyle ki genel uygulama alanında inşaat sektörü yapılan anlaşmalarla hak edişleri belli dilimler halinde tahsil etmekte, ancak vergilendirme hak ediş fatura bedelleri üzerinden yapılmaktadır. Hak ediş birikimlerini tahsil edilememesi halinde vergi borcu işleyen mükellefler için bu durum kolaylaştırıcı bir çözüme kavuşturulmalıdır.
- Yıllara yaygın inşaat işlerinde asıl firmadan ve taşeron firmadan ayrı ayrı kesilen tevkifat mükerrer ödemeye yol açmaktadır. Vergi mevzuatımızca bu mükerrerliği giderecek düzenlemeler yapılmalıdır.
- Şantiyelerde piyasa ödemelerini şantiye sorumlusu yapmalıdır. Şantiye çalışanın alacağı belgeden iş sahibi sorumlu ise bu belge sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ise cezası 6-3 yıl hapis olup, iş sahibine aittir(VUK. md. 359). Oysa bu durumun, cezaların şahsiliği ilkesine ve genel hukuk kurallarına aykırılık doğuran bir sonuç teşkil ettiği öne sürülmüştür.
- Teminat mektuplarını temin etmekte bürokratik güçlükleri aşmak çok güçtür. Ayrıca banka teminat mektuplarının komisyonu çok yüksektir. Yabancı bankalar Türk bankalarının vereceği teminat mektuplarına kontur garanti vermemektedir. Sonuçta, Türk firmalarının yurt dışında ihalelere girmesi her geçen gün zorlaşmaktadır.
- Hak edişler tamamlandıktan sonra ödeme şekli olarak verilen çeklerin karşılıksız çıkması taşeron firmaya ciddi güçlükler çıkarmaktadır.
- Yapılan inşaatın maliyet tespitinde tapu harçlarında hangi esasın alınacağı konusunda uygulama birliği sağlanmalıdır. Böylece birbirinden uygulama farklılığı oluşturması engellenmiş olabilecektir. Örneğin, yerel belediye emlak servisine sorularak resmi rayiç bedel üzerinden tapu satışı yapılabilir, daireler için m² maliyet bedelleri esas alınır, tapuda gösterilen bedel İsteğe bağlı olarak tapuda farklı bir m² söylenerek gerçek m² bedelden sapma oluşturulabilmesi engellenebilmektedir.
- Özelleştirmenin devlet politikası olduğu ülkemizde inşaat sektöründe TOKİ' nin inşaat yapımında aktif olması buna karşın özel sektörün

canlanmasına yönelik tedbir ve sağlanacak avantajların yetersizliğinden şikayet edilmektedir.

- İnşaat taahhüt işlerinde, uygulamada mevcut KDV oranı olan yüzde 18 lik KDV oranı yüksek bulunmaktadır. KDV oranlarının indirilmesi halinde inşaat maliyet girdilerinde sağlanan düşme önemli bir sermaye artışı oluşturabilecektir. Vergi kolaylığının inşaat sektörüne yansımaları ile inşaat firmaları için önemli bir maliyet ve finansman unsuru olan arsa bedelinin işletme kaynaklarından karşılanması önlenecek ve arsa sahipleri için de zaten var olan vergi avantajının sürdürülmesi sağlanacaktır. Örneğin, indirim oranı yüzde 12 ye düşürülmesi halinde Aradaki yüzde 6 lık fark yatırımlar için bir kaynak olduğu gibi istihdam olanağı da doğurmuş olacaktır. Üstelik böylece yap-satçı firmalarla inşaat taahhüt işlerinin yüklenicileri arasında oluşan farklı uygulamada giderilmiş olacaktır. Çünkü, yap-sat işi yapılması halinde KDV uygulaması farklılık arz etmektedir. Diğer yandan, KDV oranlarının farklı büyüklük ve satış karlılığı sağlayan tüm daireler için tek ve aynı oranda olması eleştirilmektedir. Konut m² lerine uygun olarak KDV daha düşük oranda ve kademeli şekilde arttırılabilir. Şöyle ki net alanı,

-150 m² daireler yüzde 1,

-151–160 m² arası yüzde 5,

-160–180 m² arası yüzde 7 gibi KDV oranlarının kademeli artışlar

göstermesine yönelik düzenlemeler beklenmektedir. Bu şekilde, daha adil ve sağlıklı bir vergileme planı oluşturulacağı görüşündeyiz.

- Dairelerin elde kalması ya da geç satılması durumunda enflasyon düzeltilmesinin dolayısıyla matrah artırımının inşaat firmalarında daha kapsamlı uygulanması gerekmektedir. Böylece ödenecek vergilerin de gerçek nispette yakınlığı sağlanmış olur.
- Maliyet sıkıntısı karşısında inşaat firmalarının başvurduğu uygunsuzluklar şöyle tespit edilmiştir,
 - Hak edişlerin doğru metrajlar üzerinden yazılmadığı,
 - Hatalı imalatların iptal edilmediği,
 - 18 yaşından küçük işçi çalıştırıldığı,
 - Çalışanların SGK güvencelerinin olmamasıdır.

- Kullanılan malzeme, işçilik ve diğer masraflar aynı olduğu halde daire satış fiyatlarının mevki itibarıyla aşırı farklılık arz etmesi ve karlılığın ve dolayısıyla denetimin doğru tespitine imkan vermemesi söz konusudur.
- İhaleleri kazanmak için en düşük fiyat teklifinde bulunan, ancak daha sonra sermayesi yetersiz olduğu için inşaatı tamamlayan firmaların verimsiz, düşük kaliteli işler yapmış olduğu ve bunun sıkıntıları tartışılmaktadır.
- İnşaat firmalarında gerek yüklenici gerek taşeron işi üstlenenlerin sermaye temelli faaliyete giriştikleri görülmektedir: bu kişilerin yeteri kadar bilgi deneyim, eğitim, uzmanlık, ihtisas alanına sahip olmadıkları için üstlendikleri işi tamamlayamadan bıraktıkları ve ya eksik ve kusurlu tamamladıkları görülmektedir.
- Tapu harcının yüksek olması, tapuda gerçek değeri düşük alan olarak gösterilen dairelerin maliyet hesaplamalarına da yansiyebileceğinden maliyet hesapları ağırlıklı olarak m² üzerinden yapılmaktadır.
- Ülkedeki istikrarsızlık ve ekonomik koşulların da etkisiyle inşaat yapımında başvuru dış kredilerde yararlanılacak projelerde faiz oranları yüksek olmakta bu da maliyetleri olumsuz etkilemektedir. Ülkenin inşaat sektörüne ucuz kredi teminine yönelik imkanları artırılmalıdır. Bu sorunlara karşın Eximbank'ın sermaye yapısı güçlendirilmelidir. Devlet bankası aracılığıyla teminat mektubu verilmelidir. İş çevrelerinin teminat mektubu risk oranlarının yüksekliğinden duydukları rahatsızlığa karşın getirdikleri bir öneri de; ihaleye katılımda teminat mektubu risk oranı yüzde 50'den yüzde 10'a gibi makul bir orana indirilmesi yönündedir.
- İşçilik ödemeleri olarak katılan bedellerin tümünü belgelemek mümkün olmadığından sosyal sigorta kesintisi olarak yapılan ödemelerde yapılacak indirim, muhtasar beyannamede bildirilen tevkifatlarda yer alan vergi oranlarında yapılacak indirim beklentisi gündeme gelmektedir. İnşaat sektöründe işçilik maliyetleri bakımından maliyetleri artıcı bu ödemeler de devletten oran indirimi şeklinde destek istenmektedir.
- İşçilik ödemelerinde İnşaat sektöründe kayıt dışılığın önlenmesi için aşağıdaki hususların hukuki bir kolaylığı ve çözüme kavuşturulması gerekmektedir.
 - SGK kesintilerinin maliyet yükü,
 - Sektörde kısa süreli işlerde işçi giriş çıkış işlemlerinin bürokrasi yükü,

- Taşeron firma ile çalışılmadığında yaptırılan işlere ait işçilik ödemelerinin göz ardı edilmemesi ve bu yönde oluşturulabilecek belge düzeni,
- Asgari işçilik uygulamasının yukarıda bahsedilen sorunların ışığında yapılacak düzenlemelerle uyumlu hale getirilmesi

Günümüzde işçilik maaş ödemeleri kartla yapılmaktadır. Bu da denetim yollarından biri olarak istendiğinde kullanılabilir.

