

“İNŞAATLARDA VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI”

ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

GENEL BİLGİLER

TANIM:

Genel anlamda inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir. İmar Kanununda “**yapı tabirinin karada ve suda daimi veya geçici, resmi ve özel yer altı veya yerüstü inşaatı ile ilave ,değişiklik ve tamirlerinin sabit ve müteharrik tesislerine şamil olduğu**” hükme bağlanmıştır.

İNŞAATIN ÇEŞİTLERİ

Medeni Kanunda:

- Menkul inşaat** : Belli hizmeti görmek üzere geçici amaçlı yapılan kulübe, baraka, yazlık sinema, tiyatro sahnesi Pazar yeri tezgahları gibi yapılardır. Bunlar tapuya tescil edilmezler.
- Menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlar**: Toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilen ekonomik değer taşıyan yapılardır. Örneklersek , köprü, yol, meydan, binalardır. Bu inşaatlar özellik ve yapımındaki uzmanlık ile teknik nedenlerden dolayı 3 bölümde gruplandırılabilir.

- Konutlar**; Ev, apartman gibi.
- Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar**; İşyeri, fabrika binası ve ek tesileri, otel, hastahane, okul, spor tesisleri gibi.
- Özel uzmanlık isteyen inşaatlar**; Yol, köprü, baraj, liman, havaalanı gibi.

Vergi Hukukunda:

- Özel inşaatlar** : Yapım şekline göre 2 'ye ayrılır.
- Daire, kat ve dükkan halinde satmak amacıyla yapılan inşaat,
- Kendi gereksinimi için satmak amacı olmadan yapılan inşaatlar
- Taahhüt şeklindeki inşaatlar**: Taahhüt kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz bir işin yapılması veya bir malın teslimini üstlenmektir. Bir işin taahhüt edilmesi ise taahhüt edenin (müteahhit) ' işi yaptıran (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği ve bir bedel karşılığında bir malın imalini kapsar. Bu konuda bir iş (imalat) bir bedelle üstlenen müteahhit ve bir bedel karşılığında müteahhite iş yaptıran iş sahibi olmak üzere 4 unsur mevcuttur.

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Kendi nam ve hesabına apartman inşa edip daire kat ve dükkan halinde satmak ve satmak amacı gütmeksizin kendi ihtiyacı için kendi arsası üzerine yapılan inşaatları içerir. Bu konuyu irdelersek;

1-DAİRE, KAT VE DÜKKAN HALİNDE SATMAK AMACIYLA YAPILAN ÖZEL İNŞAATLAR

Apartment inşa edip daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaata kendi arsalari üzerine yapabilecekleri gibi, arsa karşılığında belirli sayıda daire, kat veya dükkan vermek kaydıyla da başkalarına ait arsa üzerine yapabilirler. Ülkemizde daha çok bu yol tercih edilmektedir.

193 SAYILI GELİR VE 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN BAKIŞ

Daire, kat ve dükkan halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar yönüyle

Gelir Vergisi Kanununda; İnşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, Ticari Kazanç hükümlerine göre vergilendirilir.

Kurumlar vergisi Kanununda ise; (MADDE 6- (2)) Safî kurum kazancının tespitinde, yine Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarma işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançlar ve arsa karşılığı daire yapımından elde edilen kazançlar da genel hükümlere göre vergilendirilir

Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar-zarar kesin olarak işin bittiği yıl tesbit olunur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar, inşaatın devam ettiği sürece, bu işleriyle ilgili olarak kar ya da zarar beyanında bulunmazlar. Ancak “kar-zarar beyanında bulunulmayacağı” beyanname verilmeyeceği anlamına gelmez. Yalnızca inşaat ve onarım işleriyle uğraşan ve işleri de henüz bitmemiş olan müteahhitler her yıl devam eden inşaatlarıyla ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar.

Gelir ya da kurumlar Vergisi beyanamesi verilirken, devam eden inşaat ve onarım işiyle ilgili olarak düzenlenen bilanço beyanname ekinde sunulacaktır. Ayrıca beyannamenin uygun bir yerine İnşaatımız yıllara yaygın olduğundan kar-zarar beyan edilmemiştir. Şeklinde açıklama yapılmasında yarar vardır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar, işin bitimini izleyen yılın G.V. mükellefleri için Mart ayı 15.gününe kadar , K.V. mükellefleri ise Nisan ayının 25.ne kadar saptanan kar-zararı beyanname ile bildirmek ve tahakkuk eden vergileri yasal süresi içinde ödemekle yükümlüdürler. (Gelir vergisi mükellefleri tahakkuk eden verginin yarısını Mart ayı sonuna kadar, diğer yarısını ise Temmuz ayı sonuna kadar, Kurumlar Vergisi mükellefleri ise Nisan ayı sonuna kadar ödemek zorundadırlar.)

İnşaat işinin bitim tarihi itibariyle bulunan kar-zarar, işin devam ettiği yıllara dağıtılamaz.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yanında ticari ve sınai faaliyet de icra eden mükellefler, inşaat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları nedeniyle geçici vergiye tabi olmamakla birlikte elde ettikleri faiz gelirleri ve diğer kazançları üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir

Taahhüt şeklindeki inşaatlar yönüyle;

Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirirken yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde taşıdığı özellikler nedeniyle genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu 42-44. maddeler uyarınca müteahhite yapılan istihkak ödemelerinden (avanslar dahil ve ödeme şekline bakılmaksızın) G.V.K. 94.madde 3. bendi gereği %3 vergi stopajı yapılır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde inşaat süresince ödenen istihkaklardan yapılan vergi kesintileri inşaatın bittiği dönemde kazancın tesbiti ile tahakkuk edecek vergiden mahsup edilir. İstihkaklardan kesilen vergilerin, taahhüt edilen inşaat ve onarma işinin bitiminden önce mahsubu olanaksızdır.

İstihkaklardan vergi kesintisi yapan kurum veya kuruluşlar, kesilen vergileri çeşitli nedenlerle vergi dairesine yatırmayabilmektedirler. Bu durum, kesintiyi yapan kurum veya kuruluşun sorumluluğunu zamanında yerine getirmemesinden ortaya çıkabileceği gibi özellikle kamu kurumlarının vadesinde ödenmeyen vergilerinin taksitlendirilmesi konusunda, Maliye Bakanlığınca çıkarılan genel tebliğler veya benzeri düzenlemelerden de kaynaklanabilmektedir. Diğer bir ifadeyle, bu gibi durumlarda kesilen vergilerin vergi dairesine yatırılmamış olmasında, hakedişinden vergi kesilen mükellefin bir kusuru söz konusu olmamaktadır.

Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri yapan mükelleflerin istihkaklarından kesilen vergilerin, bu mükelleflerin aynı işlerden sağladıkları kurum kazancı için verecekleri beyannameler üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine ve mükelleflerin isteği halinde gelir vergisi kanununun 94/6-b bendine göre yapılacak tevkifata mahsubu işlemlerinde mahsubu

istenilen miktarların ilgili kurum veya kuruluşça istihkaklardan kesildiğinin belgelendirilmesi kaydıyla bu kesintilerin, kesintiyi yapan kurum veya kuruluşça vergi dairesine yatırıldığına dair belge aranılmayacaktır.

Gerek G.V. kanunu gerekse K.V.K. gereği kazanç aşağıdaki şekilde tespit edilir.

Daire, kat veya dükkan halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlarda kazanç: İnşa edilen daire, kat veya dükkanlar müteahhit için mal niteliğindedir. Bunların bitimden ziyade teslim veya satışı halinde kar-zarar hesaplanarak, vergilendirilecektir.

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.

Kar-Zararın tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlar:

- 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.

e) İnşaat işlerinde ortalama kar haddi gibi uyulması gereken bir oran olmamasına rağmen teamül olarak maliyet bedelinin %25'i yada satış bedelinin %20'sini kazanç olarak belirlenmesi benimsenmiştir.

MÜTEAHHİDİN EŞ VE ÇOCUKLARINA SATTIĞI YADA KENDİSİNİN VEYA ORTAĞININ ÜZERİNE KAYDETTİRDİĞİ DAİRE VE DÜKKANLARDA EMSAL BEDEL UYGULAMASI

:

Gerek kendi arsası gerekse başkalarına ait arsa üzerine inşa edilen daire veya dükkanlardan bir kısmının veya tamamını eş veya çocuklara, yada yakınlarla satış veya devri sırasında emsal bedel uygulamasına dikkat edilmelidir. Emsal bedel V.U.K. 267 maddesinde “**gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut ta doğru olarak tespit edilmeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline göre haiz olacağı değerdir.**”

BİNA VE ARSANIN DEĞERLEMESİ

1 – Satın alınan arsa üzerine inşaat yapanlarda arsanın maliyet bedeli ile değerlendirilerek inşaat maliyetine intikali sağlanır.

2 – 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.

3 – 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 yine V.U.K. 267 md.sindeki emsal bedel esasıyla değerlendirilecektir.

KENDİ ARSASI ÜZERİNDE İHTİYACI İÇİN(SATMA AMACI OLMADAN) BİNA İNŞASI

1999 yılından önce ihtiyacı için kendi arsası üzerinde bina inşa edenler açısından ticari kazançtan bahsedilmezken bu tarihten sonra ise inşa edilen bu dairelerin 4 yıldan önce satılması durumunda kazançtan bahsedileceği (diğer kazanç ve iratlar) ve vergilendirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Burada G.V.K.'na 4444 kanunla eklenen 56.md. gereği 1999-2002 yılları arasındaki gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi hükme bağlanmıştır.

Bu şekilde inşaat yapanlar için dikkat edilecek husus olarak şunu belirtmek gerekir. Bu kişiler inşaat da çalıştırdıkları işçilerden vergi kesintisi yapmazlar. Ancak çalışan kişilerin burada elde ettikleri ücretlerinin G.V.K. 64 / 3 maddesinde ve 4444 sayılı Kanunla 01/01/2000 tarihinden itibaren yıllık vergilendirileceği ve yıllık matrahında 1 yıllık brüt asgari ücretin %25' i olacağı hükme bağlanmıştır. İnşaatı yaptıranın yükümlülüğü ise bu kişileri ilgili vergi dairesine bildirmek suretiyle çalışanların vergi karnelerini çıkartmalarını sağlamalıdır.

2 – ARSA KARŞILIĞINDA DAİRE, KAT VEYA DÜKKAN YAPIMI

İnşaat yapımını üstlenen müteahhit başkalarına ait arsa üzerine inşa edilecek daire, kat veya dükkanlardan bir bölümünü arsa payı karşılığı arsa sahibine teslimi taahhüt eder. Türkiye’de son yıllarda finansman maliyetleri yönüyle tercih edilen bir yoldur. Bu konuda müteahhit boş veya üzerinde mevcut binayı yıkmak suretiyle arsa üzerine belirlenen proje ve mahal listesine uygun olarak inşaatı yapmayı üstlenir. Arsa sahibi ile müteahhit arasındaki bu akdin yazılı ve aşağıdaki hususları içerecek şekilde hazırlanması ileride doğabilecek problemleri en baştan önlemiş olur.

- 1 – Arsanın müteahhide teslim şekli ve süresi
- 2 - Arsa üzerine inşa edilecek daire, kat veya dükkanların özelliklerinin belirlenmesi
- 3 - Proje, imar durumlarının, vergi, resim, harçların ödeme şeklinin belirlenmesi
- 4 - Arsa karşılığında verilecek daire, kat veya dükkanların (bağımsız bölümlerin) belirlenmesi
- 5 - İnşaat teslim süresinin belirlenmesi
- 6 - Kat irtifakı ve kat mülkiyetinin kurulması işlemlerinin belirlenmesi

7 - Müteahhide kalacak bağımsız bölümlerin satış yetkilerinin alınması ve tapuya şerh edilmesi yetkisinin belirlenmesi

8 – Mücbir sebeplerin belirlenmesi

9 - Cezai şartların belirlenmesi

Bu sözleşmelerin noter aracılığı ile yapılması gerek hukuki işlemlerde gerekse tapu işlemlerinde kolaylık sağlayacaktır.

193 SAYILI GELİR VE 5520 SAYILI KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN BAKIŞ

Bu bölümde müteahhit için; kendi arsası üzerinde daire, kat veya dükkan yapımına ilişkin bilgilere ek olarak dikkat edilmesi gereken husus arsa karşılığında arsa sahibine verilen daire, kat veya dükkanların maliyet bedellerinin arsa maliyeti olarak dikkate alınması gerekir.

Arsa sahibi açısından ise arsa karşılığında alınan daire, kat veya dükkanların satışında 1999 öncesi ve sonrası olarak dikkate alınmalıdır.

Daha öncede belirtildiği üzere “1999 yılından önce ihtiyacı için kendi arsası üzerinde bina inşa edenler açısından ticari kazançtan bahsedilmezken bu tarihten sonra ise inşa edilen bu dairelerin 4 yıldan önce satılması durumunda kazançtan bahsedileceği (diğer kazanç ve iratlar) ve vergilendirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Burada G.V.K.’na 4444 kanunla eklenen 56.md. gereği 1999-2002 yılları arasındaki gayrimenkul satışlarından elde edilen kazançların değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi hükme bağlanmıştır”

213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN BAKIŞ

Bildirimler : İŖe başlama en fazla 1 ay önceden , işi bırakma ve değişiklikleri 1 ay içerisinde ilgili vergi dairesine yapılmalıdır.

Tutulması gereken defterler: Bilanço esasına göre; Yevmiye, Defter-i Kebir, Envanter defteri. İşletme esasına göre İşletme Defteri bunlardan ayrıca Amortisman Defteri sürelerinde tasdik ettirilmesi gerekir.

Değerlemeler inşaat harcamaları maliyet bedeli ile, kendi arsasının üzerine yapımını arsa emsal bedelle yapılır. Yine satış sırasında ve arsa sahibine verilecek bağımsız bölüm bedellerinin emsal bedellerinden aşağı olmamasına dikkat edilmelidir.