- Hak ediş bedellerinde kontrol Mühendislerinin daha kurumsal yapı içinde hareket etmeleri ve kişisel menfaat teminin önünün kesilmesi yönünde düzenlemelerin yapılması beklenmektedir.
- Bireylerin kendilerine ait ve kendileri tarafından yapılan inşaatlar içinde asgari işçilik uygulaması istenmektedir. Aksi takdirde ilişiksizlik belgesi verilmemektedir. Oysa inşaat işinde kendini çalışıyor göstermesinin olanak tanınmaması halinde ancak iddia edildiği üzere kendi imkanları ile inşaatı yaptığı ileri sürülüyorsa farklı çözümler üretilmelidir. Şöyle ki; kendi özel inşaatını kendisinin yaptığına dair tahakkukname ile ilişiksizlik belgesini alınır. Tahakkukname aldığı halde yanında işçi çalıştırdığı tespit edilen kişiler için ise ağır ceza uygulamaları ile suiistimallerin önüne geçinebilir.
- Bir inşaat yapımında ikiden fazla el değiştirilmesi halinde, her devir anında inşaatın tamamlanma dercesine göre işçilik hesaplanması yerine her devir alan kişiden asgari işçilikle alakalı primin eksik çıkması halinde ödeyeceğini taahhüt edeceğine dair belge alınması, işlemlerin hızlanmasını ve kolaylaşmasını sağlayacaktır.
- Hak edişe tabi olan inşaat taahhüt işlerinde hak ediş bedelleri henüz tahsil edilmeden inşaatta çalıştırılan işçilerin maaşları, vergi idaresine, SGK'na ödemeler yerine getirilmektedir. Bürokratik ve ekonomik sebeplerle zamanında ödenmeyen hak ediş bedelleri diğer taraftan yapılması zorunlu ödemeleri finanse etmediğinden inşaat faaliyetinden kazanç sağlayanlar için ciddi maliyet unsuru doğurmakta ve sermaye gücünü ve inşaatı yönelmesi gereken sermaye gücünü olumsuz etkilemektedir. Bu durumda vergi ve SGK yükümlülükleri aylık olarak alınmayıp, hak ediş bedellerinden mahsup edilerek bakiyesinin müteahhit tarafından alınması, geri kalan vergi ve SGK borçlarının hak edişi ödeyen kurum tarafından devlete ödenmesi görüşü ileri sürülmektedir. Böylece hem bürokrasiyi azaltacak hem de müteahhidin sermaye yapısına katkıda bulunacak bir düzenleme yapılabileceği esas görülmüştür.

- Sektörde, bir çok firma yeterli servet ve sermaye gücü olsa da nakit sıkışıklığı yaşamaktadır. Vergi borcu olmaması şartı, veya gecikmiş sosyal güvenlik yükümlülükleri nedeniyle, firmalar ilave bir baskı altına girmektedir. Bu durumda, nakit para yerine, geçici teminat niteliğinde örneğin, gayrimenkulu önceden taahhüt edilen belli bir tarihe kadar devlete ipotek olarak vermesi şeklinde çözüm üretilebilir. Çünkü, sektördeki bir çok firma, bu tür yükümlülüklerini yerine getirmek için bankalardan gayrimenkulları karşılığında işletme kredisi kullanamamaktadır. Diğer taraftan, bankalara inşaat sektörüne sağlayacağı krediler için belli şartlarda vergi muafiyeti sağlanabilir
- Türk inşaat firmalarının yurt içi ve yurt dışı rekabet avantajlarını elde etmek için kurumsal öğrenmeyi arttırmaları gerekmektedir. Sektörün yapısal özellikleri: birim maliyetler, vergilendirme bilgileri, kazanç tespiti gibi verilere ulaşmada danışmanlık ve eğitim almaları sağlanabilir.

Çalışmamızda görüldüğü üzere inşaat sektöründe vergileme sorunlarından bazısı mükellef ile alacaklı vergi dairesi arasında bazısı İdare- yargı arasında fikir ayrılığı çerçevesinde çözüm beklemektedir. Bazı sorunlarda yine direkt vergileme noktasında olmasa da vergilendirme gücünü etkileyen kazancın elde edilmesinde engel oluşturan uygulamalara yönelik bürokratik sorunlar olarak ele alınmaktadır. Bu sorunların giderilmesi için hukuki düzenlemelerin en kısa sürede yapılması gerekli görülmektedir. Gerek ekonomide yatırımlarla büyük katkı sağlayan inşaat firmalarının sermaye gücünün korunmasında gerek iyi bir vergi sistemine hizmet etmesi bakımından, vergilendirmeye ilişkin sorunlar Devlet mükellef ilişkisinde çözüme kavuşturulmalıdır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- AKTUKMAÇ Sadık, **İnşaat Hukuku**, Ankara, 1975.
- ASLAN Mehmet, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- BAŞ Türker, **Anket Nasıl Hazırlanır? Uygulanır? Değerlendirilir?**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2006.
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, HUD Yayınları, 2006.
- BİLGİLİ Özkan, **Sosyal Güvenlik Kılavuzu**, İzmir, 2006.
- BİLGİLİ Özkan, **Yeni Sosyal Güvenlik Uygulaması**, İzmir, 2008.
- COŞKUNER Memduh, **İnşaat Taahhüt Kazançlarının Vergilendirilmesi**, TC Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu, 1971.
- ÇANKAYA İslam, **İnşaat Muhasebesi**, Baran Ofset, Ankara, 2003.
- ÇANKAYA İslam, **Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlarda İnşaat Muhasebesi**, Ankara, 1998.
- ÇETİNKAYA İslam, **İnşaat Muhasebesi, Meslek Yapıtları**, 12.baskı, Ankara,2003.
- DOĞAN Ali İhsan, **İnşaat Muhasebesi**, İzmir, 1999.
- ERDEN Selman Aziz, **İnşaat Taahhüt İşleri ve Muhasebesi**, Isparta, 1995.

- EREN Fikret, "BK Açısından İnşaat Sözleşmeleri", **İNŞAAT Sözleşmeleri**, Banka Ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara,2001.
- ERYILMAZ Akif, **İNŞAAT Sektöründe Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Manisa Defterdarlığı, Manisa, 1997.
- ERYILMAZ Bilal, EKEN Musa, ŞEN Mustafa Lütfi, **İşyeri Açma Ruhsat İşlemleri-Sorunlar/Çözüm Önerileri**, İzmir Ticaret Odası, Yayın No:12, İzmir, 1995.
- GEÇER Bekir, EVCİL Cahit, **Sosyal Sigorta İşlemleri İşveren Rehberi**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2004.
- GILBREATH, R. D., **Managing Construction Contracts Operational Controls For Commercial Risks**, Second Edition, John Wiley&Sons, INC, Canada, 1992.
- GÜRBOĞA Erkan, ATABEY Tuncel, KARYAĞDI Nazmi, **Vergi Kılavuzu**, İzmir, Kasım 2008.
Tüm Yönleriyle Kar Dağıtımı, Oluş Yayıncılık, Ankara, Kasım 2008.
- KIZILOT Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 1, Ankara, 1994.
- KIZILOT Şükrü, Ekrem SARISU, Sezgin ÖZCAN, Zuhul KIZILOT, **Gayrimenkul Rehberi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KIZILOT Şükrü, **İNŞAAT Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- KIZILOT Şükrü, **İNŞAAT Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümler**, Yaklaşım Yayınları, Ankara,1994.