Amortismanlar; İnşaat yapımı sırasında kullanılan sabit kıymetlerin amortismanları V.U.K. 333 ve 339 genel tebliğindeki oranlarda ayrılarak maliyetlere dahil edilir.

3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

AÇISINDAN BAKIŞ

VERGİNİN KONUSU

Madde 1- Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir

1. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

TESLİM

Madde 2 1. Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen veya sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir.

HİZMET

Madde 4 1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

KDV ORANI

2002/4480 sayılı B.K.K. eki karar kapsamında

b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1

11- Net alanı 150 m².ye kadar konut teslimleri olarak belirlenmiş bunun dışındaki teslimler genel K.D.V. oranına tabi olacaktır. Yani 150 m² üstündeki konutlar ile işyeri niteliğindeki inşaatlar %18 K.D.V. oranına tabi olacaktır.

İNŞAAT İŞLERİNDE KDV İADE UYGULAMASI

KDV İadesine Konu Teslimler ve İade Hesaplaması:

a-İadeye Konu Teslimler:

İnşaat işlerinde İadeye konu edilecek teslim, 150 m² 'den düşük konut teslimleridir. 150 m² 'yi geçen konutlar ile işyeri teslimlerinin tamamı %18 oranında KDV'ye tabi olduğundan bu teslimler için iade söz konusu değildir.

Teslim edilen konut, bir bedel mukabilinde satılmak suretiyle teslim edilmişse bu teslimin iadeye konu olacağı hususunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

Ancak müteahhidin kat karşılığı aldığı inşaatta, arsa sahibine, arsa karşılığı devrettiği 150 m² den düşük konut teslimleri,

Yine müteahhidin yaptığı dairelerden kendisinin kullanımına tahsis ettiği 150 m² den düşük konut teslimlerinde bir bedel alınmamaktadır. Bedel alınmayan bu teslimlerin de iadeye konu edilmesi gerekecek mi?

Diğer yandan İnşaat devam ederken halk arasında topraktan satış diye bilinen daire satışlarında henüz daire yapılmadan satış yapılmış olması durumunda, bu teslim de iadeye konu olacak mı? Soruları gündeme gelebilecektir.

Buna hemen cevap vermeden, bu konuyla ilgili mevzuattaki düzenlemelerden belli başlılarını hatırlanması bakımından aşağıda belirtelim.

[30 seri no'lu KDV genel tebliğinde](#), müteahhidin arsa sahibine arsa karşılığı olarak verdiği işyeri ve dairelerin devri teslim sayılmış olup, bu teslimlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan, KDV kanununun 3. maddesinde, teslim sayılan haller belirtilmiş, işletme sahibinin vergiye tabi malların her ne surette olursa olsun işletmeden çekmesinin teslim olduğu belirtilmiştir.

KDV kanununun 27/1. maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler de KDV matrahı, emsal bedel olduğu, emsal bedelin V.U.K.'nin 267. maddesine göre tespit edileceği belirtilmektedir.

Yukarıdaki düzenlemelerden anlaşılacağı üzere; müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği daireler ile kendi kullanımına tahsis ettiği daireler teslim sayılıp, vergiye tabi olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu teslimlerden dolayı bir bedel alınmadığı ileri sürülebilir. Bedel alınmayan veya bedeli bilinmeyen durumlarda ise yine yukarıda belirtilen KDV Kanunu 27. maddesine göre KDV matrahı, emsal bedel olacaktır. Emsal Bedel'de V.U.K.'nun 267. Maddesinin 2. sırasında belirtilen düzenlemeye göre tespit edilecektir.

Bu düzenlemelere göre, müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği daireler ile kendi kullanımına tahsis ettiği daireler için V.U.K.'nun 267/2. sırasındaki düzenlemeye göre maliyet bedelinin toptan satışlarda % 5, perakende satışlarda % 10 fazlasıyla fatura düzenlemesi gerekmektedir. (Emsal bedelde KDV matrahı tespit edilirken, daire maliyetlerinin içerisinde genel yönetim giderleri de dahil edilmesi gerekmektedir. KDV Kanunu Madde 27/4)

Düzenlenen fatura üzerindeki emsal bedeller, yevmiye defterindeki kayıtlara gelir olarak yazılması söz konusu olmayacak, sadece KDV'leri kayıtlara işlenmesi yeterli olacaktır. KDV beyannamesinde de matrahlara herhangi bir tutar yazılmadan ilave edilecek KDV satırına yazılarak beyan edilecektir.

Yukarıdaki şekilde beyan edilen bu teslimlerinde iadeye konu edilmesi mümkündür

Müteahhidin inşaat devam ederken daire satması konusuna gelince, böyle bir durumda henüz daire yapılmamış, fiili bir teslimde bulunmamaktadır. Bu şekildeki satışa halk arasında topraktan satış diye adlandırılmaktadır. Bu satışta fatura kesilmiş ise vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olduğundan fatura üzerindeki vergi, fatura düzenleme döneminde beyan edilmesi gerekmektedir. KDV iadesinin talep edilebilmesi için teslimin yapılmış olması şart olduğundan teslimin yapılması beklenmelidir.

[74 seri no'lu KDV Genel tebliğinde](#), iade hakkının doğması için, indirimli orana tabi işlemin gerçekleşmiş olması şart koşulmuştur.

Bilindiği üzere, gayrimenkul satışlarında katma değer vergisini doğuran olay tapuya tescil ile gerçekleşmektedir. Şayet gayrimenkul, tapuya tescilinden önce kişinin kullanımına tahsis edilmişse bu durumda da teslim gerçekleşmiş olmaktadır.

İstanbul Defterdarlığının 2005 yılında verdiği iki ayrı özelgesinde, inşaattan önce ya da inşaat devam ederken dairenin satışında alınan paranın avans olarak değerlendirileceği, fatura kesilmiş olması halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacağından bunun beyan edilmesi gerekeceği, bu satışla ilgili iadenin teslimin yapıldığı dönemde isteneceği yönünde görüş bildirilmiştir.

Buna göre topraktan satılarda alınan paraların avans olarak değerlendirilmesi, şayet fatura kesilmiş ise faturadaki KDV'nin fatura tarihinde beyan edilmesi, iadenin talebi ise, dairenin tapuya tescilden sonra ya da kullanılmaya başlamasından sonra yapılması gerekir.

b- İadeye Konu Edilecek Yüklenilen KDV'nin Hesabı:

KDV iadesi, hesaplanırken inşaat işinin başlangıcından bitimine kadar inşaatın maliyetine giren inşaat malzeme alımları, genel üretim ve yönetim giderleri ile ATİK dolayısıyla yüklenilen vergilerin tamamını kapsamaktadır.

İade edilecek KDV'nin hesaplaması aşağıdaki örnek olay üzerinde yapılmaya çalışılmıştır.

Örnek olay:

Müteahhit Ahmet Demir 2003 yılında kat karşılığı aldığı arsa üzerinde inşaatı başlamış, inşaat 2005 yılında bitmiştir.

Müteahhidin KDV İade tutarı, etap etap aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

1. Etap:

Yüklenilen Toplam KDV'nin Tespiti:

Müteahhidin 2003, 2004 ve 2005 yıllarında inşaatın maliyetine giren inşaat malzeme alımları ve genel üretim giderleri dolayısıyla yüklendiği KDV'ler aşağıdaki gibidir.

2003 yılı İnşaat maliyetine giren alımlara ilişkin yüklenilen KDV	50.000 YTL
2004 yılı İnşaat maliyetine giren alımlara ilişkin yüklenilen KDV	65.000 YTL
2005 yılı İnşaat maliyetine giren alımlara ilişkin yüklenilen KDV	35.000 YTL
Toplam Yüklenilen KDV	150.000 YTL

2. Etap:

Yapılan Daire ve İşyerlerinin m² alanlarının Tespiti:

Müteahhit İnşaata 2003 yılında başlamış 2005 yılında bitirmiştir. İnşaat bittiğinde 10 adet daire ve 2 adet işyeri yapılmıştır. 10 adet daire ve 2 adet işyerinin toplam alanı 1500 m²'dir.

3.Etap:

m² 'ye İsbet Eden Yüklenilen KDV'nin Tespiti:

1. ve 2. etaptaki verilere göre müteahhit, 1500 m² inşaat alanını oluşturan daire ve işyerlerinin yapımı sırasında yüklendiği KDV 150.000 YTL dir.

Bir m² 'ye isabet eden Yüklenilen KDV ise (150.000 / 1500 =) **100 YTL** olarak hesaplanmıştır.

4. Etap:

Düşük Oranlı Konut Teslimlerin Tespiti:

KDV iadesine 150 m²'nin altındaki konut teslimleri %1 KDV'ye tabidir. Müteahhidin, 150 m²'den aşağı konut satışları/teslimleri aşağıdaki gibidir.

1. 3 no'lu daire 135 m² olup, nisan 2005 döneminde kat karşılığı alınan arsaya karşılık, arsa sahibine fatura edilmiştir. Dairenin emsal bedeli 150.000 YTL, KDV'si 1.500 YTL dir.

2. 4 no'lu daire 145 m² olup, nisan 2005 döneminde kat karşılığı alınan arsaya karşılık, arsa sahibine fatura edilmiştir. Dairenin emsal bedeli 175.000 YTL, KDV'si 1.750 YTL dir.

3. 5 no'lu daire 125 m² olup, haziran 2005 döneminde müteahhit daireyi kendi kullanımına tahsis etmiştir. Kendi kullanımına tahsis ettiği bu daireyi emsal bedeliyle kendisine fatura etmiştir. Dairenin emsal bedeli 125.000 YTL olup, KDV'si 1.250 YTL dir.

4. 6 no'lu daire 140 m² olup, bu daireyi müteahhit 2004/haziran döneminde topraktan satmış, 2004/ haziran dönemi için 100.000YTL + 1.000 YTL KDV'den oluşan fatura düzenlemiştir. Daire 2005/haziran döneminde tapuya tescil edilmek suretiyle teslim edilmiştir.

5. 7 no'lu daire 120 m² olup, 2005/eylül döneminde satılmış, bu satışla ilgili olarak 130.000 YTL + 1.300 YTL KDV' den oluşan fatura düzenlenmiştir.

6. 8 no'lu daire 130 m² olup, 2005/eylül döneminde satılmış, bu satışla ilgili olarak 140.000 YTL + 1.400 YTL KDV'den oluşan fatura düzenlenmiştir.

7. 9 no'lu daire 110 m² olup, 2006/ocak döneminde satılmış, bu satışla ilgili olarak 110.000 YTL + 1.100 YTL KDV'den oluşan fatura düzenlenmiştir.

8. 10 no'lu daire 100 m² olup, 2006/nisan döneminde satılmış, bu satışla ilgili olarak 100.000 YTL + 1.000 YTL KDV'den oluşan fatura düzenlenmiştir.

5. Etap:

İadeye Konu Edilmeyecek Teslimlerin Tespiti:

Yukarıda 7. ve 8. sıradakiler hariç diğer teslimler 2005 yılında KDV iadesine konu edilebilecektir.

4. sıradaki satış, inşaat sürerken 2004/haziran döneminde topraktan satış yapılmış olup, henüz bir teslim söz konusu olmadığından bu satışın 2004/haziran döneminde iadeye konu edilmesi mümkün görünmemektedir. Dairenin teslimi 2005/haziran döneminde yapıldığından iadeye de bu dönemde konu edilecektir.

7. ve 8. sıradaki teslimler 2006 yılında yapılmış olduğundan dolayı bu daire teslimlerinin iadesi, bu dönemde iadeye konu edilecektir.

Buna göre 2005 yılında iadeye konu edilecek dairelerin yüklenilen KDV hesabı aşağıdaki gibi olmaktadır.

6. Etap:

İadeye Konu Edilecek Teslimlerin Yüklenilen KDV Hesabı:

Yukarıda 3. etapta yapılan hesaplamada birim m² 'ye düşen yüklenilen KDV'nin 100 YTL olduğu hesaplanmıştı. Bu tutar iadeye konu edilecek konutların m² alanlarıyla çarpılarak yüklenilen KDV bulunmuştur.

2005 yılında İadeye Konu olan Daireler ve yüklenilen KDV'leri aşağıdaki gibi olmaktadır.

4. Etaptaki Sırası	Daire No	m ² .si	Yüklenilen KDV.si
1	3	135	135 x 100=13.500
2	4	145	145 x 100=14.500
3	5	125	125 x 100=12.500
4	6	140	140 x 100=14.000
5	7	120	120 x 100=10.000
6	8	130	130 x 100=13.000

7. Etap:

Dönemler itibariyle İade Edilebilir KDV Hesabı:

Bu etapta iadeye konu dairenin teslim edildiği dönemler tespit edilecektir. İade hesaplanacak ilk dönemin tespitinden sonra o dönemde teslim edilen dairelerin inşası sırasında yüklendiği(5.etapta hesaplanan) KDV'den, teslim sırasında %1 olarak hesaplanarak beyan edilen KDV çıkartılacak, kalan KDV, teslimin yapıldığı dönemden bir sonraki teslimin yapıldığı döneme kadar arada geçen dönemlerdeki KDV beyannamesinde devreden KDV'lerle karşılaştırılacak, küçük olan KDV tutarı, iade edilecek KDV olarak esas alınacaktır. Bu iade tutarı bir sonraki döneme, önceki dönemden iade edilecek KDV olarak aktarılacaktır. 2. dönem KDV iadesi de aynı şekilde tespit edilerek önceki dönemden gelen iade edilecek KDV ile toplanarak bulunan iade tutarı, daha sonraki iade dönemine kadar ara dönemlerin devreden KDV beyannamesiyle karşılaştırılıp yine küçük olan KDV iade edilecek KDV olarak bir sonraki döneme aktarılacaktır. Bu şekilde yapılan hesaplamalarla yıl sonuna kadar gelinecektir.