- KOSTAKOĞLU Cengiz, **İçtihatlı İnşaat Hukuku Ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, İstanbul, 2000.
- KOSTAKOĞLU Cengiz, **İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, İstanbul, 1995.
- MB, İstanbul Maliye Vakfı, **Kurumlar Vergisi Muktezalari (1981-1997)**, İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, Yayın No:3, İstanbul, 1997.
- ÖZBALCI Yılmaz, **GVK Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2008.
- ÖZKAN Erkan, TEZEL Ali, **Asgari İşçilik Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004.
- ÖZYÖRÜK Sezer, **İnşaat Sözleşmesi Yapısı-Feshi BK 371. Maddesine Göre Feshin Sonuçları**, Kazancı Hukuk Yayınları No:63, Ankara, 1988.
- ŞENLİK Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2007.
- ŞENLİK Mehmet, **İnşaat Muhasebesi**, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008.
- TEKİNALP G., TEKİNALP Ü., **İş Ortaklığı**, Karayalçın'a Armağan, Ankara, 1988.
- TOSUNER Mehmet,
- ARIKAN Zeynep, **Türk Vergi Sistemi**, İzmir, 2009.
- TURUT Şenol, **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat karşılığı İnşaat İşleri**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009.
- URAGUN Mehmet, **Maliyet Muhasebesi ve Mali Tablolar**, Yetkin Yayınevi, Ankara, 1993.

- USLU Selçuk, **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Yayınları, Ankara, 1991.
- YALÇINDURAN Türker, **Alt istisna (Taşeronluk) Sözleşmeleri**, Yetkin Yayınları, , , Ankara, 2000.
- YILMAZ Akif, **İnşaat Sektöründe Vergilendirme**, Maliye Bakanlığı Manisa Defterdarlığı, Manisa, 1997.
- YILMAZ Kazım, **İnşaat Muhasebesi**, Ankara, 2007.

MAKALELER

- AĞAOĞLU Ali, "TOKİ'nin İhaleyi Ucuza Getirme Sevdası İnşaatçıları Bezdirdi" <http://www.hurriyetemlak.com.tr>, (Erişim:18.12.2008).
- AKAR İhsan, "Özel İnşaatların Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar", <http://www.imobursa.org.tr>, (Erişim:02.05.2007).
- AKİFTUNÇ Mehmet, "TMS 11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin, Muhasebeleştirilmesi", **E-Yaklaşım**, S:42, Ocak 2007.
- ALPASLAN Mustafa, "Özel İnşaat sahipleri Ticaret Odasına Kayıt Olmak Zorunda Mıdır? Vergi Dairesi Özel İnşaat Sahiplerine Gerçek Gelir Vergisi Kaydı Açabilir mi?", <http://www.muhasabetr.com.tr>, (Erişim:04.02.2009).
- APAK Talha, "Ödenmemiş SGK primleri Gider Yazılabilir Mi?", <http://www.maliportal.net>, (Erişim:06.11.2008).

- ALPTÜRK Ercan, "İş Ortaklıkları Ve Konsorsiyumlar", **E-Yaklaşım**, S:31,Şubat 2006.
- ALPTÜRK Ercan, "Özel İnşaatların Vergisel Boyutu", **E-Yaklaşım**, S:16,Kasım 2004.
- ARAS Coşkun, "Kat karşılığı İnşaat İşlerinde KDV'nin Doğduğu Tarih", **Yaklaşım**, S:187, Temmuz 2008.
- ARIKAN Menekşe, "İnşaat İşletmelerinde Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları", **Mali Çözüm**, İstanbul SMMMO Yayını, S:74, 2006.
- ARIKAN Yahya, "İnşaat ve Kooperatif İşletmelerine Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları", malicozum@ismmm.org.tr, (Erişim:08.01.2007).
- ARSLAN Yavuz, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası**, S:323, Temmuz 2008.
- ASLANPINAR Y.Burak, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşmenin Niteliği, KDV ve Gelir Vergisi Açısından Değerlendirilmesi", **Yaklaşım**, S:185, Mayıs 2008.
- ATİLA Özkan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Yaklaşım**, S:180, Aralık 2007.
- AYDIN Zeki Cengiz,
BEYAZ Devrim, "İnşaat Muhasebesi Sisteminde Sorunlar ve Yeni Açılımlar", **Yaklaşım**, S:183, Yıl:16, Mart 2008.
- BAŞAK Levent, "İş Ortaklığı ve Konsorsiyumlarda Ortaklığı ve Konsorsiyumu Oluşturan Kurumların Tamamı Yabancı Kurum veya Kuruluş Olabilir Mi?", **E-Yaklaşım**, S:31,Şubat 2006.

Bayındırlık ve İskan Bakanlığı Tapu
ve Kadastro Genel Müdürlüğü
Uygulama Rehberi,

Akitli İşlemler, Kat İrtifakı,
<http://www.tkgm.gov.tr>, (Erişim:28.07.2009).

BAYRAKTAR Erdoğan,

“Gelir Paylaşımli İhale Kazandırıyor”,
<http://www.tumgazeteler.ceom.tr>
,(Erişim:29.09.2008).

BAYRAKDAR Bekir,
Süleyman TURAN,

“Son Durum İtibariyle Yapım İşlerinde KDV
Tevkifat Uygulaması”, **Vergi Dünyası** ,
S:315,Kasım 2007.

BEYAZ Devrim,

“Yıllara Yaygın İnşaat işlerinde Avans Kar Payı
dağıtımı”, **Vergi Dünyası**, S:309, Mayıs 2007

BİLEN Cumhur İnan,

“Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan
İnşaatların Sonradan Yıllara Yaygın Hüviyet
Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi
Kesintisinin Zamanı-II”, **Yaklaşım** , S:189, Eylül
2008.

BİLEN Cumhur İnan,

“Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan
İnşaatların Hüviyet Kazanması Durumunda
Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I”,
Yaklaşım , S:188, Ağustos 2008.

BOZKURT Süleyman,

“Hak ediş Nedir? Nasıl Tanzim Edilir? Nasıl
Ödenir?Kimler Kullanır?”,<http://www.1infaat.com/tribe/documentdetail>,(Erişim:05.03.2008).

BOSTAN Ayhan,

“İhale Konusu İşlerde ve Özel Bina
İnşaatlarında İşe Başlama ve İşin Bitim
Tarihlerinin Tespiti” **E-Yaklaşım** , S:186,
Haziran 2008.

- BULUT Osman, "İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamaları Ve Önemli Danıştay Kararları", **Dayanışma** , S:98 ,2007.
- ÇAĞLAYAN Bülent, "Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Tesliminin GVK Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası** , S:290, Ekim 2005.
- ÇELİK Abdullah, "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması", **Vergi Dünyası**, S:246, Şubat 2002.
- ÇELİK Murat, "Yıllara yaygın inşaat Ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hak ediş Faturaları", **E-Yaklaşım** , S:53, Aralık 2007.
- ÇELİK Murat, "İnşaat İşlerinde Kullanılacak Hesap Planı", **E-Yaklaşım** ,S:54, Ocak 2008.
- ÇELİK Murat, "2008 Yılında Biten İnşaat ve Onarım İşlerinde Karın Hesaplanması ve Kesilen Tevkifatların Kurumlar Vergisinden Mahsubu", **E-Yaklaşım** S:197, Mayıs 2009.
- ÇELİK Murat, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hak ediş Faturaları", <http://www.muhasabetr.com.tr> ,(Erişim:21.11.2007).
- ÇELİK Murat, "Asgari İşçilik Hesaplanmasında İzlenecek Yollar", <http://www.mrcelik.com> (Erişim:27.02.2009).
- CENGİZ Pelin, "Nazmi DURBAKAYIM ile söyleşi Teminat Mektubu Krize Takıldı", <http://www.arkitera.com.tr> (Erişim:29.10.2008).