İnşaat işlerindeki iade, yıllık olup takip eden yılın Ocak- Kasım* dönemlerinden herhangi birisinde talep edilebiliyor. Yıl sonunda toplanarak gelen iade tutarı yine iadenin isteneceği döneme kadar aradaki dönem beyannamelerindeki devreden KDV' ler le karşılaştırılacak, küçük olan tutar, iadeye konu edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalara göre örnek olayımızdaki müteahhidin dönem dönem iade edilecek KDV'nin hesabı aşağıdaki gibi olmaktadır.

***Bilindiği üzere 99 nolu K.D.V. Genel tebliği gereği indirimli orana tabi teslimlere ilişkin K.D.V. iadeleri 01/07/2006 tarihinden itibaren aylık alınabilmektedir.**

İlk dönem Nisan 2005

	Yüklenilen KDV (5. Etaptan) (1)	%1 Hesaplanarak beyan Edilen KDV (4. Etaptan) (2)	İade edilebilir KDV (1 -2 =)
3 no'lu daire	13.500	1.500	12.000
4 no'lu daire	14.500	1.750	12.750
Toplam iade Edilebilir KDV			24.750

İade talep edilecek bundan sonraki dönem haziran ayı olduğundan karşılaştırma yapmak için, 2005/nisan-mayıs dönemleri KDV beyannamesindeki devreden KDV bilgileri gerekli olacaktır. Bu beyannamedeki bilgilerin aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

2005/nisan dönemi devreden KDV	28.000
2005/mayıs dönemi devreden KDV	20.000

Yukarıdaki tabloda toplam iade edilebilir KDV 24.750 YTL, 2005/mayıs dönemindeki devreden KDV 20.000 YTL olup, bu tutar daha düşük olduğundan 2005/haziran dönemine aktarılacak iade tutarı olarak esas alınacaktır.

Haziran 2005 dönemi

	Yüklenilen KDV (5. Etaptan) (1)	%1 Hesaplanarak beyan Edilen KDV (4. Etaptan) (2)	İade edilebilir KDV (1 -2 =)
Önceki dönemden gelen iade edilecek KDV(2005/Nisan)			20.000
5 no'lu daire	12.500	1.250	11.250
6 no'lu daire	14.000	1.000	13.000
Toplam iade Edilebilir KDV			44.250

İade talep edilecek bir sonraki dönem eylül dönemi olduğundan, karşılaştırma yapmak için 2005/haziran-ağustos dönemleri KDV beyannamesindeki devreden KDV bilgileri gerekli olacaktır. Bu beyannamelerdeki bilgilerin aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

2005/Haziran dönemi devreden KDV	58.000
2005/Temmuz dönemi devreden KDV	60.000
2005/Ağustos dönemi devreden KDV	45.000

Yukarıdaki tabloda toplam iade edilebilir KDV 44.250 YTL olup, 2005/haziran-ağustos dönemlerindeki KDV beyannamelerinde gözüken devreden KDV'lerden düşük olduğundan bu tutar, bir sonraki döneme iade edilecek KDV olarak devredecektir.

Eylül 2005 dönemi

	Yüklenilen KDV (5. Etaptan) (1)	%1 Hesaplanarak beyan Edilen KDV (4. Etaptan) (2)	İade edilebilir KDV (1 -2 =)
Önceki dönemden gelen iade edilecek KDV(2005/Haziran)			44.250
7 no'lu daire	10.000	1.300	8.700
8 no'lu daire	13.000	1.400	11.600
Toplam iade Edilebilir KDV			64.550

En son iadeye konu edilecek teslim 2005/eylül ayında yapılmıştır.

2005 yılında yapılan teslimlere ilişkin iade talebi 2006/mart döneminde yapılacağı varsayılmıştır.

Buna göre 2005/eylül döneminden iadenin talep edildiği dönemden bir önceki 2006/şubat dönemine kadar verilen KDV beyannamelerindeki devreden KDV bilgilerine ihtiyaç vardır. Bu bilgilerinde aşağıdaki gibi olduğu varsayılmıştır.

2005/Eylül dönemi devreden KDV	73.000
2005/Ekim dönemi devreden KDV	58.000
2005/Kasım dönemi devreden KDV	60.000
2005/Aralık dönemi devreden KDV	85.000
2006/Ocak dönemi devreden KDV	75.000
2006/Şubat dönemi devreden KDV	69.000

Yukarıdaki tabloda toplam iade edilebilir KDV 64.550 YTL dir. Ancak iadenin talep edileceği dönemden önceki 2006/Şubat ayına kadar gözüken devreden KDV'lerle karşılaştırılıp, en düşük olanı iadeye konu edilmesi gerekmektedir. Bu karşılaştırma yapıldığında, 2005/ekim ayının devreden KDV 'si en düşük olup, 58.000 YTL dir. Bu nedenle bu tutar iadeye esas alınacaktır.

8. Etap

Talep Edilecek İade Tutarı:

İndirimli oranların teslimlerine ait iade yıllık* olup, iade, takip eden yılın ocak-kasım dönemlerinden herhangi birinde istenebilmektedir. Bu dönemlerde iadenin talep edilmemesi durumunda düzeltme beyannamesi vermek suretiyle de olsa daha sonraki dönemlerde iade talep edilememektedir.

Bir önceki etapta müteahhidin 2005 yılındaki 150 m² den düşük konut teslimleri için hesapladığımız iadeye esas alınması gereken tutar 58.000 YTL dir.

Her yıl bakanlar kurulunca tespit edilen sınırı aşan vergiler iade edilebilmektedir. Bu tutar 2005 yılı için 10.000 YTL olarak tespit edilmiştir.

Buna göre 2006/mart döneminde talep edilecek iade tutar $(58.000 - 10.000 =)$ 48.000 YTL olacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususları şöyle sıralayabiliriz.

- a) İnşaat süresince indirim konusu yapılan K.D.V.' sinin bağımsız bölümlerin maliyetlerine göre hesaplanması
- b) İndirimli orana tabi olan 150 m2 altındaki konut maliyetlerine isabet eden yüklenilen K.D.V.' nin hesaplanması, (bu hesaplama sırasında konut maliyetinde kullanılan malzeme miktarlarının projeye göre hazırlanan metrajlara uygun olmasına dikkat edilmelidir.)
- c) 150 m2 altındaki konutların satıldığı dönemlerde yüklenilen K.D.V. ' den tahsil edilen K.D.V. Düşüldükten sonra kalan kısmı iade istenmelidir.
- d) K.D:V. İadelerini istenme şekilleride istenilen belgeler [74](#) - [76](#) - [82](#) [85](#) ve 99 sıra no'lu KDV Genel tebliğlerinde yapılan açıklamalara uygun hazırlanmalıdır.

***Bilindiği üzere 99 nolu K.D.V. Genel tebliği gereği indirimli orana tabi teslimlere ilişkin K.D.V. iadeleri 01/07/2006 tarihinden itibaren aylık alınabilmektedir.**

ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLEME VE MUHASEBE UYGULAMASI

1-Giriş:

Son birkaç yıldır döviz kurunun ve faizlerin düşmesi emlak piyasasını hareketlendirmiş bulunmaktadır. Ayrıca bankaların konut alıcılarına düşük faizle uzun vadeli kredi imkanı tanımaları bu piyasanın gözde olmasına neden olmuştur. Bu durum müteahhitlerin tekrar inşaat işlerine girmesine neden olmuş, memleketin heryeri şantiyeye dönmüş durumdadır.

İnşaat işinin revaçta olduğu bugünlerde bu işin vergilemesi ve muhasebesindeki inceliklerinin bilinmesi gerekmektedir.

Bilindiği üzere inşaat işleri, yapım türlerine ve yapım sürelerine göre farklılık göstermektedir. Her inşaat faaliyetinin vergilemesi ve muhasebesi farklılıklar göstermektedir. Bu nedenle her faaliyet türü önce başlık olarak belirtilip sonra konuyla ilgili vergileme ve muhasebe kaydı uygulamalı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

2- Kişisel Servete Dahil Arsanın, Kat Karşılığı Müteahhitlere Verilmesi Suretiyle Yapıtılan İnşaatlar :

Uygulamada karşımıza sık çıkan örneklerdendir. Vergi mükellefi olmayan kişilerin yıllar önce yatırım amaçlı olarak aldıkları arsayı, inşaat işiyle uğraşan müteahhitlere kat karşılığı anlaşarak inşaat yaptırmalarıdır. Arsa sahipleri, inşaat sonucu ortaya çıkan daire ve işyerlerinin bir kısmını inşaatı yapan müteahhite, kalan kısmını da kendisi almaktadır. Sık olarak karşımıza çıkan bu tip inşaat işinde vergileme ve muhasebe kayıtları aşağıda verilen örnek olay üzerinde açıklanmıştır.

Ahmet Demir 5 yıl önce yatırım amacıyla aldığı arsayı, 2005 yılında kat karşılığı müteahhitle anlaşmıştır. Müteahhit aldığı arsa üzerine 10 adet daire, 2 adet işyeri yapacaktır. Arsa sahibine 5 daire 1 işyeri verecektir.

a- Kişisel Servete dahil arsanın Müteahhide verilmesinde vergileme:

Ahmet Demir'in kişisel servetine dahil arsayı kat karşılığı müteahhide vermesi G.V. Kanununun 80/6. maddesi uyarınca 4 yılı geçmiş olması nedeniyle değer artış kazancı olarak vergilendirilmeyecektir.

b- Müteahhidin vergilendirilmesi:

Yukarıdaki örneğe devam edersek müteahhit yukarıdaki 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 kayıtları ve vergilemesi aşağıdaki gibi olacaktır.

2005 yılında yapılan harcamalar:

	Tutarı	KDV.si
-İnşaat malzemesi	600.000	108.000
-İşçilik	200.000	-
-Genel Üretim Gideri	50.000	9.000
-Genel Giderler	10.000	1.000
- Pazarlama Giderleri	5.000	900
- Finasman Giderleri	20.000	-

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

Muhasebe Kayıtları:

1-----/-----

150- İlk madde ve Mlz. Hs. 600.000

191- İndirilecek KDV 108.000

XXX(Kasa-Satıcılar) 708.000

İnşaat malzemelerinin alış kaydı

2-----/-----

710- Direkt İlk Madde Mlz Giderleri. 500.000

150-İlk Madde ve Mlz Hs. 500.000

İlk madde ve malzemedden yıl içinde inşaata sarfedilen kısmı

3-----/-----

720- Direkt İşçilik Giderleri 200.000

730- Genel Üretim Giderleri 50.000

191- İndirilecek KDV 9.000

770- Genel Yönetim Giderleri 10.000

191- İndirilecek KDV 1.000

760- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri 5.000

191- İndirilecek KDV 900

780- Finansman Giderleri 20.000

XXX(Kasa-Satıcılar) 295.900

Yıl içinde yapılan harcamaların kaydı

4-----/-----

151 Yarı mamul Üretim 750.000

711- Direkt İlk Madde Mlz Giderleri Yansıtma Hs.. 500.000

721- Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hs. 200.000

731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs 50.000

Devam eden inşaat hesabındaki giderlerin yıl sonu yarı mamul hesabına devri

5-----/-----			
711-	Direkt İlk Madde Mlz Giderleri Yansıtma Hs..	500.000	
721-	Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hs.	200.000	
731-	Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs	50.000	
	710- Direkt İlk Madde Mlz Giderleri.		500.000
	720- Direkt İşçilik Giderleri	200.000	
	730- Genel Üretim Giderleri	50.000	

Yarı mamul hesabına atılan gider hesaplarının kapatılması

6-----/-----			
631-	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	5.000	
632-	Genel Yönetim Giderleri	10.000	
660-	Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	20.000	
	771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs		10.000
	761- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri YansıtmaHs		
5.000			
	781- Finansman Giderleri Yansıtma Hs		
20.000			

Faaliyet giderlerinin gelir tablosu hesaplarına devri

7-----/-----			
771-	Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs	10.000	
761-	Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri YansıtmaHs	5.000	
781-	Finansman Giderleri Yansıtma Hs		20.000
	770- Genel Yönetim Giderleri		10.000
	760- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	5.000	
	780- Finansman Giderleri Hs		20.000

Faaliyet giderleri hesabının kapanış kaydı

8-----/-----		
190- Devreden KDV	118.900	
	191- İndirilecek KDV	118.900
KDV beyannamelerinin beyanı sırasında yapılan kayıtlar		
9----- / -----		
690 Dönem Karı Veya Zararı	35.000	
	631- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	5.000
	632- Genel Yönetim Giderleri	10.000
	660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	20.000
Faaliyet giderlerinin K/Z Hesabına devri kaydı		
10----- / -----		
692- Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı	35.000	
	690- Dönem Karı Veya Zararı	35.000
Dönem K/Z hesabının Dönem net Kar Zarar hesabına devri		
11-----/-----		
591- Dönem Net Zararı	35.000	
	692- Dönem Net Karı veya Zararı Hesabı	35.000
Dönem zararının Blanço hesabına devri		
----- / -----		

2005 yılı Beyanıyla ilgili açıklamalar:

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

150- No'lu hesabın borç bakiyesi	100.000 YTL
151- No'lu hesabın borç bakiyesi	750.000 YTL
591- Dönem Net Zararı	35.000 YTL
190- Devreden KDV	118.900 YTL dir.

Müteahhit Gelir vergisi mükellefi olup, yukarıdaki kayıtlara göre 2005 yılı için 2006 yılın Mart ayının 15'ine kadar gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekmektedir.

Yıl içinde Geçici vergi beyannamelerini ve KDV beyannamelerini de vermesi gerekmektedir.

Sırası gelmişken belirtelim. Müteahhidin yaptığı inşaat işi G.V. Kanunundaki yıllara sari inşaat işi değildir. Yıllara sari inşaat işi olarak kabul edilebilmesi için;

- İşin inşaat işi olması,
- yıllara sari olması ve taahh edilmiş olması şartlarını birlikte taşımış olması gerekmektedir.