- ÇOLAK Mahmut, "5510 Sayılı Yasa Işığında Hizmet İhalelerinde Tarafların Sorumlulukları" **Güncel Mevzuat** ,S:35, Kasım 2008.
- ÇOLAK Mahmut, "İhaleli İşlerin İş Ortaklıkları İle Konsorsiyum Şeklinde Üstlenilmesinin Sosyal Sigortalar Mevzuatı Açısından İrdelenmesi", **Yaklaşım**, S:136, Nisan 2004.
- DEMİR Nizamettin, "Yıllara yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Karşılaşılan Bazı Vergisel Sorunlar", **Vergi Dünyası** ,S:148,1993.
- DEMİREL Salim, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı ve Özellik Arzeden Durumlar", **Yaklaşım** , S:186, Haziran 2008.
- DEMİROĞLU Mehmet, "Kat İrtifakı Arsa Payı satışlarında Vergilendirme", **Vergi Dünyası** , S:304, Aralık 2006.
- DURAK Gündoğan, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Dünyası** , S:304, Aralık 2006.
- DURLANIK S.Sabit, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", **Vergi Dünyası** , S:268, Aralık 2003.
- ELELE Onur, "Yurt dışı İnşaat Onarım Montaj ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlar", **Yaklaşım**, S:177, Eylül 2007.
- ERDEM Hayreddin, "Yap-Satçı Müteahhitlerin Fatura Alma ve Verme Zorunluluğu", **Yaklaşım**, S:128, Ağustos 2003.

- ERDOĞDU Seyhan, “Yap-İşlet Devret Modeli: Özelleştirmenin Kestirme Yolu”, **Mülkiyeliler Birliği** , S:200, Cilt:XXI, Ankara, Haziran 1997.
- ERGÜL Mahmut Tayyar, “Süre Uzatımı Nedeniyle Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşi Niteliği Kazanan İşler İçin Önceki Dönem Tevkifat Sorunu”, **Yaklaşım** , S:175, Temmuz 2007.
- ESENER Haluk, MK’a Göre Üst İnşaat Hakkı-II”, **Yaklaşım** , S:177, Eylül 2007.
- ESMEROĞLU Ali İhsan, “Kat Karşılığı Verilen Arsaların ve Elde Edilen Gayrimenkullerin Değer Artış Kazancı ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi“, Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. <http://www.batiYMM.com.tr/5/2008/08-23.htm>, (Erişim:20.02.2009).
- GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri gelir Vergileri grup Müdürlüğü, “Yıllara yaygın İnşaatlarda Geçici kabulden Sonraki Ödemelerde Kesinti”, <http://www.kanberkilinc.com.tr> (Erişim:15.12.2008).
- GÜLER İbrahim, “KDV Tevkifat Uygulamaları-3”, <http://www.maliportal.net>(Erişim:8.12.2009).
- GÜLSEN Mustafa, Karaman SMMM Odası, <http://www.karamansmmmo.org.tr> (Erişim:11.10.2008).

- GÜNDÜZ Zeki, “Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1),Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden sağlanan kazançlarla ilgili 1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde Yapılan Açıklamalar”, <http://www.vergiportali.com> (Erişim:11.04.2007)
- GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, BOYAR Ender, “TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardında, Maliyet Güncellemesi (Eskalasyon) Durumunda, Gelirin Tespiti”, <http://www.tmsk.org.tr/.../TMS> (Erişim:12.03.2009).
- GÜZELLER Kazım, “Özel İnşaatlarda Gelir Vergisi”, <http://www.muhasebenet.net> (Erişim:07.03.2009).
- GÜNAY Serdar, “Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kayıt Muhafaza ve İbraz Ödevi ve SGK Uygulaması”, **Yaklaşım** , S:197, Mayıs 2009.
- GÜNDOĞAN Adem, “Yeni Bina İnşaatında Bildirimin Önemi ve Cins Tashihi Harcı Uygulamasında Yaşanan Sıkıntılar”, **E-Yaklaşım** , S:59, Haziran 2007.
- GÜNEŞ Şibli, “Özel İnşaat İşlerinde Vergileme Ve Muhasebe İşlemlerine İlişkin Uygulamalı Bir Örnek “, **E-Yaklaşım** , Haziran 2009.
- GÜZELDAL Ömer, “Yıllara yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, **Vergi Dünyası** , S:316, Aralık 2007.
- GÖKTAŞ Murat “Sigortalı İşe Giriş Bildiriminde Özellik Arzeden Üç Durum”, **E-Yaklaşım** , S:39, Ekim 2006.

- HANÇER Bekir, “SMMM Ve YMM Tarafından İşyeri Kayıt ve Belgelerinin İnceleme Usul Ve Esasları-I (Özel Bina İnşaatı İşyerlerinde İnceleme)”, **Yaklaşım**, S:194, Şubat 2009.
- International Federation of Building and Woodworkers, **Commentary on ILO Report** 'Recent Developments in Building, Civil Engineering and Public Work', December 2-10, Cenevre, 1992.
- İNAN Atilla, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım işlerinde Vergi Tevkifatı”, **Mevzuat**,Yıl: 2,S: 199, Nisan 1999.
- İTİŞKEN Mustafa, “Asgari İşçilik Uygulaması İle Hizmet Alım Sözleşmeleri Uygulaması Örseleniyor (mu?)-I”, **Yaklaşım** , S:164, Ağustos 2006.
- İTİŞKEN Mustafa, “Asgari İşçilik Uygulaması İle Hizmet Alım Sözleşmeleri Örseleniyor (mu?)-II”,**E- Yaklaşım** , Eylül 2006, S:165, Eylül 2006.
- KARACAN Sami, “KDV Açısından Kat karşılığı İnşaat İşlerinin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım** , S:193, Ocak 2009.
- KARAKAŞ İsa, “Asgari İşçiliğin Hukuksal Niteliği Yeni Yasal Düzenlemelerdeki Yeri Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **İnşaat Sanayi**,S:97,Eylül-Ekim 2006.
- KARAKAŞ İsa, “Sosyal Güvenlik ve İşsizlik Sigortası Uygulamalarında İdari Para Cezaları, İtiraz ve Dava Yolları”, **Yaklaşım** , Ankara, 2006.

- KARAKAŞ İsa, "İnşaat işlerinde Asgari işçiliğin Hesaplanmasında Yapıların Sınıf ve Gruplarının Belirlenmesi", **Yaklaşım** , S:180, Aralık 2007.
- KARAKAŞ İsa, "İnşaat işlerinin SGK'ya Bildirilmesi", **Maliye Postası**, 2008.
- KARAKAŞ İsa, "Konsorsiyum Kavramı ve Konsorsiyum Şeklinde İhaleli İşin Taahhüt Edilmesi Halinde İşin SGK'na Bildirilmesi İle Tescili",**Yaklaşım**, S:140,Ağustos 2004.
- KARYAĞDI Müjgan, "İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS TMS 11'in Analizi II", **Yaklaşım**, S:198,Haziran 2009.
- KARYAĞDI Müjgan, İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı İle İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS TMS11'in Analizi-I", **Yaklaşım**, S:197,Mayıs 2009.
- KAYA Osman, "Kesin Teminatların İadesi", **Güncel Mevzuat**,S:34, Ekim 2008.
- KAYA Ömer, GEDİK Birgül, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergileme ve Özellik Arzeden Durumlar", **Vergi Dünyası** , S:202, Mayıs 1998.
- KEFELİOĞLU Adem, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerle İlgili İstisna Uygulaması", **E-Yaklaşım** , S:52, Kasım 2007.
- Keith Hartley and meg Huby, "Contracting out in health local Authorities:Prospect.Progress and pitfalls", **Public Money**, Vol.5, No:2, September, 1985.
- KESKİN İsa, "Kat karşılığı inşaat işlerinde karşılaşılan İlginç Durumlar",**Yaklaşım**, S:190, Ekim 2008.