Örneğimizde inşaat işi 2005 de başlayıp, 2006 yılında bitmişse de yıllara sari olarak kabul edilmemektedir.

Bu iş, inşaat imalat işi gibi düşünülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yukarıdaki kayıtlara göre Gelir Tablosu ve bilanço çıkartılarak gelir vergisi beyannamesi verilmesi gerekmektedir.

Çıkarılan Blançoda;

- İlk Madde malzeme (stok) : 100.000
- Yarı mamuller (stok) : 750.000
- Dönem Net zararı : 35.000
- Devreden KDV : 118.900 YTL olarak yer almalı

Gelir tablosunda da;

- Faaliyet giderlerinden kaynaklanan (Genel Yönetim Giderleri-Pazarlama Giderleri-Finansman giderleri) 35.000 YTL, dönem zararı olarak yer almalıdır.

- 2005 yılı için verilen gelir vergisi beyannamesinde 35.000 YTL zarar beyan edilmelidir.

Örnek olayımızda inşaat işi 2006 yılında da devam etmektedir. 2006 yılındaki işlemlere geçmeden aşağıdaki hususları belirtmek gerekirse;

- 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 %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 yüzden örneğimizde 2005 yılında 191- no'lu hesaplarda indirim konusu edilen KDV'ler yıl sonunda maliyete ya da giderlere atılmamıştır. Blançoda devreden KDV olarak yer almıştır.

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* KDV kanununun 29/2. maddesine göre iade olarak istenmesi mümkün bulunmaktadır.

Örnek olayımızdaki müteahhit'in 2006 yılındaki inşaat işiyle ilgili bilgileri aşağıdaki gibidir.

2006 yılında yapılan harcamalar:

	Tutarı	KDV.si
-İnşaat malzemesi	200.000	36.000
-İşçilik	100.000	-
-Genel Üretim Gideri	40.000	7.200
-Genel Giderler	10.000	1.800
- Pazarlama Giderleri	3.000	540
- Finansman Giderleri	2.000	-

Not: Bu örnek olayda,

- İnşaat bittiğinde inşaat malzemesi stoku bulunmadığı varsayılmıştır.
- Finansman giderleri faaliyet giderlerine ait olduğu varsayılarak, maliyet hesaplarına atılmamıştır.

Biten daire ve işyerlerinin büyüklüğü:

2006 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 $(120*10 + 150*2=)$ 1500 M2 dir.

Arsa sahibine Verilen Daireler ve işyeri:

Arsa sahibine, arsa karşılığı olarak 5 adet daire ve 1 adet işyeri verilmiştir.

***Bilindiği üzere 99 nolu K.D.V. Genel tebliği gereği indirimli orana tabi teslimlere ilişkin K.D.V. iadeleri 01/07/2006 tarihinden itibaren aylık alınabilmektedir.**

2006 yılında yapılan satışlar:

Müteahhidin 2006 yılında daire ve işyerlerinin tamamını satmıştır. Satışını yaptığı daire ve işyerlerinin fiyatı ve KDV'leri aşağıdaki gibidir.

Daire	Tutarı	KDV oranı	KDV.si
5 Adet Daire (120.şer m2)	1.250.000	% 1	12.500
1 Adet İşyeri	300.000	% 18	54.000
Toplam	1.550.000		66.500

2006 yılında yapılması gereken muhasebe kaydı:

İlk kaydımız 2005'den 2006 yılına devreden stokların, yarı mamul haldeki inşaatın ve sair hesapların devrini sağlamak bakımından açılış kaydı yapılmıştır.

150-İlk Madde ve Mlz.		100.000
151-Yarı mamul	750.000	
190- Devreden KDV	118.900	
591-Dönem Net Zararı		35.000
	XXX...	1.003.900

Açılış kaydı

2006 yılındaki harcamaların kaydı

150-İlk madde ve Mlz. Hs.	200.000	
191-İndirilecek KDV		36.000
	XXX (Kasa-Satıcılar)	236.000

İnşaat malzemelerinin alış kaydı

710-Direkt İlk Madde Mlz Giderleri.	100.000	
	150-İlk Madde ve Mlz Hs.	100.000

2005'den gelen İlk madde ve malzeme stokunun inşaat yapımında kullanılması

-----/-----
710-Direkt İlk Madde Mlz Giderleri. 200.000

150-İlk Madde ve Mlz Hs. 200.000

2006 yılında alınan İlk madde ve malzemenin yıl içinde inşaat sarf edilmesi

-----/-----
720-Direkt İşçilik Giderleri 100.000

730-Genel Üretim Giderleri 40.000

191- İndirilecek KDV 7.200

770-Genel Yönetim Giderleri 10.000

191-İndirilecek KDV 1.800

760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri 3.000

191-İndirilecek KDV 540

780-Finansman Giderleri 2.000

XXX (Kasa-Satıcılar) 182.540

Yıl içinde yapılan harcamaların kaydı

-----/-----
151- Yarı mamul Üretim 440.000

711-Direkt İlk Madde Mlz Gid.i Yansıtma Hs..	300.000
721-Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hs.	100.000
731-Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs	40.000

2006 yılı İnşaat Maliyet hesabındaki giderlerin yıl sonu yarı mamul hesabına devri

-----/-----

711-Direkt İlk Madde Mlz Giderleri Yansıtma Hs.	300.000
721-Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hs.	100.000
731-Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hs	40.000

710-Direkt İlk Madde Mlz Giderleri.	300.000
720-Direkt İşçilik Giderleri	100.000
730-Genel Üretim Giderleri	40.000

Yarı mamul hesabına atılan gider hesaplarının kapatılması

Faaliyet Giderlerinin sonuç hesaplarına devri kaydı:
-----/-----

631- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri 3.000

632- Genel Yönetim Giderleri 10.000

660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri 2.000

761- Pazarlama Satış Dağıtım Gid. Yansıtma Hs 3.000

771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs 10.000

781- Finansman Giderleri Yansıtma Hs 2.000

Faaliyet giderlerinin gelir tablosu hesaplarına devri
-----/-----

771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs 10.000

761-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Yansıtma Hs 3.000

781-Finansman Giderleri Yansıtma Hs 2.000

770-Genel Yönetim Giderleri 10.000

760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri 3.000

780-Finansman Giderleri Hs 2.000

Faaliyet giderleri hesabının kapanış kaydı

Biten dairelerin mamuller hesabına alınış kaydı

152- mamuller		1.190.000	
	151- Yarı Mamuller		750.000
	151- Yarı Mamuller		440.000

Biten dairelerin mamuller hesabına devri

Arsa sahibine daire ve işyerlerinin tesliminde yapılacak işlemler:

Örneğimizde müteahhit kat karşılığı aldığı arsa üzerine 10 adet daire 2 işyeri yapmıştı. Bunlardan 5 adet daireyi ve 1 adet işyerini arsa karşılığı olarak arsa sahibine verecekti. Arsa sahibine bu daire ve işyerlerinin teslimi, [30 seri no'lu KDV genel tebliğinde](#) de belirtildiği üzere KDV'ye tabidir. KDV'lerin gösterilmesi bakımından arsa sahibine fatura kesilmesi uygun olacaktır. Arsa sahibine teslim edilecek daire ve arsaların bedeli, KDV kanununun 27. maddesi uyarınca emsal bedeli olacaktır. Emsal bedel V.U.K.'nun 267 maddesinin 2. sırasındaki düzenleme uyarınca maliyet bedelinin toptan satışlarda %5, perakende satışlarda %10 fazlası olmaktadır.

Öte yandan 1.1.1998 tarihinden sonraki 150 M2 altındaki konut teslimleri %1 KDV'ye tabidir. İşyerleri teslimlerinin tamamı %18 KDV'ye tabidir.

Bu bilgilere göre müteahhidin arsa sahibine teslim edeceği daireler ve işyerine düzenleyeceği fatura aşağıdaki gibi olacaktır.

10 adet daire ve 2 işyerinin maliyeti	1.190.000 YTL
10 dairenin alanı (120 * 10)	1200 M2
2 işyerinin alanı (150 * 2)	300 M2
Birim M2 nin maliyeti (1.190.000/1500)	794 YTL
Teslim edilecek 5 adet dairenin bedeli (120 * 794) *5	476.400 YTL
Dairenin emsal bedeli (maliyet bedeli+ % 5 fazlası; 476.400 * 1,05)	500.200 YTL
Teslim edilen 1 işyerinin maliyet bedeli (794* 150) * 1)	119.100 YTL
İşyerlerinin emsal bedeli (maliyet bedeli + %5 fazlası; 119.100 * 1,05)	125.055 YTL

Arsa sahibine düzenlenecek faturada;

Bedeli	Tutarı	KDV oranı	KDV.si
5 Adet Daire (emsal)	500.200	% 1	5002
1 Adet İşyeri (emsal)	125.055	% 18	22.509
		Toplam KDV	27.511

Arsa sahibine düzenlenen yukarıdaki faturada sadece KDV tahsil edilecektir. Faturanın üzerine, faturanın arsa bedeli karşılığında düzenlenmiş olduğu belirtilebilir. Yasal defterlere kayıt yapılırken bu faturadaki sadece KDV gösterilmesi yeterli olacaktır. Ayrıca daire ve işyerleri için herhangi bir tahsilat yapılmayacağından 600 'lü hesaplara gelir yazılması söz konusu olmayacaktır.

Buna göre aşağıdaki muhasebe kaydı yapılması yeterli olacaktır.

-----/-----	
120- Alıcılar	27.511
391- Hesaplanan KDV	27.511

Arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerine ait faturanın kaydı

Müteahhide Kalan Dairelerin Maliyet bedellerinin Tespiti:

Örnek olayımızda müteahhit 10 daire 2 işyeri yapmıştı. Bunlardan 5 daire ve 1 işyerini arsa sahibine, 5 daire 1 işyeri de kendisine kalmıştı. 10 daire ve 2 işyerinin müteahhide maliyeti 152- mamuller hesabında gözüken 1.190.000 YTL dir. Bu maliyet içinde arsa sahibine devretmiş olduğu daire ve işyerlerine isabet eden maliyet bedeli de mevcuttur. Arsa sahibine devredilen daire ve işyerlerinin isabet eden maliyet, arsa bedeli olarak kabul edilmelidir.

Bu durumda müteahhide 5 daire ve 1 işyerinin maliyeti 152- mamuller hesabındaki 1.190.000 YTL dir.

Maliyet hesaplarının sonuç hesaplarına devri kaydı:

-----/-----
620- Satılan Mamuller Maliyeti 1.190.000

152- Mamuller 1.190.000

satılan daire ve işyerlerinin sonuç hesabına devri
-----/-----

Daire ve işyerlerinin satış kaydı:

Müteahhit kendine kalan 5 daire ve 1 işyerini tamamını satmıştır. Dairelerin her biri 120 M2 olup, 150 M2 den düşük konut teslimleri %1 KDV'ye tabi olduğundan satış bedelleri üzerinden %1 KDV hesaplanmıştır. İşyeri teslimi için KDV oranı %18 dir.

Müteahhidin daire ve işyeri satışında düzenleyeceği fatura aşağıdaki gibi olacaktır.

Daire	Tutarı	KDV oranı	KDV.si
5 Adet Daire (120'şer m2)	1.250.000	% 1	12.500
1 Adet İşyeri	300.000	% 18	54.000
Toplam	1.550.000		66.500

Daire ve işyerinin satış kaydı:

----- / -----	
120-Alıcılar	1.616.500
600- Yurt içi Teslimler	1.550.000
391- Hesaplanan KDV	66.500

Daire ve işyerinin satışına ait faturanın kaydı

----- / -----

KDV Hesaplarının Kapanış Kaydı:

Bundan önceki bölümlerde de belirtildiği üzere 1.1.1998 'tarihinden önce, 150 M2 den düşük konutlar, KDV'den istisna edildiğinden ve bu istisna kısmi istisna olduğundan dolayı, bu teslimlere isabet eden KDV'ler indirimlerden çıkartılıp, maliyete ya da giderlere kaydediliyordu. 1.1.1998 yılından sonra 150 M2 ye kadar konu teslimleri %1 KDV 'ye tabi olduğundan eskiden olduğu gibi bunlara isabet eden KDV'lerin indirimlerden çıkarılması mümkün olmamaktadır. Yanlışlıkla veya eski alışkanlıkla bu KDV'lerin maliyete atılması halinde dönem karının eksik hesaplanmasına neden olup, ileride yapılacak incelemede ilave tarhiyata neden olacaktır. Bu nedenle 1.1.1998 den sonraki konut teslimlere isabet eden KDV'ler, KDV beyannamelerinde devreden KDV olarak bekletilecek, daha sonra bu teslimlere isabet eden KDV, iade olarak talep edilebilecektir.

Örnek olayımızdaki kayıtlarda toplam;

Hesaplardaki toplamların aylık olma durumları ihmal edilmiş, tek dönem olarak kabul edilmiştir.

Bu verilere göre KDV kapanış kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

-----/-----		
391-Hesaplanan KDV	94.511	
190- Devreden KDV	69.929	
190-Devreden KDV		118.900
191-İndirilecek KDV		45.540

KDV hesaplarının kapanış kaydı

-----/-----

KDV beyannamesinde Devreden KDV olarak 69.929 YTL bulunaca

Daire	Tutarı
190 Devreden KDV (2005'den)	118.900
191 İndirilecek KDV (2006 Yılına Ait)	45.540
391 Hesaplanan KDV	94.011
<i>(Arsa sahibine yapılan teslimlere ait : 27.511)</i>	
<i>(Daire + İşyeri satışlarına ait : 66.500)</i>	

Dönem Karının tespiti:

Örnek olayımızdaki kayıtlara göre K/Zarar hesabına devri gereken hesaplar aşağıdaki gibidir.