- KILIÇDAROĞLU Kemal, "Sosyal Güvenlik Reformu mu?", **Mercek**,S:43,Yıl:11, Temmuz 2006.
- KIZILOT Şükrü, "İnşaat Devam Ederken Alınan Kat İrtifaklı Arsa Tapusunda, Harç Yönünden Bitmiş Daire Ve Dükkan Değerinin Esas Alınıp Alınamayacağı", **Yaklaşım** S:189,Eylül 2008.
- KIZILOT Şükrü, "İnşaat Ve Onarım İşlerinin Yapım Usulleri", **Hürses**, <http://www.turmob.org.tr> (Erişim:17.8.2000).
- KOÇAK Hakkı, "Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Arz Eden Hususlar", **Vergi Dünyası** , S:337,Eylül 2009.
- KORKUT Ömer, "Türk Hukukunda Konsorsiyum", **Yaklaşım** , S:171,Mart 2007.
- KÖSE Ömer, "Özel İnşaat İşlerinde Özellik Arzeden Durumlar", **E-Yaklaşım** , S:52,Kasım 2007.
- KÖSE Ömer, "Senelere Sari İnşaat İşlerinde Karın Tespit Edilmesi Yöntemleri", **Yaklaşım** , S:184,Nisan2008.
- KÖSE Ömer, "İnşaat işletmelerinde Kullanılan Maliyet Hesapları",**Yaklaşım**, S:186, Haziran 2008.
- KÖSE Ömer, "İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması Ve Teslimi",**Yaklaşım**, S:187, Temmuz 2008.
- KÖSE Ömer, "Senelere Sari İnşaat İşlerinde Karın Tespit Edilmesi Yöntemleri", **Yaklaşım** , S:184, Nisan 2008.
- KÖSE Ömer, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması", **Yaklaşım** , S:189, Eylül 2008.

- MAÇ Mehmet, "Yıllara Yaygın inşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi", **Vergi Dünyası** , <http://turmob.org.tr>, (Erişim:5.12.2008).
- MUZAFFER Özlem, "Özel İnşaat İşletmelerinin Özellikleri", **Maliye Postası**,2007, S:652, Yıl:29.
- OLGAÇ Cüneyt, "Sosyal Güvenlik Sisteminde Asgari İşçilik Uygulaması Kapsamında Köyde Yapılan İnşaatların Durumu", **E-Yaklaşım** , S:50,Eylül 2007.
- OZANSOY Ahmet, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV", **Yaklaşım**, Mart 2009, S:195.
- OZANSOY Ahmet, "İnşaat sektöründe KDV", **Yaklaşım** , S:194,Şubat 2009.
- ÖZBAKIR Ahmet, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Dünyası** , S:256, Aralık 2002.
- ÖZDAMAR Murat, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Kat Karşılığı veya Hasılat Paylaşımı Usulüne Göre İş Alınması Halinde Asgari İşçilik Uygulamasına Esas İnşaat Maliyetinin Tespiti Yöntemi", **E-Yaklaşım**, S:48, Temmuz 2007.
- ÖZDAMAR Murat, "İşyeri Dosyası Tescil Ettirilmeden Tamamlanan Özel Bina İnşaatlarında Sonradan Düzenlenecek 4 Belgenin Önemi Ve İnşaat Sahibinin Kazanımları", **E- Yaklaşım**, S:58, Mayıs 2008.

- ÖZDAMAR Murat, "Kamu Kurum ve Kuruluşlarından Kat Karşılığı veya Hasılat Paylaşımı Usulüne Göre İş Alınması Halinde Asgari İşçilik Uygulamasına Esas İnşaat Maliyetinin Tespiti Yöntemi", **E-Yaklaşım** , S:48, Temmuz 2007.
- Prabir De, RIS, New Delhi, "Internation Trade In Services: Evolving Issues for Devoloping Countries" **WTO,ESCAP, ARTNET, Advanced Regional Seminar On Multilateral Negotions in Services for Asian and Pacific Economies Koklata**,19-21 Semtember, Koklata, 2006.
- SEVİĞ Veysi, "Kat Karşılığı İnşaatlarda Gayrimenkul Sahiplerine Ödenen Kiraların Vergisel Boyutu", **Yaklaşım**, S:190, Ekim 2008.
- SEZER Yılmaz, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşleri", **Vergi Raporu** , 1997.
- ŞEN Salim, "Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Bağımsız Bölümlerin Maliyet, KDV ve Muhasebe Uygulaması-I", **Yaklaşım**, S:198, Haziran 2009.
- ŞEN Selim, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri ile hak ediş Bedelleri Hesaplarının Denetim Prosedürü", **E-Yaklaşım**, S:43, Şubat 2007.
- ŞİMŞEK Abdullah, "Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım İşleri", **Mali Hukuk**, S:61, 1996.
- TOKAT Yakup, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar II", **Yaklaşım**, S:172, Nisan 2007.
- TOKAT Yakup, "Yıllara Yayılı İnşaat İşlerinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar-I", **Yaklaşım** , S:171, Mart 2007.

- TOLU Abdullah, "Kat karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Yapılan Konut ve İşyeri Teslimlerinde KDV", **Yaklaşım**, S:172,Nisan 2007.
- TOZAN Celal, "Konsorsiyumların İhale İle Üstlendikleri İşlerin Tescili Ve Asgari İşçilik Tespiti", **Yaklaşım**, S:136,Nisan 2004.
- TOZAN Celal, "Konsorsiyumların İhale İle Üstlendikleri İşlerin Tescili ve Asgari İşçilik Tespiti", **Yaklaşım**, S:136, Nisan 2004.
- Trade And Development Board, "Regulation and Liberalization in the Construction Services Sector and its Contribution to the Development of Developing Countries", **United Nations Conference On Trade and Development**, , 23-25 October, Geneva, 2000.
- UFUK Mehmet Tahir, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım**, S:185,Mayıs 2008.
- UĞURLU Uğur, "Özel İnşaatlarda Çalışan İnşaat İşçilerinin Vergilendirilmesi", **Maliye Postası**, S:664, Yıl:29, 2008.
- YERELİ Ayşe N, KAYALI Cevdet, KAVACIK Mustafa, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtılması ve Önem Arz Eden Hesapların Muhasebeleştirilmesi", **Dayanışma**, S:102Haziran 2008.
- YOLCU Mehmet, "Kurumlar Vergisi Oranının yüzde 20 'ye İndirilmesinin Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesine Etkisi", **E-Yaklaşım** ,S:44,Mart 2007.

TEZLER

- Ceyhun APANOĞLU, Türkiye’de İnşaat Sektöründe Yargıya İntikal Eden Süre Ve Özen Borcu Kaynaklı Anlaşmazlıkların Analizi,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Çukurova Üniversitesi, Adana,2007.
- KARAKAŞ İsa, SSK Uygulamasında Asgari işçilik,(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi, Ankara, 2005.
- ŞENLİK Mehmet, İnşaat Sektöründe Maliyet Hesapları ve Vergi İlişkileri, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler, Enstitüsü,Adana, 1998.

SEMİNER VE TEBLİĞLER

- ALTUNTAŞ Siyami, "Yıllara Yaygın İnşaat – Tahhüt Ve Onarım İşlerinde Vergilemede Muhasebe İşlemleri", **Sena Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi 28.10.2004 tarihli ve 102 nolu Sirküler**, İstanbul,2004.
- ARIOĞLU Erdem, ARIOĞLU Ergin, "Enerji Sektöründe YİD Modelinin İrdelenmesi", **Türkiye Enerji Sempozyumu'na Sunulan Tebliğ**, Ankara, 1996
- BAKAL Halil İbrahim, **İnşaat Muhasebesi Ve Vergilendirilmesi Semineri**, TESMER, Antalya, 2007.
- EMEKSİZ Turan, 1996 YİD Modeli, Modelin Tanıtımı Bilim Raporu, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Ankara, www.kobiline.com/docs/AAATax/article/yid_vrg_prob.doc, (Erişim:02.02.2009).

EREN Fikret, 18-29.03.1996,

“İnşaat sözleşmelerinde Müteahhidin Borçları ve Bu Borçların Yerine Getirilmemesinin Sonuçları”, **İnşaat sözleşmeleri, Yönetici-İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak seminer**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara,1996.

Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara
Vergi dairesi Başkanlığı,

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü, Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Maliyet Bedelinin Tespiti, 16.01.2007 tarihli, B.07.1.G.İ.B.4.06. sayılı KVK semineri, Ankara, <http://www.gib.gov.tr> ,(Erişim: 17.04.2007).

Cengiz GÜNEŞ,

Yap-İşlet-Devret Modelinde İmtiyazlı Şirketler,**TÜRMOB Sirküler Rapor**, TÜRMOB Yayınları-100, Seri No:30, Ankara, 1999.