-----/-----	
690- Dönem Kar/Zarar Hesabı	15.000
631- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	3.000
632- Genel Yönetim Giderleri	10.000
660- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	2.000

Faaliyet giderlerinin Kar Zarara devri kaydı

-----/-----	
600- Yurt içi Satışlar	1.550.000
690- Dönem Kar/Zarar Hesabı	1.550.000

Satışların K/zarara devri kaydı

-----/-----	
690- Dönem Kar/Zarar Hesabı	1.190.000
620-Satılan mamuller Maliyeti	1.190.000

Satılan mamullerin K/z hesabına devri

-----/-----	
-------------	--

Müteahhidin Gelir vergisi Hesabı:

Yukarıdaki kayıtlara göre müteahhidin dönem karı aşağıdaki gibidir.

	Tutarı
Daire ve işyeri satış Hasılatı	1.550.000
Satılan daire ve işyerlerinin maliyeti	1.190.000
Faaliyet Giderleri	15.000
Dönem Karı (1.550.000 - (1.190.000 +15.000)	345.000
2005 yılında beyan edilen Zarar (faaliyet giderlerinden kaynaklanan)	35.000
Gelir Vergisi Matrahı (345.000 - 35.000)	310.000
Hesaplanan Gelir Vergisi	102.020
Net Kar (345.000 - 102.020)	242.980

Net karın tespitine ilişkin Muhasebe Kaydı:

-----/-----	
691-Dönem Karı Vergi ve diğer Yasal Yük. Karş.(-)	102.020
370- Dönem Karı Vergi ve diğer Yasal Yük. Karş.	102.020
-----/-----	
690- Dönem Kar/Zarar Hesabı	345.000
691-Dönem Karı Vergi ve diğer Yasal Yük. Karş.(-)	102.020
692- Dönem Net Karı veya Zararı	242.980
-----/-----	
692- Dönem Net Karı veya Zararı	242.980
590-Dönem Net Karı	242.980

Gelir Vergisi Beyanı:

Yukarıdaki kayıtlara göre müteahhit 2006 yılına ilişkin gelir vergisi beyannamesinde dönem karı olarak 345.000 YTL beyan edecektir. Bu beyanname üzerinden 2005 yılındaki faaliyet giderlerinden kaynaklanan ve 2005 yılı beyannamesinde zararı olarak beyan edilen 35.000 YTL, 2006 yılı kazancından indirim konusu edilerek, kalan 310.000 YTL üzerinden vergi hesaplanacaktır.

KDV İade Tutarının Hesaplaması:

Katma değer Vergisinin 29. maddesine göre, bakanlar kurulunca vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı bakanlar kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunmaktadır.

İade usulü [74](#) - [76](#) - [82](#) - [85](#) ve 99 sıra no'lu KDV Genel tebliğlerinde açıklanmıştır.

Örnek olayımızda müteahhidin 120 M2 inşaat teslimleri %1 KDV'ye tabi olup, bu teslimlere isabet eden KDV'ler iade konusu edilebilecektir. İade teslimi takip eden yılın Ocak-Kasım dönemleri arasında yapılması gerekmektedir. Örnek olayımızda müteahhit daireleri 2006 yılında teslim ettiğinden, iadeyi de 2007/1- 11. dönemlerden herhangi birinde talep etmesi gerekir. Yine KDV kanununun 29. maddesi uyarınca, iade bakanlar kurulunun her yıl belirleyeceği tutarın üstündeki vergi, iade edilebilmektedir. 2005 yılı için bu tutar 10.000 YTL olarak belirlenmiştir.

Bu bilgilere göre Örnek olayımızdaki müteahhidin KDV iadesi aşağıdaki gibi hesaplanabilir.

	Tutarı
- İnşaat harcamalarında indirim Konusu edilen KDV	164.440
<i>(191- Devreden KDV (2005'den devreden) : 118.900)</i>	
<i>(191-İndirilecek KDV(2006 yılına ait) : 45,540)</i>	
- Toplam İnşaat alanı	1500 M2
- Teslimleri %1'e tabi konut alanlarının oranı (1200/1500)	% 80
<i>(10 adet daire, 120 M2 toplam alan, 10*120=1200)</i>	
-Konutlara isabet eden yüklenilen KDV (164.440 * % 80)	131.552
-Konut teslimlerinden tahsil Edilen KDV	17.502
<i>(Arsa sahibine teslim edilen daireler için hesaplanan : 5.002)</i>	
<i>(2006 yılında satılan dairelerden tahsil edilen :12.500)</i>	
-Konutlara isabet edip, indirilemeyen KDV (131.552 - 17.5020)	114.050
-Devreden KDV	69.929
<i>(İadenin istendiği dönemde KDV beyanında gözükten Devreden KDV tutarı)</i>	
- İadeye Konu edilecek KDV	69.929
<i>(Not:Devreden KDV ile konutlara isabet edip, indirilemeyen KDV mukayese edilir. Küçük olan iadeye konu edilir.)</i>	
- İade Edilmesi Gereken KDV (Beyannamede iade olarak istenecek)	59.929
<i>(2006 yılı için iade edilmeyecek sınırın 10.000 YTLolarak belirlendiği varsayılmıştır.)</i>	

Yukarıdaki hesaplamalara göre müteahhit, 2007/ Ocak- kasım aylarından herhangi birisinde 59.929 YTL KDV'yi iade olarak isteyebilecektir.

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE 7/A SEÇENEĞİNİN İŞLEYİŞİ VE BİR TESPİT GİRİŞ

Ülkemizde inşaat faaliyetleri vergisel açıdan iki şekilde düzenlenmiştir.

- özel inşaat işleri
- inşaat taahhüt ve onarım işleri.

Özel inşaat işleri bir üretim işletmesi olarak kabul edilirken , inşaat taahhüt ve onarım işleri bir hizmet işletmesi olarak kabul edilmiştir. Bu ayrım muhasebe sistemini işleyişinde farklılıkları da beraberinde getirmiştir.

İnşaat taahhüt ve onarım işleri de kendi içinde iki farklı şekilde değerlendirilmiştir. Yapılan inşaatlar bir takvim yılını geçiyorsa bu inşaatlar “yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım” işleri olarak, bir yılı geçmiyorsa “inşaat taahhüt ve onarım işi” olarak kabul edilmiştir.

1.YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

İnşaat firmasının(müteahhit firma) bir başka gerçek ya da tüzel kişilere ait bir inşaat eylemini sözleşme koşullarına uygun olarak belirlenen bir ücret karşılığında yapması işidir.

Yapılan inşaat eylemi bir takvim yılını geçtiği takdirde bu inşaat taahhüt eylemi yıllara yaygın olarak kabul edilir.

GVK nun da yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bitim yılında hesaplanmasını ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilmesini ön görmüştür.

2.TEK DÜZEN HESAP PLANINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İÇİN KULLANILAN HESAPLAR

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmelerinde vergi hukukunun benimsediği inşaat eylemi tamamlandıktan sonra kar ve zarar hesaplanır ilkesi nedeniyle tek düzen hesap planında bu işletmelere özgü iki hesap kullanılmıştır. Bu hesaplar;

170-178 Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri nedeniyle ortaya çıkan maliyetlerin dönem sonunda toplandığı hesaplardır. İnşaat eylemi devam ettiği sürece tüm maliyetler dönem sonunda bu hesaplarda toplanır. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde her bir inşaatın gelir ve giderlerinin ayrı ayrı tutulması nedeniyle tek düzen hesap planında “yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabı” 170-178 arasında dokuz ana hesaba ayrılmıştır. Böylece her bir inşaat için maliyetler ayrı ayrı takip edilebilmektedir.[\[1\]](#)

350-358 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmesinin inşaatın yapmış olduğu kısmı karşılığında ihaleye veren makamdan almış olduğu hakediş^[2] bedellerinin kaydedildiği hesaplardır. İnşaat eylemi devam ettiği sürece elde edilen tüm hakedişler bu hesaplarda toplanır. Her inşaatın maliyet ve gelirinin ayrı ayrı tutulması nedeniyle bu hesap dokuz ana hesap olarak düzenlenmiştir.^[3]

^[1] Firmanın yürüttüğü inşaatların sayısı dokuzdan fazla ise o zaman her inşaata ait maliyetler yardımcı defter düzeyinde takip edilir.

^[2] Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmesinin yapmış olduğu iş dolayısıyla elde ettiği gelirler.

^[3] Firmanın yürüttüğü inşaatların sayısı dokuzdan fazla ise o zaman her inşaata ait gelirler yardımcı defter düzeyinde takip edilir.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLETMELERİNDE 7 / A SEÇENEĞİ

3.1 Maliyet Hesaplarının İşleyişi

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işletmeleri bir hizmet işletmesi olarak kabul edildiği için 7/A seçeneğinde üretim maliyeti olarak kullanılan

710 Direkt Hammadde ve malzeme maliyetleri

720 Direkt İşçilik maliyetleri

730 Genel üretim giderleri

Hesaplarının yerine tüm üretimle ilgili maliyetler

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanmaktadır. Bu hesapta toplanan maliyetler, 741 Hizmet üretim maliyetleri yansıtma hesabı aracılığı ile dönem sonunda 170-178 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti hesaplarına aktarılarak aktifleştirilir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde ortaya çıkan ortak genel giderlerden^[1] o inşaatla düşen paylar ise 751 Araştırma Geliştirme Gideri Yansıtma Hesabı

761 Pazarlama Satış Dağıtım Gideri Yansıtma Hesabı

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı aracılığı ile 170-178 nolu hesaplara aktarılır.

Her dönemin sonunda (inşaattın bitim bitmemesi önemli değil) maliyet hesapları (740,750,760,770,780) ile yansıtma hesapları (741,751,761,771,781) karşılıklı olarak kapatılır.

İnşaat eyleminin tamamlandığı yılın sonunda 170-178 nolu hesapta biriken tutarlar 622 satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılarak gidere dönüştürülür. Aynı dönemin sonunda 622 satılan hizmet maliyetindeki tutarlar, 690 dönem karı veya zararı hesabına aktarılarak kapatılır. Böylece tüm giderler 690 dönem karı veya zararı hesabının borç tarafında toplanır.

^[1] İşletmenin faaliyetlerini devam ettire bilmesi için yapılan giderlerdir. Bu tür giderler yapılan inşaatların maliyetine belirli kıstaslar dahilinde dağıtılır. Ayrıntılı bilgi için bakınız İslam ÇANKAYA İnşaat Muhasebesi, Meslek Yapıtları 2003 Ankara s. 29.

3.2. Gelir Hesaplarının İşleyişi

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinin yapımını üstlendiği inşaatlardan elde ettiği hakediş bedelleri inşaat eylemi devam ettiği sürece 350-358 yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesabına aktarılır. İnşaat eylemi tamamlandığı yılın sonunda bu hesaplardan eğer gelir yurt içinden elde edilmişse 600 Yurt İçi Satışlar hesabına, yurt dışından elde edilmişse 601 Yurt Dışı Satışlar hesabına aktarılarak kapatılır. 600 ve 601 nolu hesaplarda biriken tutarlar yine o dönemin sonunda 690 dönem kar zarar hesabına aktarılır. Böylece tüm gelirler 690 hesabın alacak tarafında toplanır.

Sonuç ve Bir Tespit

Vergi Kanunları uyarınca yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin kar veya zararının tespiti inşaat eyleminin bittiği yılın sonunda yapılmaktadır. İnşaatın devam ettiği yıllar içinde elde edilen gelirler ve ortaya çıkan maliyetler, gelir ve maliyet hesaplarına aktarılmamakta, maliyetler 170-178 yıllara yaygın inşaat maliyeti hesabında, gelirler ise 350-358 inşaat onarım hakediş bedelleri hesaplarında takip edilmektedir.

İnşaatın bittiği yıl içinde ortaya çıkan maliyetler ve gelirler genel olarak muhasebe uygulamalarında diğer yılların aksine, doğrudan doğruya maliyet(622 satılan hizmet maliyeti)hesaplarına ve gelir (600 - 601 satışlar) hesaplarına aktarılmaktadır. Asıl olan inşaatın sona erdiği yıl sonunda da diğer yıllarda yapıldığı gibi ilk önce maliyet ve gelirler 170-178 yıllara yaygın inşaat maliyeti ve 350-358 inşaat onarım ve hakediş bedelleri hesaplarına aktarılmalıdır. Böylece inşaatın devam ettiği yıllar itibariyle toplanan maliyet ve gelirler toplam olarak muhasebe kayıtlarında ilgili bu hesaplarda görülür. Bu aşamadan sonra dönem sonu itibariyle ilgili gider ve gelir hesaplarına aktarılmalıdır.

İnşaatın bittiği yıl sonu itibariyle 170-178 hesaptaki tutarla 622 satılan hizmet maliyetindeki tutarın aynı olması gerekir. Aynı şekilde 350-358 inşaat onarım hakediş bedellerindeki tutar ile 600-601 satışlar hesabının tutarlarının da eşit olması gerekir. Son yıl ortaya çıkan maliyet ve gelirler doğrudan doğruya maliyet(622) ve gelir(600-601) hesaplarına aktarılması durumunda ise bu eşitlik sağlanamayacaktır. 170-178 yıllara yaygın inşaat maliyetleri hesabının parasal değeri 622 satılan hizmet maliyeti hesabından 350-358 inşaat onarım hakediş hesabının parasal değeri de 600-601 satışlar hesabındaki tutardan fazla olacaktır.

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞİNİN DİĞER İŞLERLE BİRLİKTE YAPILMASI DURUMUNDA MÜŞTEREK GİDER DAĞITIMI

Bilindiği gibi YSİOl'nin 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 dağıtımı da mümkün değildir. İşletme bünyesinde tüm işler için ortak olarak oluşan ve müşterek giderler diye adlandırılan genel giderlerin dağıtılmasına ilişkin GVK'nun 43 üncü maddesinde bir takım esaslar belirlenmiştir. Bu esaslar uyarınca ;

— Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işi 42 nci madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılıyorsa her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde, diğer işlere ait satış veya hasılat tutarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılacaktır.

— Yine YSİOl ve diğer işlerde ortak olarak kullanılan makine, teçhizat, bina, nakil vasıtaları gibi duran varlıkların amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

Müşterek gider dağıtımını sırasında şu hususlara dikkat edilmelidir.

— Kanun metnindeki “diğer işler” den maksat her türlü ticari ve sınai faaliyeti yanında yıllara sari iş organizasyonu çerçevesinde yapılan makine veya gayrimenkul kiralama ları, duran varlık satışları, iştirak gelirleri gibi arazi gelirleri de kapsamaktadır . Dolayısıyla, müşterek giderlerden bunlara da pay verilmelidir. (Konuyla ilgili muhtelif Danıştay kararları da mevcuttur.)

— Ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olan mevduat faizi ve repo geliri gibi finansman gelirlerine de müşterek giderlerden pay verilebilmesi mümkündür. (14.4.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114 – 36 /15541 sayılı Bakanlık muktezası bu yönde görüş vermiştir.)

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

Bu anlayış çerçevesinde örneğin ABC A.Ş.’ nin 30.06.1999 tarihi itibariyle henüz bitmemiş yıllara sari işinden yıl içinde 450 milyar TL. istihkak aldığını, inşaat malzemesi alım satım işlerinden 1000 milyar TL. hasılat elde ettiğini ayrıca firmanın yıllara sari inşaat işleri için kullandığı bir iş makinasını kiraya verdiği ve aynı dönemde 50 milyar TL. kira geliri elde ettiğini ve firmanın dağıtıma tabi tutabileceği müşterek giderlerinin 200 milyar TL. olduğunu düşünelim. Bu takdirde mükellefin bu tarihte vereceği geçici vergi beyannamesinde geçici vergi matrahını tespit ederken aşağıdaki esasların dikkate alması gerekir.

Müşterek giderlerin YSİOl’ne (Yıllara Sari İnşaat Onarım İşleri) ait kısmı şöyle hesaplanır :

YSİOİ 'nden elde edilen istihkak toplamı = 450 =
0,3, 200 milyar x 0,3= 60 milyar TL.

Tüm işlerden elde edilen hasılat ve istihkak toplamı 1500

Kalan 140 milyarlık kısım ise diğer işlere ait gider payıdır.

Müşterek giderler yukarıdaki şekilde dağıtıldıktan sonra, giderlerin 60 milyarlık kısmı yıllara sari inşaat işinin maliyetine atılacak, kalan 140 milyar TL. lik kısmı geçici vergi döneminde beyan edilecek olan inşaat malzemesi alım – satım işi ile diğer arızı kira gelirinin, maliyeti olarak dönem karından indirilecektir.

506 SAYILI SSK KANUNU AÇISINDAN BAKIŞ İŞYERİ TESCİL

işveren, örneği kurumca hazırlanacak işyeri bildirgesini işçi çalıştırmaya başlayacağı tarihten önce Kuruma doğrudan vermek veya iadeli taahhütlü olarak göndermekle yükümlüdür

SİGORTALI BİLDİRİM

İnşaat yerlerinde işe başlatılacak kimseler için işe başlatıldığı gün kuruma veya iadeli-taahhütlü olarak postaya verilen işe giriş bildirgeleri ile Kuruma ilk defa işyeri bildirgesi verilen işyerlerinde işe alınan işçiler için en geç bir ay içinde Kuruma verilen veya iadeli-taahhütlü olarak gönderilen işe giriş bildirgeleri de süresi içinde verilmiş sayılır.

İŞİN BİTİMİ

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.

ASGARI İŞÇİLİK

Özel inşaat sahiplerinin belediyeden iskan ruhsatı alırken, ihaleli işlerde işin bitiminde teminat mektubunun geri alınmasında İlişiksizlik Belgesi istenmektedir. İlişiksizlik belgesi, özel inşaatlarda inşaat maliyetinin belli bir yüzdesi, ihaleli işlerde de alınan istihkak 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.

Asgari işçilik bildirimini yapıp yapılmadığının tespiti 3 şekilde yapılmaktadır.

1. Sigorta Kurumunun Ünitelerinde yapılan Asgari İşçilik Tespiti.
2. Meslek Mensuplarının (SMMM veya YMM) raporlarıyla yapılan asgari işçilik tespiti
3. Sigorta MüfettiŐlerinin incelemesiyle Yapılan Asgari İşçilik Tespiti.

Asgari İşçilik 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 tespitinin kurum ünitesine ya da meslek mensubuna yaptırılmasının şartları ve özellikli durumları aşağıdaki gibidir.

Asgari İşçilik Tespitinin Kurum Ünitesinde ya da Meslek Mensubuna yaptırılması

Kurum ünitelerince asgari tespit yapılabilmesi için süresinde işyeri bildirimini yapmış ve en az bir kez işçilik bildiriminde bulunmuş olmalıdır. Bu durumda Kurum ünitesinin yapacağı ön araştırma sonucu ihaleli işlerde istihkak bedeline, özel inşaatlarda maliyet bedeline asgari işçilik tespit komisyonunca belirlenen asgari işçilik oranlarının %25 eksilterek uygulanması suretiyle bulunan asgari işçilikle, İşverenin bildirdiği işçilik mukayese edilmektedir.

Kurum ünitelerince yapılan asgari işçilik tespitinde, işverenin işçilik faturaları dikkate alınmamakta bunun yerine bu tür faturalara karşılık gelmek üzere %25 götürü bir oran eksilterek uygulanmaktadır.

Meslek mensuplarının ve Müfettiş incelemelerinde bu oranda herhangi bir eksilme yapılmadan uygulanmaktadır. Buna karşılık işçilik faturaları dikkate alınarak ihaleli işlerde istihkak bedelinden, özel inşaatlarda maliyet bedelinden tenzil edilmektedir.

İşverenin asgari işçilik tespiti müfettiş incelemesini gerektirir bir durumu yoksa bu durumda ya bu tespiti kurum ünitesine yaptırması gerekir ya da meslek mensubuna rapor düzenlettirmesi gerekmektedir.

İşverenin işçilik faturaları istihkak bedelinin, özel inşaatlarda maliyet bedelinin %25'inden fazla ise bu durumda meslek mensubuna rapor düzenlettirmesi daha uygun olacaktır.

Ancak bu tercih seçilmeden önce aşağıda belirtilen hususlar dikkate alındıktan sonra nihai kararın verilmesi yararlı olur.

- Meslek mensuplarının rapor düzenleme yetkisi 1.5.2004 tarihinden sonra bitirilen işler için geçerli olduğundan bu tarihten sonra bitirilen işler için kullanılabilir.
- Kurum ünitesince tespit edilen eksik işçilik üzerinden sadece gecikme zammı alınmakta, meslek mensubunun rapor düzenlemesi halinde gecikme zammından başka ilave olarak 506 sayılı kanunun 140. maddesinin birinci fıkrasının c bendinin üçüncü alt bendinin son paragrafına göre eksik işçilik bildirilmesinden dolayı asgari ücretin üç katı ve aynı kanunun 130 maddesinin 8. fıkrasına göre işyeri belgelerinin geçersizliğinden dolayı asgari ücretin 1/2'si olmak üzere toplam asgari ücretin 3,5 katı idari para cezası kesilmesi gerekmektedir.
- Asgari işçilik tespitinin Meslek Mensubuna rapor dzenlettirmek suretiyle yaptırılması haline, asgari işçilik oranlarında %25 eksiltme yapılmamakta bunun yerine işçilik faturaları dikkate alınmakta olduğu yukarıda ifade edilmiŐti. Bu durumda işverenin meslek mensubuna rapor düzenlettirmesi gerekecektir. Meslek mensubunun rapor düzenlerken hangi hususları dikkate aldığı işverence bilinmesi, kararında etkili olacağından, raporda yer alacak gerekli olan bazı hususların bilinmesi gerekmektedir. Bunlar aşağıda belirtilmiştir.

Meslek Mensubunun Rapor Düzenlerken Dikkate Alacağı Hususlar

[16-355 sayılı genelgeyle](#), Meslek mensubu inceleme sırasında, Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazançlar toplamının, inceleme sonucunda hesaplanan asgari işçilik miktarından az olması durumunda, işveren kayıtlarında yer alan aşağıdaki faturaları ve hususları dikkate alması gerektiği belirtilmiştir. Bu genelgeye göre **meslek mensubu**;

1- Öncelikle, işverene ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi (KDV) ile varsa malzeme fiyat farkı ve akreditif bedelinin miktarlarını gösterir idarenin (ihale makamının) yazısı ile idarece onaylı son (kesin) istihkak (hak ediş) raporunun da inceleme raporuna eklenmiş olup olmadığı kontrol edecektir.

2- İdarece (ihale makamınca) işverene, ödemelerin (istihkakların) döviz şeklinde yapılması halinde, döviz tutarının, ödemenin yapıldığı tarihteki T.C. Merkez Bankasınca belirlenen döviz satış kuru üzerinden Yeni Türk Lirasına çevrilerek bulunan tutara düzenlenen raporlarda yer verilmesi gerektiğinden, istihkakların ödendiği tarihler ile bu tarihlerdeki T.C. Merkez Bankasınca belirlenmiş olan döviz satış kurlarının da raporlarda belirtilmiş olup olmadığını araştıracaktır.

3- Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenmiş olan asgari işçilik oranları, 29.09.2005 tarihli, 25951 sayılı Resmi Gazete' de Tebliğ ekinde yayınlanmış olduğundan, meslek mensuplarınca yapılacak incelemede, [16-353 Ek sayılı Genelgede](#) yapılan açıklamalar da göz önünde bulundurulurken sözü geçen oranlar esas alınacaktır. Ayrıca, meslek mensuplarınca rapor düzenlenmek üzere işyeri defter ve belgeleri incelenen işlere ait oranların Tebliğ eki listede bulunmaması halinde, oranın Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenmesi amacıyla tespiti konu işe ait olup, idarece her sayfası onaylanmış son hak ediş raporu ve oranın tespiti için gerekli olan diğer belgeler (sözleşme, iş bitirme belgesi vb.) meslek mensubunca ilgili Ünitimize dilekçe ekinde verilebilecek, Ünitemizce de, Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenecek oran ilgili meslek mensubuna ve işverene iadeli taahhütlü bir yazı ile bildirecektir.

Ancak, bu şekilde işlem yapılabilmesi için işveren ile işyeri kayıtlarını inceleyecek olan meslek mensubu arasında bu konuda düzenlenen sözleşmenin aslı veya noterden onaylı bir sureti de ibraz edecektir.

Diğer taraftan, meslek mensuplarınca inceleme raporu düzenlenirken, Tebliğ eki listede benzer bir iş için belirlenmiş olan oran dikkate alınmayacaktır.

4- Kurumumuza bildirilmiş olması gereken asgari işçilik miktarının; ihale konusu işlerde toplam istihkak tutarına, bina inşaatı işyerlerinde ise bina maliyet bedeline, **işin asgari işçilik oranının % 25 eksiltmeden uygulanmak suretiyle hesaplanması gerekmektedir.**

5- Yukarıda belirtilen hesaplama doğru yapılmış olmasına rağmen, bu hesaplama sonucunda Kurumumuza yeterli oranda işçilik bildirilmemiş olduğunun anlaşılması durumunda, meslek mensubunca yapılmış olan incelemede;

5.1. İstihkak tutarından öncelikle fatura karşılığında malzemeli işçilik ihtiva eden ödemeler ile nakliye ve varsa hafriyat ödemelerinin toplam istihkaktan düşülmesi ve bakiye istihkaka yeniden işin asgari işçilik oranının uygulanması suretiyle bulunacak tutarın Kurumumuza bildirilmiş olup olmadığına bakılması, yine eksik bildirimde bulunulduğunun tespiti halinde,

5.2. İşyeri kayıtlarından bazı sigortalılara 506 sayılı Kanununun 78 inci maddesi uyarınca belirlenen sigorta primine esas kazanç üst sınırının üzerinde ücret ödemesi yapıldığı tespit edilmiş ise, ücret tediye bordrolarında kayıtlı brüt ücretler ile üst sınır arasındaki fark ücretler ve salt işçilik içeren faturalı işçilik ödemeleri, işin asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan asgari işçilik tutarından düşülerek inceleme yapılması gerektiğinden, buna göre işlem yapılıp yapılmadığı kontrol edecektir.

Ancak, işverenlerce ve varsa aracılar tarafından başka firma veya şahıslara fatura karşılığında yapılmış olan ödemeler istihkak tutarından düşülürken, **düşülen ödemeler tutarının, istihkak (hak ediş) raporunda o iş için ödenmiş bulunan miktarı aşmaması gerekir.**

Örneğin, işverenin defter ve belgelerinde nakliye ödemelerinin toplam miktarı 100.000.- YTL, buna karşılık son istihkak raporunda nakliye bedellerinin miktarı 90.000.- YTL ise, toplam istihkak tutarından 100.000.- YTL değil, 90.000.- YTL” nin düşülmesi gerekmektedir.

Görüldüğü gibi, meslek mensubunca, yapılan incelemede, ihale konusu işlerde istihkak tutarına, işin asgari işçilik oranının %25 eksiltilmeden uygulanması sonucunda **Kuruma yeterli işçilik bildirilmemiş olduğunun anlaşılması halinde, işverence başka firma veya şahıslara iş yaptırılmış olup olmadığının işverene ve varsa aracılara ait işyeri kayıtlarından tespit edilmesi** gerekmektedir.

İşverenlerce veya aracılar tarafından bu firma veya şahıslara iş yaptırıldığının anlaşılması halinde, firma sahibinin adı-soyadı veya ünvanı, adresi, telefon numarası, faturanın tarihi, sayısı, tutarı, işyerinin işlem gördüğü Kurum Ünitesinin adı, işyeri sicil numarası, vergi numarası ve Bağ-Kur numarası gibi bilgilere raporda yer verilmesi gerekmektedir.