KURBAN Dursun Ali,

“Özel İnşatlarda Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, **14 Ekim 2006, SMMM Odası Eğitim Seminer Notları**, Bursa, 14 Ekim 2006.

SELİMOĞLU Recep,

“İnşaat Ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe-Vergi Uygulamaları”, **Ocak 2002 tarihli TESMER Eğitim Semineri Notları**, İstanbul, 2002.

TESMER,

“İnşaat Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları”, **Ege Odaları Eğitim Seminer Notları**, , S:65797,İzmir, Kasım 2001.

İstanbul YMM Odası Raporu,

“Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Ticari Kazanç Ve Avans Kar Payı Dağıtılması” **15 Ekim 2007 tarihli YMM Odası Raporu**, İstanbul,2007.

**5812 sayılı Kanunla
Getirilen Değişiklikler
Temelinde İkincil Mevzuat
Düzenlemelerini Kapsayan**

Eğitim Semineri,

9-14.04.2009, Spice Hotel, Antalya,2009.

RESMİ KAYNAKLAR

Kanunlar

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

Borçlar Kanunu

Emlak Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Sosyal Sigortalar Kanunu

Sosyal Sigortalar İyileştirme Yönetmeliği

Vergi Usul Kanunu

Danıştay Kararları ve Muktezalar

Dn. 4.Dairenin 9.5.1973 tarih ve Esas no:1972/1118, karar no:1973/2003

Dn. 3.Dairenin 21.5.1992 tarih ve Esas no:1991/2621 Karar no:1992/1825

Dn. 3.Dairenin 30.6.1997 tarih ve Esas no:1976/3196 Karar no:1977/2211

Dn.13.Dairenin,18.01.1977 tarih ve Esas no: 1976/963, Karar no:1977/98 sayılı
Kararı

Dn. 4.Dairenin Esas no :1994/581Karar no :1994/3495

Dn. 4.Dairenin Esas no :1994/581Karar no :1994/3495

Dn. 3.Dairenin, 04.02.1987 tarih ve Esas no: 1986/1816, Karar no: 1987/347 sayılı
Kararı

Dn.11.Dairenin, 23.02.1999 tarih ve Esas no:1997/3352, Karar no:1999/768 sayılı
Kararı

Dn.13.Dairenin 15.05.1979 tarih ve Esas no:1978/1094 Karar no:1979/1281 sayılı
Kararı

Dn. 9.Dairenin,19.02.2007 tarih ve Esas no:2005/2439, Karar no:2007/468 sayılı
Kararı

Dn.11. Direnin,23.02.1999 tarih ve Esas no:1997/3352, Karar no:1999/768 sayılı Kararı

Dn.4.Dairenin,06.11.1979 tarih ve Esas no:1978/3262,Karar no:1979/2765 sayılı kararı

Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.06.2004 tarihli, Esas no:2004/51 ve Karar no:2004/80sayılı Kararı

Dn. Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 08.04.1998 tarihli, Esas no:1987/35, Karar no: 1988/25 01.04.2005 tarihli, Esas no:2004/229, Karar no:2005/55

Dn. Hukuk Genel Kurulu 11.2006 tarihli Esas no:525, Karar no: 2006/554 Eser Sözleşmesi, İctihat Metni

Yargıtay,15. Hukuk Dairesinin, 8.6.1990 tarih ve 990/2294-2730 sayılı Emsal Kararı

MB , 05.12.2005 tarih ve GİB.4.34.16.01/GVK-94/3-12099/6126 sayılı Mukteza

MB, 18.12.1992 tarih ve 26010853314729 sayılı Mukteza

MB, 14.4.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114 – 36 /15541 sayılı muktezası

MB ,20.11.1985 tarih ve 24407-30-57 sayılı Mukteza

MB, İstanbul Defterdarlığı 01.05.1992 tarih ve KVK-110012-1-1344-9091 sayılı Mukteza

MB, B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.2008.ÖZ.02 sayılı mukteza

MB, 1971 tarih 22141-31 sayılı mukteza

MB, 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı Mukteza,

Resmi gazete

Kamu İhale Sözleşmesi (5.1.2002 tarihli 4735 No'lu), **S: 24548, 22.01,002 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.**

İnşaat Sözleşmelerine İlişkin TMS (TMS 11) Hakkında Tebliğ, **S: S:259787, 26.10.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.**

Kamu İhale Genel Tebliğinde değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, S:26190, 06.06.2006 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır, (www.kik.gov.tr/mevzuat, Erişim:3.2.2009).

İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11), Hakkında Tebliğ, S:7, **Sayı:2597826 ,Ekim 2005 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.**

İNTERNET ADRESLERİ

<http://www.ismmmd.org.tr> ,(Erişim:22.06.2006).
<http://www.sedefed.org> ,(Erişim:22.05.2006)
<http://www.gunlukbetik.com.tr> ,(Erişim:31.07.2007).
<http://www.mevzuatdergisi.com> , (Erişim:18.12.2007).
<http://www.muhasibetr.com.tr> ,(Erişim:21.11.2007).
<http://www.vergiportali.com> ,(Erişim:11.04.2007)
<http://forum.alomaliye.com> , (Erişim:30.01.2007).
malicozum@ismmmo.org.tr , (Erişim:08.01.2007).
<http://www.kobifinans.com.tr> ,(Erişim:07.02.2007).
<http://www.yorumla.net/hukuk> (Erişim:02.12.2008)
<http://www.biymed.com> (Erişim:03.05.2008)
<http://www.oska.com.tr> (Erişim:03.09.2009)
<http://www.kik.gov.tr/mevzuat>,(Erişim:4.8.2009)
<http://www.hurriyetemlak.com.tr> (Erişim:18.12.2008).
<http://www.muhasibetr.com.tr> ,(Erişim:04.02.2009).
<http://www.maliportal.net> ,(Erişim:06.11.2008).
<http://www.tkqm.gov.tr> ,(Erişim:28.07.2009).
<http://www.tumgazeteler.ceom.tr> ,(Erişim:29.09.2008).
<http://www.1insaat.com/tribe/documentdetail?id=32849> ,(Erişim:05.03.2008).
<http://www.arkitera.com.tr>,(Erişim:29.10.2008).
<http://www.mrcelik.com> ,(Erişim:27.02.2009).
www.kobiline.com/docs/AATax/article/yid_vrg_prob.doc , (Erişim:02.02.2009).
<http://www.batiYMM.com.tr/5/2008/08-23.htm> , (Erişim:20.02.2009).
<http://www.kanberkilinc.com.tr> ,(Erişim:15.12.2008).
<http://www.tmsk.org.tr/.../TMS> ,(Erişim:12.03.2009).
<http://www.muhasibenet.net> ,(Erişim:07.03.2009).
<http://archive.iSMMMo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum> , (Erişim:10.5.2009)
<http://www.1insaat.com.tr> ,(Erişim:02.12.2008).
http://www.antmenhukuk.com/makaleler/istisna_akdi.doc , (Erişim:01.03.2009).
http://www.ant-vdb.gov.tr/muktezalar/kvk/KVK_2008_02.htm , (Erişim:24.03.2008).
<http://www.basarmevzuat.com> (Erişim:07.06.2009).
<http://www.ihale.gov.tr> (Erişim:07.02.2008).
<http://www.ihalehaber.com/yapimevzuati.asp?d=9> , (Erişim:03.03.2008).

<http://www.ihalenet.com/Free/Yargitay/M001.html>,(Eriřim:07.02.2009).

<http://www.inaatmuhendisligi.net>, (Erişim:14.01.2008).

<http://www.kobifinans.com.tr>, (Erişim:7.6.2009)

<http://www.bilgininadresi.net> ,(Erişim:03.10.2008).

<http://www.oib.gov.tr/baskanlik>, (Erişim:18.02.2009).

<http://www.platin.s5.com/sozluk/ab.html> ,(6.5.2009)

<http://www.serki.com>, (Erişim:11.02.2008).

<http://www.sistemdergisi.com.tr> (Genel bilgiler), (Erişim:04.02.2008).

<http://www.solon.com.tr> ,(Erişim:02.02.2008).