İşverenler veya aracılardan başka firma veya şahıslardan yaptırdıkları iş karşılığında aldıkları faturaların meslek mensuplarınca işleme alınması sırasında;

1- Hariçte müstakil işveren durumunda olanlar veya Bağ-Kur'a tabi şahıslar tarafından düzenlenen **faturalı ödemelerin "KDV" siz tutarları esas olacaktır.**

2- Faturayı düzenleyen firmalarca, devamlı işyerinde **imal** edilerek ihale konusu veya bina inşaatı işyerine **monte** edilen işlerden dolayı malzeme bedeli ile işçilik tutarı ayrı ayrı gösterilmiş ise, **her iki tutarın toplamı**, istihkak veya maliyet bedelinden **düşecektir.**

Örneğin, Bilge İnşaat A.Ş. nin, ihale suretiyle üstlendiği hastane inşaatının 5.000 metrekarelik doğrama işlerinin yapımını (imalini ve yerine montajını) Akar Ltd. Şti. ne metrekaresi 10 YTL üzerinden vermiş ise, bu faturanın;

"5.000 metrekare doğrama işi malzemeli, işçilikli, metrekaresi 10 YTL den 50.000 YTL " şeklinde düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Aynı faturada, 5000 metrekare doğrama bedeli ile bu doğramanın yerine montaj işçiliğinin miktarı ayrı ayrı belirtilmiş olsa bile, her iki bedelin toplamının, istihkak veya maliyet bedelinden düşülmesi gerekecektir. Başka bir anlatımla, faturada, işçilik tutarının ayırımının yapılmış olduğu düşünülerek, **sadece işçilik tutarının**, istihkak veya maliyet tutarına asgari işçilik oranı uygulandıktan sonra bulunan **kazançlar toplamından düşülmemesi gerekmektedir.**

Nakliye ödemelerinde ise durum farklıdır. Nitekim, rapor düzenlenirken, **"Nakliye"** ödemelerinde **nakliye ile malzeme bedelinin ayırt edilmesi gerekmektedir.**

Örneğin, bir faturada,

5 kamyon kum bedeli : 100 YTL,

5 kamyon kumun nakliyesi : 250 YTL kayıtlı ise,

İstihkak veya maliyet tutarından sadece 250 YTL düşecektir.

Aynı faturada, 5 kamyon kum ve nakliyesi olarak toplam 350 YTL ödeme yapıldığı belirtilmiş ise, bu defa nakliye sözleşmesinin malzemeyi de içermesi nedeniyle bu fatura değerlendirmede dikkate almayacaktır.

3- Malzeme bedeli olmaksızın salt işçilik içeren faturalı ödemeler, toplam istihkak tutarından veya bina maliyet bedelinden değil, asgari işçilik oranı uygulandıktan sonra Kurumumuza bildirilmiş olması gereken asgari işçilik miktarından (hesaplanan kazançlar toplamından) düşülecek ve Kuruma bildirilen işçilikler bu tutar ile karşılaştırılacaktır. Bu nedenle, işverenin ve aracılardan, salt işçilik içeren faturayı tanzim eden kimse ile yapmış olduğu sözleşmenin incelenmesi gerekmektedir.

4- Bilindiği gibi, ihale konusu işin bölüm veya eklentilerinden iş alan ve kendi adına sigortalı çalıştıran kimseler, 506 sayılı Kanununun 87 nci maddesine göre “aracı” olduklarından, bu durumdaki kimselerin prim belgelerini işveren adına açılan işyeri dosyası üzerinden Kuruma vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, aracılardan bildirmiş oldukları işçilik tutarının, işveren tarafından bildirilmiş işçilik olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

506 sayılı Kanununun 87 nci maddesine göre “Aracı” durumunda olan kimselerin işverenlere kestikleri faturalarda kayıtlı tutarlar, bu kimselerin bildirdikleri işçilikler, işverene ait işyeri ile ilgili olarak yapılan incelemede dikkate alınmış olduğundan, ayrıca istihkaktan veya bina maliyet bedelinden düşmeyecektir.

Daha önce Kurumda kendi adlarına tescil edilmiş olan **daimi mahiyetteki işyerlerinin işverenleri ise** müstakil işveren durumunda bulduklarından, bu kimselerin daimi işyerinde imal ederek ihale konusu işyerine monte ettikleri işlerde çalıştırdıkları sigortalıları, ihale konusu işyerinden Kuruma bildirmelerine olanak bulunmamaktadır. Zira, bu kimseler **“aracı” durumunda değildir.** Yaptıkları iş karşılığında işverene verdikleri fatura karşılığı ödemeler, yukarıda etraflıca açıklandığı gibi, işverene ait işyeri hakkında yapılacak işlemde, niteliğine göre, yani malzemeli işçilik ise istihkak tutarından, salt işçilik ise bu defa hesaplanan kazançlar toplamından düşecektir.

5- Meslek mensuplarının, faturayı düzenleyen firma veya şahısların defter ve belgelerini inceleme yetkileri bulunmadığından, sıhhatinden şüpheye düştükleri faturalı ödemeleri, nedeni de belirtilmek suretiyle incelemede dikkate almamaları, ancak, düzenleyecekleri raporlarda, söz konusu faturaların dikkate alınıp alınmayacağı hususunun sigorta müfettişince yapılacak inceleme sonucunda karar verilmesi gerektiği yönünde öneride bulunacaklardır. Bu durumda, konu, sigorta müfettişleri tarafından incelenmesi amacıyla Ünitelerimizce ilgili Grup Başkanlığına aktarılarak sonucuna göre işlem yapılacaktır. Ancak, meslek mensubunca dikkate alınmayan faturaya rağmen işverence yeterli işçilik bildiriminde bulunulduğunun anlaşılması halinde Ünitelerimizce sigorta müfettişi incelemesi istenmeyecektir.

Faturalı ödemelerin dikkate alınış biçimini açıklayıcı örnek

İhale konusu iş dolayısıyla ödenen

KDV hariç toplam istihkak	:	4.000.000.- YTL,
Malzemeli işçilik ihtiva eden faturalı ödemeler	:	1.000.000.- YTL,
Salt işçilik içeren faturalı ödemeler	:	50.000.- YTL,
Prime esas kazancın üst sınırını aşan ücretler	:	10.000.- YTL ,

İhale konusu işin asgari işçilik oranı da Tebliğ eki listeye göre % 10 ise; işverenin Kuruma bildirmiş olması gereken asgari işçilik miktarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

Birinci Aşama

$$4.000.000 \text{ YTL} - 1.000.000 \text{ YTL} = 3.000.000 \text{ YTL (Bakiye istihkak tutarı)}$$
$$3.000.000 \text{ YTL} \times \% 10 \text{ (asgari işçilik oranı)} = 300.000 \text{.- YTL}$$

faaliyet süresi içinde Kuruma bildirilmiş olması gereken asgari işçilik tutarı olarak bulunacaktır.

Kuruma bildirilmiş olan tutar, bu şekilde yapılan hesaplama sonucunda bulunan tutar ile aynı veya fazla ise yeterli işçilik bildirilmiş olacağından, **işyeri kayıtlarının geçerli olması ve işverenin Kuruma borcunun bulunmaması kaydıyla**, raporda bu hususlar da belirtilerek, ilişiksizlik belgesi verilebileceğine ilişkin öneride bulunulması gerekmektedir.

Kuruma bildirilen tutar, yukarıda belirtilen hesaplama sonucunda bulunan tutardan az ise, bu kez;

İkinci Aşama

300.000 YTL – 60.000 YTL (50.000 YTL + 10.000 YTL) = 240.000. YTL, Kuruma bildirilmiş olan tutar ile kıyaslanacaktır.

Bu kıyaslama sonucunda Kuruma bildirilmiş olan tutar, 240.000.-YTL veya daha fazla ise yine ilişiksizlik belgesi verilebileceğine ilişkin rapor düzenlenebilecektir.

İşveren, bu iş dolayısıyla Kurumumuza 200.000 YTL işçilik bildirmiş ise, örneğe göre Kuruma bildirmemiş olduğu 40.000.-YTL tutarındaki fark işçilik, işin faaliyet süresinin son ayına ait prime esas kazanç olarak kabul edilecektir. Bu tutar üzerinden tahakkuk edecek sigorta primi ve hesaplanacak gecikme zammının, ilgili Ünitemizce yapılacak tebligat üzerine, tebligatın alındığı tarihten itibaren bir aylık süre içerisinde ödeneceğinin dilekçe ile bildirilmesi halinde, ihbar, şikayet veya şüpheli bir durum da yoksa, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespiti için sigorta müfettişi incelemesi istenilmeyecektir.

Öte yandan, yukarıda belirtilen örneğe göre, incelemeyi yapan meslek mensubunca düzenlenecek raporda; Kurumumuza yeterli işçilik bildirilmemiş olduğundan, 506 sayılı Kanununun 140 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinin üçüncü alt bendinin son paragrafına göre eksik işçilik miktarının (40.000. YTL'nin) mal edildiği son aya ait belgenin verilmemesinden/eksik verilmesinden dolayı **aylık asgari ücretin üç katı tutarında** ve aynı maddenin (d) fıkrasına istinaden de, eksik işçilik miktarının mal edildiği son aya ilişkin işyeri kayıtlarının **geçersizliği** (506 sayılı Kanununun 130 uncu maddesinin sekizinci fıkrası ve Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 25 inci maddesinin c fıkrasında belirtildiği üzere) nedeniyle **aylık asgari ücretin yarısı tutarında** idari para cezası verilmesi gerektiği önerilmelidir.

İşverenin, yukarıda verilen örneğe göre hesaplanan prim, gecikme zammı ve idari para cezası borçlarını ödemesi kaydıyla, başkaca borcu da yoksa, işyerinden dolayı soğuk damgalı ilişiksizlik belgesi düzenlenecektir. "

IV- SONUÇ

İhaleli işlerde ve Özel inşaat işlerinde ilişiksizlik belgesi alınabilmesi için asgari işçilik bildiriminin yapılmış ve borcunun bulunmaması gerekmektedir. Asgari işçilik tespiti müfettiş incelemesi dışında kurum ünitesinde ya da Meslek mensubunun incelemesiyle yapılabilmektedir. Tespitin Kurum ünitesinde yapılması durumunda asgari işçilik oranı %25 eksiltılarak yapılmakta, meslek mensubunda bu oran aynen uygulanmaktadır. Bunun yerine İşçilik faturaları dikkate alınmaktadır. İşçilik faturaları %25 'den fazla ise, işin bitimi de 1.5.2004'den sonra bitirilmişse ayrıca 3,5 kat asgari ücret tutarındaki idari para cezasının kesilmesi durumu dikkate alınmaya değerse, bu durumda meslek mensubuna rapor düzenlettirilmesi daha uygun olacaktır.

4857 SAYILI İŞ KANUNU AÇISINDAN BAKIŞ

BÖLGE ÇALIŞMA MÜDÜRLÜĞÜ İLE İLGİLİ İŞLEMLER

DOSYA AÇILMASI ; İnşaat ilk sigortalı bildirim tarihinden itibaren 1 ay içerisinde inşaat alanının bulunduğu bölge çalışma müdürlüğüne müracaat edilerek işyeri numarası alınır.

YAPI İŞ DEFTERİ; İnşaat başlama esnasında Yapı İş Defteri onaylatılır. İnşaatın iş programları bu deftere işlenir. Teftişlerde de ibraz edilmek zorundadır.

BİLDİRİMLER ; İnşaatta çalıştırılan işçilerin işe girişleri Ek-1 İşçi Bildirim Listesi, çıkışları ise Ek-2 İşçi Çıkış Bildirim Listesi ile takip ayın 15.ine kadar ilgili Bölge Çalışma Müdürlüğü ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bildirilir. Yine işin bitiminde Bölge Çalışma Müdürlüğüne 1 ay içerisinde bilgi verilir.

İŞÇİ SAĞLIĞI VE GÜVENLİK

İnşaat işleri ağır işler grubunda sayıldığından gerek işçilerin işe alınması sırasında ağır işte çalışabilir sağlık raporu gerekse inşaat sahasında iş güvenliğini sağlayıcı işaret, levha, koruma bantları ve iş kıyafetlerinin işçiye tesliminin yazılı olmasına dikkat edilmelidir.

TAPU İŞLEMLERİ AÇISINDAN İŞKUR İLE İLGİLİ İŞLEMLER

İnşaatta 10 ve üstünde işçi çalışması halinde;

DOSYA AÇILMASI; 10 ve yukarısında işçi çalıştırılmaya başlandığında işyeri bilgi formu düzenlenerek İşkur' a verilir.

BİLDİRİMLER; Aylık İşgücü Çizelgesi takip eden ayın 5.ine kadar kuruma verilir..

Ayrıca işçi sayısının 50 ve yukarısı olması halinde takip eden ayın başlangıcında her yıl Ocak ayında belirlenen oranlarda Eski hükümlü, Özürlü ve Terör mağduru yakınları çalıştırmak için müracaat edilmelidir.

TAPU İŞLEMLERİ AÇISINDAN

SATIŞ VAADİ - İRTİFAK VAADİ

12. Satış vaadi sözleşmeleri ile irtifak hakkı tesisi vaadi sözleşmelerinin tapu siciline şerhinde, sözleşmede yazılı bedel ile kayıtlı değerin yüksek olanından, bedelsiz olanlarında kayıtlı değerden,

(Binde 5.4)

Satış vaadi: Noterlerce düzenlenen satış vaadi sözleşmeleri taraflardan biri isterse tapu siciline şerh verilir. Döviz üzerinden yapılan satış vaadlerinde, talep günündeki Merkez Bankası döviz kuru üzerinden satış vaadi bedeli Türk Lirasına çevrilerek harç hesaplanmalıdır.