<http://www.tisk.org.tr/hukuk>,(Eriřim:12.07.2009).

<http://www.yapirehberi.net/Sozlukturkce> ,(Erişim:30.01.2009)

<http://www.inaatim.com> ,(Erişim:23.07.2008)

<http://turmob.org.tr> (Erişim:05.12.2008)..

<http://www.hurdogan.com>, (Erişim:20.03.2009).

<http://archive.iSMMMo.org.tr/docs/malicozum/41MaliCozum> ,(23.09.2008)

<http://www.bilgiuzmani.com> ,(Erişim:15.02.2009).

<http://www.yapirehberi.net>, (Erişim:30.01.2009).

<http://www.ins.itu.edu.tr> ,(Erişim:11.02.2008).

<http://www.batiYMM.com.tr> ,(Erişim:09.02.2009).

<http://www.arkitera.com> ,(Erişim:08.02.2008).

http://www.denizcilik.gov.tr/tr/sgk_notlari/, (Erişim:15.04.2008).

<http://www.e-kutuphane.imo.org.tr>,(Eriřim:2.5.2009)

<http://www.istanbulYMMo.org.tr>, (Erişim:01.03.2009).

<http://www.inaatdergisi.com.tr> ,(Erişim:27.11.2008).

<http://www.mevzuat.com.tr> ,(Erişim:6.4.2009)

<http://www.dtm.gov.tr/dtmyurtdisimut> ,(Erişim:2.11.2009)

<http://www.danistay.gov.tr>

<http://www.gib.gov.tr>

EK:1

Şözleşme Örneği

Aşağıda Kat Karşılığı İnşaat Şözleşmesine ilişkin bir örnek verilmiştir.

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT ŞÖZLEŞMESİ

Örneğin hazırlanmasında (Mine UZUN,www.hukuki.net, 10.10.2008) adresinden faydalanılmıştır.

Bir taraftan ili, İlçesi, Mahallesi, Sokağında kain imarın ... ada, parselini teşkil eden taşınmazın malikleri ile diğer taraftan müteahhitler arasında aşağıdaki şartlarla bir inşaat sözleşmesi yapılmıştır. Bu Sözleşmede taraflardan taşınmaz malikleri (Mal sahibi) ve müteahhitler (Müteahhit) olarak anılacaklardır.

a- Konu:

Şözleşmenin konusu, imarın ada, parselinde mevcut üç katlı betonarme binanın müteahhit tarafından yıkılması, yerine mal sahibinin isteği doğrultusunda çizilecek projeye göre yeni bir binanın yine müteahhit tarafından inşasıdır. Yapılacak binada dört mağaza ve apartman girişini havi bir zemin kat, mağazalarla irtibatlı dört ticari depoyu havi birinci bodrum kat, kalorifer dairesi, hidrofor, yakıt deposu ve sığınadı havi ikinci bodrum kat ile her katta iki daireye havi beş normal kat olacaktır. Kapıcı Dairesi Projenin tanzimine göre birinci veya ikinci bodrum katta yapılacaktır.

b- Yer Teslimi:

Taşınmaz müteahhide mal sahibi tarafından boş olarak teslim edilecektir.

c- İnşaatın Niteliği:

İnşaat, bu Sözleşmeye ve onun ayrılmaz bir parçası olan ekli teknik şartname esaslarına göre yapılacaktır.

d- Binanın Bölüşülmesi:

Yapılacak bina mal sahibi ve müteahhit arasında yarı yarıya bölüşülecektir. Bu bölüşmede iki mağaza ile üzerine isabet edecek 5 daire birinci grup ve diğer mağazalar ile üzerine isabet edecek 5 daire ikinci grup sayılacak ve bu iki gruptan birini tercih hakkı mal sahibine ait olacaktır. Proje düzenlenirken gruplar arasında denge sağlanacaktır.

e- Yıkım, Hafriyat ve İnşaat Sorumluluk:

Mevcut binanın yıkımı ile hafriyat ve yeni binanın yapımı sırasında veya yapımından ötürü komşulara veya diğer üçüncü kişilere verilecek her çeşit zararlar ile iş kazalarından doğacak zararlardan müteahhit sorumludur. Mal sahibi aleyhine bu nedenle bir dava açıldığında bu dava müteahhide ihbar edilir. Bu takdirde müteahhit mal sahibi makamına kaim olarak davayı takip eder.

f- Giderler:

İnşaat için gerekli her çeşit malzeme bedelleri, işçilik ücretleri, proje giderleri, sigorta primleri ve cezalar, vekâlet ve tapu giderleri, cins tashihi ile kat irtifak ve mülkiyeti tesisi giderleri ve her çeşit vergi, resim ve harçlar, bu sözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça müteahhide aittir.

g- Vergiler:

2002 yılı dahil olmak kaydı ile emlak vergisi,vergileri mal sahibi ve müteahhit arasında

eşit olarak bölüşülecektir. Ancak bunlardan arsa sahibinin payına düşeni de önce müteahhit ilgili idareye verecek ve iş bittikten sonra mal sahibi bu borcunu müteahhit ilgili idareye verecek ve iş bittikten sonra mal sahibi bu borcunu müteahhide ödeyecektir. Müteahhit, bu ödemeyi yapmazdan en az 3 gün önce İdareye karşı ihtirazi kayıt dermeyan edebilmesi için durumdan mal sahibini haberdar edecektir. İleride bunların geri verilmesi halinde, geri verilecek miktar mal sahibi ve müteahhit arasında eşit olarak bölüşülecektir.

Müteahhide ait bağımsız bölümlerin satışından ötürü mal sahibi adına gerçekleşecek vergisi ve vergisi müteahhide aittir.

Arsa sahiplerine kalan bağımsız bölümlerin vergisi ile vergisi kendisine aittir. Ancak, mevcut betonarme bina yıkıldıktan sonra taşınmazın cinsi arsaya çevrildiğinde değeri lira gösterileceğinden müteahhidin kendisine ait bağımsız bölümleri arsa olarak başkalarına satışında bunların tamamının satış bedellerinin toplamı liraya ulaşacaktır.

h- Müteahhide ait bağımsız bölümlerin satışları:

Cins tashihinin yapılmasından ve kat irtifakının kurulmasından sonra mal sahibi, zemin hariç birinci kat tavan betonunun dökülmesiyle iki adet dairenin, çatı betonunun dökülmesiyle bir adet dairenin, duvarların örülmesi ve doğrama kasalarının takılmasıyla iki adet dairenin, iç ve dış kaba ve ince sıvalar ile kalorifer ve sıhhi tesisatın başlamasında mağazanın, doğramaların tamamen takılması, fayans ve döşemelerin tamamlanması ve sıhhi müteahhit tarafından istenildikçe satışın her kademesi için arsa sahibi, müteahhide vekâlet verecektir. Kat irtifakının kurulması için gerekli belgeleri müteahhit hazırlayacaktır.

ı- Bedelin Değişmeyeceği:

Evvelce tahmin olunamayan veya tahmin olunup da iki tarafça nazara alınmayan haller ve özellikle malzeme fiyatları ve işçi ücretlerindeki artışlar için yapılmasına engel olursa veya yapılmasını son derecede işgal ederse, müteahhit bedelin artırılmasını veya Sözleşmenin feshini yahut şartlarda bir değişiklik yapılmasını isteyemez. Müteahhit, her ne olursa olsun işi kararlaştırılan bedelle yapmağa mecburdur.

i- Başkasına devir yasağı:

Müteahhit aldığı işi başkasına devredemez; vekâleten de olsa başkasına yaptıramaz. Aksi halde mal sahibi Sözleşmeyi feshe yetkilidir.

j- İşin Teslimi:

Müteahhit yer tesliminden itibaren en geç on beş ay içerisinde yapı kullanma izin belgesini almaya hazır olacak biçimde işi bitirmeye ve mal sahibine teslim mecburdur. Ancak yer teslimi inşaat mevsimi bittikten sonra yapılırsa bu süre, yeni inşaat mevsimine girildiğinde başlar. İnşaat mevsiminden amaç, o yılki don olayının bitmesiyle başlaması arasında geçen süredir. İşin bitirilmemesinden amaç ise, suyun, havagazının, elektriğin bağlanmaya hazır olması, kanalizasyon irtibatının sağlanması, asansör ve hidrofor tesisatının projesine uygun olarak yapılmış olması, teknik şartnameye göre bütün tesislerin tamamlanmış bulunması ve territuarın düzenlenmesidir.

k- Eksik ve Kusurlu İşler:

Yapılacak binadaki eksik ve kusurlu işlerden dolayı müteahhit sorumludur. Mal sahibine kalan bağımsız bölümlerle ortak yerlerde, işin teslimi veya kabulünden sonra çıkacak eksik ve kusurlu işler bunlar hemen ihbar edilmemiş olsa bile, müteahhit bunların bedelsiz olarak tamamlayacak veya düzeltecektir. Müteahhidin sattığı bağımsız bölümlerin alıcıları tarafından eksik ve kusurlu işlerden veya satış ile ilgili her çeşit uyuşmazlıklardan dolayı mal sahibine yöneltilen bütün iddialardan müteahhit sorumludur. Mal sahibi aleyhine bu nedenle açılacak davalarda da 5 inci madde hükmü uygulanır.

I- Geç Teslim:

Müteahhit 11 inci maddede gösterilen günde ve şekilde işi bitirip teslim edemediği takdirde kira yoksunluğu olarak mal sahibine her ay için 1.000.000.000.-TL (bir milyar Türk Lirası) gecikme tazminatı vermeye mecburdur. Bu gecikme üç ayı geçtiği takdirde mal sahibi, sözleşmeyi feshederek yoksun kaldığı gerçek kira karşılığını ve diğer zarar ve ziyanını istemek ve ayrıca eksik ve kusurlu işleri müteahhit hesabına tamamlattırmak ve düzeltmek hakkına sahiptir.

m- İnşaat Sırasında Kontrol:

Mimari proje ile betonarme, kalorifer, elektrik, havagazı ve su tesisat projelerinin birer ozalit kopyesi mal sahibine verilecektir. Mal sahibi bir fen adamı eli ile inşaatın sözleşme ve teknik şartname ile projelere uygun yapıp yapılmadığını her zaman kontrol ettirebilir. Aykırı olan hususları müteahhit derhal uygun hale getirmeğe, yanlışlıkları düzeltmeğe ve malzemeyi değiştirmeğe mecburdur.

n- Diğer bazı şartlar:

Apartmanın adı olacaktır. Apartmanın girişine reklam, ilân ve camekan gibi tesisler konulmayacaktır. Yönetim Planı tarafların ittifakıyla yapılacak ve bu plan düzenlenmeden satış yapılmayacak ve alıcıların planı kabulleri müteahhitçe sağlanacaktır. Kapıcı tarafların ittifakıyla tutulacaktır.

o- Özel Vekâlet:

İnşaat dolayısıyla İmar Müdürlüğüne, Fen İşleri Müdürlüğüne, Elektrik ve Havagazı İşletmesi Müdürlüğüne, cins tashihi ve kat irtifakının kurulması ile sınırlı olarak Tapu Sicil Müdürlüğüne yapılması gerekli müracaatlar için mal sahibi, müteahhide özel bir vekâlet verecektir.

ö- Mes'uluyetin müteselsil olacağı:

Müteahhitlerin mal sahibine karşı mes'uliyeti müteselsilendir.

p- Tebligat adresi:

Mal sahibinin adresi ve müteahhidin adresi dir.

r- Uyuşmazlıkların çözümlemesi:

Uyuşmazlık halinde Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkili olacaktır. Bu sözleşme .../.../..... gününde akdedilmiştir.

Mal sahipleri

Müteahhitler

.....

.....

TEKNİK ŞARTNAME

EK2: TABLO 1: FAKTÖR ANALİZİ

Rotated Component Matrix ^a					
	Component				
	1	2	3	4	5
konut arzının fazlalığı	,093	-,094	,468	,243	-,219
teminat mektupları	,052	,685	,104	-,081	,140
konut satış gelirlerinin düşüklüğü	-,238	,054	,681	,224	0.243
konut maliyetlerinin tespit güçlüğü	-,056	,218	,609	,214	,249
iscilik bildirim	,044	-,102	,210	,018	,513
iscilik oranları	-,076	,086	,114	,400	,515
pesin vergi	,725	-,028	,077	,228	,113
sgk bildirilmeyen iscilikler	-,120	,237	,044	,380	,539
tevkifatların mahsubu	,441	,159	-,046	,214	,146
iscilik giderleri belgeleme	,216	,240	-,143	,185	,462
avans kar payı	,150	,215	-,187	,376	-,135
teminat mektubunda risk	,182	,693	,123	,097	,025
karlılığın farklılaşması	,341	,276	,677	-,025	,042
kdv iadesi	,626	,277	-,038	-,093	,078
sermayenin korunması	,190	,523	,678	-,489	-,004
kdv farkı	,467	,138	,228	,194	,123
maliyet güncelleme	,128	,007	,607	,196	,114
vergisel tesvikler	,752	-,085	,151	-,101	,087
iscilik teknolojisi	,366	,079	-,061	-,069	,565
kat irtifakı	,054	,377	,322	-,024	-,013
kardan pay alma	,113	-,474	,023	,511	,448
özel bina inaatları ve iscilik	,391	,410	-,007	-,069	,515
Extraction Method: Principal Component Analysis.					
Rotation Method: Varimax with Kaiser Normalization.					
a. Rotation converged in 11 iterations.					

EK:3 Faktör Analizi Hesaplaması

Teminat Mektupları ve Belge Düzeni Faktörü Güvenilirlik Analizi

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	118	97,9
	Excluded ^a	3	2,1
	Total	121	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,844	3

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
teminat mektuplari	4,51	5,944	,713	,779
teminat mektubunda risk	4,58	5,736	,766	,726
kat irtifaki	4,51	6,516	,653	,835

Maliyet Tespit Güçlüğü Faktörü Güvenilirlik Analizi

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	116	96,4
	Excluded ^a	5	3,6
	Total	121	100,0

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	116	96,4
	Excluded ^a	5	3,6
	Total	121	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,719	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
konut arzinin fazlaligi	16,98	18,634	,408	,693
konut satis gelirlerinin dusuklugu	17,45	17,077	,492	,668
konut maliyetlerinin tespit guclugu	17,01	17,914	,520	,662
karliligin farklilasmasi	17,37	17,041	,540	,653
sermayenin korunmasi	17,57	18,376	,378	,704
maliyet guncelleme	17,15	19,483	,382	,700

İşçilik Giderlerinin Düzenlenmesi Faktörü Güvenilirlik Analizi

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	114	94,3
	Excluded ^a	7	5,7
	Total	121	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,708	6

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
iscilik bildirim	23,86	37,002	,192	,716
iscilik oranlari	24,34	34,555	,307	,698
sgk bildirilmeyen iscilikler	23,91	33,733	,452	,671
iscilik giderleri belgeleme	24,28	31,796	,531	,654
iscilik teknolojisi	24,44	32,336	,471	,665
ozel bina inaatlari ve iscilik	24,03	35,713	,328	,693

Vergisel Düzenleme Faktörü Güvenilirlik Analizi

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	117	96,6
	Excluded ^a	4	3,4
	Total	121	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,811	5

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
pesin vergi	33,51	123,026	,727	,800
tevkifatların mahsubu	33,57	122,331	,757	,799
kdv iadesi	33,30	121,015	,761	,799
kdv farkı	33,47	127,575	,595	,806
vergisel tesvikler	33,07	122,770	,759	,799

Kardan Pay Alma Faktörü Güvenilirlik Analizi**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	117	96,6
	Excluded ^a	4	3,4
	Total	121	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,653	2

Item-Total Statistics

	Scale Mean if Item Deleted	Scale Variance if Item Deleted	Corrected Item-Total Correlation	Cronbach's Alpha if Item Deleted
avans kar payı	17,66	25,239	,487	,584
kardan pay alma	17,87	23,524	,650	,538