İrtifak hakkı tesisi vaadi: Gayrimenkulün mülkiyetinin devri vaad olunabileceği gibi gayrimenkul üzerinde irtifak hakkı (üst, kaynak, intifa, sükna, geçit v.s.) kurulması da vaad olunabilir (Tapu K.26). İrtifak hakkı vaadi de satış vaadindeki gibi şerh verilebilir. Vaadin ivazlı veya ivazsız olmasında bir fark yoktur. Şerh için alınacak harç oranı binde 5.4' dür. Sözleşmede bedel yazılı değil ise, kayıtlı değer üzerinden, sözleşmede bedel yazılı ise bu bedel ile kayıtlı değer yüksek olanından harç hesaplanır.

Kat karşılığı inşaat hakkının şerhi: Noterlerce düzenlenen kat karşılığı inşaat hakkı, bir mülkiyet devir vaadi mahiyetinde olduğundan satış vaadi gibi bir ön akittir. Satış vaadinde olduğu gibi taraflardan biri isterse tapu kütüğüne şerh edilebilir (MK.1009, TST.55/c). Kat karşılığı inşaat şerhi satış vaadi gibi nitelendirildiğinden şerh için binde 5.4 harç alınması gerekmektedir. Harç arsanın emlak beyan değerinden aşağı olmamak üzere, beyan edilen değer üzerinden hesaplanır.

Bağışlama vaadi: Noterlerce düzenlenen gayrimenkul ve irtifak haklarının bağışlanması vaadi sözleşmeleri gayrimenkul malikinin istemiyle tapu kütüğüne şerh edilebilir (TST.55/c). Bağışlama vaadinin şerhinde harç oranının ne olacağı belirgin değildir. Harçlar Kanununa ekli (4) sayılı tarifeye bu konuda açık bir harç öngörülmemiştir. Kanımızca bu tarifede yapılacak bir değişiklikle satış vaadinde olduğu gibi bağışlama vaadi için binde 5.4 harç tahsilinin öngörülmesi faydalı olacaktır.

İlgi: TST.55, BK.238

İRTİFAK HAKKI TESİS VE DEVRİ

e.) Gayrimenkul üzerine irtifak hakkı tesis ve devrinde (634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yapılan kat irtifakları hariç olmak üzere) tesis ve devir için ödenen bedel üzerinden devir alan için,
(Binde 15)

İrtifak hakkı tesisi: Gayrimenkul üzerine bedelli olarak üst, geçit, intifa, sükna, kaynak gibi bir irtifak hakkı tesis edilmek istendiğinde resmi senet düzenlenerek, tesisi için ödenen bedel üzerinden sadece lehine irtifak hakkı kurulan taraftan binde 15 harç alınır. Mahkeme kararına istinaden irtifak hakkı tesisinde de bu pozisyona göre harç alınır. Ancak Kat Mülkiyeti Kanununun 55 inci maddesi ile harçtan muaf tutulduğundan, kat irtifakı tesisi taleplerinde harç alınmaz.

İrtifak hakkının devri: İrtifak haklarından devri kabil olanların devrinde de resmi senet düzenlenerek sadece devir alandan ödenen bedel üzerinden binde 15 oranında harç alınır.

İrtifak hakkındaki değişiklik: İrtifak hakkının yerinin, kapsamının süresinin, şartlarının bedelli veya bedelsiz değiştirilmesi, resmi senetle olur ve tashih harcı tahsil edilir.

İlgi: MK.779,TST.30

KAT İRTİFAKI

a) Tanım ve Açıklama

Bir arsa üzerinde yapılmakta veya ilerde 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 tarafından arsa payına bağlı olarak kurulan irtifak hakkına (Kat İrtifakı) denir (KMK. 1/2, 2/c, 3/3).

Kat irtifakı bir arsanın maliki veya paydaşları lehine arsa payına bağlı olarak kurulur. Arsa payı kat irtifakından ayrı olarak devredilemeyeceği gibi miras yoluyla da geçmez ve başka bir hakla kısıtlanamaz. Arsa payı devredildiği zaman ona bağlı kat irtifakı da kendiliğinden devredilmiş olur.

Kat irtifakı, resmî senetle ve tapu siciline tescil ile doğar (KMK. 10/1).

Bu resmî senet tapu sicil müdürlüğünce düzenlenir (KMK. 13/1). Kat irtifakına konu olan arsanın tamamı bir kişiye ait ise resmî senet düzenlenmeyip istem belgesi düzenlenmektedir.

b) Kat İrtifakı Kurulmasının Şartları

- 1) Anayapı henüz tamamlanmamış olmalıdır.
- 2) Yapılacak bölümler bağımsız olmalıdır.
- 3) Yapılacak yapının tamamında kat irtifakı kurulmalıdır.
- 4) Maliklerin tümü istemde bulunmuş olmalıdır.
- 5) Birden çok malik varsa resmî senet, tek malik varsa istem belgesi düzenlenmiş olmalıdır.
- 6) Kanunda belirtilen aşağıdaki belgeler getirilmiş olmalıdır.

c) İstenen Belgeler

- 1) Dilekçe:** Bütün bağımsız bölümlerin ayrı ayrı değerleri ile bu bölümlere, değerleri ile orantılı olarak ayrılan arsa paylarını gösterir tüm maliklerce imzalanmış dilekçe.
- 2) Genel İnşaat Projesi:** Bir mimar veya mühendis tarafından yapılmış olması ve doğruluğunun belediyece (belediye sınırları dışında bayındırlık ve iskan müdürlüğüne) tasdik edilmiş olması gerekir.
- 3) Bir arsa üzerine birden fazla inşa edilen yapıların her birinin projede ayrı ayrı gösterilmesi ve blok yapılarda, her blok için ayrı proje verilmesi zorunludur.**
- 4) 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.
- 5) Yönetim Planı:** Ana gayrimenkulün yönetimini düzenleyen yönetim planının her sayfasının bütün maliklerce imzalanmış olması gerekir.
- 6) 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.
- 7) İşleme konu taşınmaz mala ait, tapu senedi, yoksa taşınmaz malın ada ve parsel numarasını belirtir belge veya malikin sözlü beyanı,**
- 8) Tarafların fotoğraflı nüfus cüzdanı, pasaport veya avukat kimliği ile vesikalık fotoğrafları, T.C. Kimlik ve vergi numarası,**
- 9) İşlem taraflarında temsilci sıfatıyla katılan var ise, temsile ilişkin belge.**

KAT MÜLKİYETİ

a) Tanım ve Açıklama

Tamamlanmış bir yapının kat, daire, iş bürosu, dükkân, mağaza, mahzen, depo gibi bölümlerinden ayrı ayrı ve başlı başına kullanılmaya elverişli olanları üzerinde, o gayrimenkulün maliki veya ortak malikleri tarafından, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine göre, bağımsız mülkiyet hakları kurulabilir (KMK. 1).

Kat irtifakı arsa payına bağlı bir irtifak çeşidi olup, yapı tamamlandıktan sonra arsanın malikinin veya kat irtifakına sahip ortak maliklerin veya bunlardan birinin tapu idaresine yapacağı yazılı bir istem üzerine, bu kanunda gösterilen şartlar uyarınca, kat mülkiyetine çevrilir (KMK. 3).

Kat mülkiyeti ve kat irtifakı resmi senetle ve tapu siciline tescil ile doğar. (KMK.10)
Ancak malikin tek olması durumunda, resmi senet düzenlenmez.

Ana gayrimenkulün tümünün mülkiyeti (Kat mülkiyetine) çevrilmeden o gayrimenkulün yalnız bir veya birkaç bölümü üzerinde kat mülkiyeti kurulamaz. Ancak, blok yapılarda en az 8 bağımsız bölümü kapsayan blok veya blokların tamamlanmış olması halinde, kat mülkiyetine dönüştürülebilir. Bloklar 8 er bağımsız bölümden az ise arsa üzerindeki yapıların % 40 ının tamamlanmış olması koşulu aranır. Yaygın yapılardan (villalar gibi) yerleşim durumunu gösterir vaziyet planına göre yapılacak bağımsız bölümlerin % 40 ının tamamlanmış olması aranır. (TKGM 1454 Gn.)

Kat mülkiyetinin tescili, tapu memurunca düzenlenen resmi senet uyarınca veya bir mahkeme hükmü uyarınca yapılır.

b) İstenen Belgeler

1. Dilekçe : Bütün bağımsız bölümlerin ayrı ayrı değerleri ile bu bölümlere, değerleri ile orantılı olarak ayrılan arsa paylarını gösterir tüm maliklerce imzalanmış dilekçe.

(İstenildiğinde bu dilekçe tapu sicil müdürlüğü görevlilerince yazılır.)

2. Genel İnşaat Projesi : Bir mimar veya mühendis tarafından yapılmış olması ve doğruluğunun belediyece (belediye sınırları dışında Bayındırlık ve İskan Müdürlüğüne) tasdik edilmiş olması gerekir.

3. Vaziyet Planı : Bir arsa üzerinde yapılan birden fazla yapıların (blok veya ayrı ayrı) arsa içindeki konumu, 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.

4. Yapı kullanma izin belgesi (İskan ruhsatı) : Tüm bağımsız bölümlere ilişkin yapı kullanma izin belgesi aranmalıdır.

5. Fotoğraf: Ana gayrimenkulün ön ve arka cephelerini ve mümkünse yan cephelerini gösterir en az 13 x 18 cm. boyutlarında alması ve belediyece tasdik edilmiş olması gerekir.

6. Liste: Listenin, her bağımsız bölümün arsa payını, kat, daire, iş bürosu gibi nevini ve bunların birden başlayıp sıra ile giden

numarasını, varsa eklentisini göstermesi ile ana gayrimenkulün maliki veya bütün paydaşları tarafından imzalanması ve noterden tasdikli olması gerekir.

7. Yönetim Planı: Ana gayrimenkulün yönetimini düzenleyen yönetim planının her sayfasının bütün maliklerce imzalanmış olması gerekir.

8. Maliklerin veya yetkili temsilcilerinin fotoğraflı nüfus cüzdanları, T.C. Kimlik ve Vergi numaraları, vesikalık fotoğrafları.

9. Kat irtifakı kurulmuş bir taşınmaz malın kat mülkiyetine geçişte; 1, 2, 3, 6 ve 7 nci maddelerdeki belgeler kat irtifakı tesisinde alındığından yeniden ibraz edilmesine gerek yoktur.

Sadece, yapı kullanma izni (iskan ruhsatı), fotoğraf ve yönetim planının (verilmemiş ise) ibrazı halinde maliklerden birinin veya yöneticinin talebine istinaden kat mülkiyeti kurulur.

CİNS DEĞİŞİKLİĞİ

13. a.) Arsa ve arazi üzerine yeniden inşa olunacak bina ve sair tesislerin tescilinde Emlak (Bina) Vergisi değeri üzerinden,
(Binde 15)

Bu pozisyon gereğince alınacak harç vergi dairesince tahsil edilecektir. Bu nedenle vergi dairesince harç alınan yapılar dolayısıyla tapu sicilinde yapılacak, cins değişikliği işlemi için, ayrıca harç alınmayacaktır. Harcın vergi dairesince tahsil edildiğinin belgelendirilmesi yeterlidir.

Emlak Vergisi Kanununun 27. Maddesinde belirtilen ek süreler içinde emlak vergisi beyannamesi verilmemiş ve tapuda cins değişikliği yapılmamış olanlarda bu pozisyona göre vergi dairesince alınacak harç %50 fazlasıyla alınır.

Yukarıdaki fıkra uyarınca hesaplanacak harç, emlak vergisi beyannamesinin verilmesi gereken süre içinde, şekli ve muhtevası Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit edilecek bir beyanname ile beyan edilir ve beyanname verme süresi içinde ödenir.

Cins değişikliği nedeniyle verilmesi gereken beyannamenin kanuni sürenin sonuna kadar verilmemesi halinde harç vergi dairelerince cezalı olarak tarh olunur.

Tapu siciline tescil yapılmaması halinde de bu harcın tahsili aynı esaslar dahilinde yürütülür.

İlgi: TKGM Gn.1997/8

Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü alınarak Maliye ve Gümrük Bakanlığınca tespit ve ilan edilmiş bulunan sosyal mesken, işçi evleri ve bunlardan daha düşük nitelikteki meskenler için Emlak (Bina) Vergisi değeri üzerinden,

(Binde 7.5)

Taşınmazın cinsinin yapılı hale getirilmesi dışında kalan her nevi cins ve kayıt tashihi bu pozisyona girmektedir (Harç K.65).

Bu pozisyona;

Kamulaştırılan taşınmazların **kamulaştırmadan vazgeçilerek eski sahibi adına iade** yoluyla tescili,

Elbirliği mülkiyeti (iştirak) şeklinde kayıtlı taşınmazların paydaşlar adına **Paylı (müşterek) mülkiyet şeklinde tesciline** ilişkin işlemler dahildir. (İştirakin bozulmasında ayrıca her yıl için belirlenen tutarda maktu damga pulu yapıştırılır.)

Ayrıca taşınmazın **yüzölçümünün, malikin adı, soyadı ve baba adının düzeltilmesi gibi** işlemler bu pozisyona girer.

Mahkeme kararına istinaden yapılan tescillerde ise hemen bu pozisyona göre harç tahsil edilmemeli mahkeme kararına konu tapu işlemi ne ise o işlemin girdiği pozisyona göre harç hesaplanmalıdır. Örneğin, muvazalı işlemin hükmen düzeltilmesinde binde 108, şufa hakkının kullanılmasına ilişkin ilamlarda binde 15, hükmen kamulaştırmalarda binde 15 harç alınmalıdır. **Mahkeme kararına konu tapu işlemi hiç bir pozisyona girmiyorsa** her nevi kayıt tashihi olarak kabul edilip onbinde 5 oranında harç alınmalıdır.

Boşanma ilamında eşlerden birine veya çocuklara, diğer eşin taşınmazının bırakılması halinde bunun tescili kendisine taşınmaz bırakılan eşin istemi üzerine yapılır ve onbinde 5 oranında kayıt tashihi harcı alınır.

Evlene kadın soyisim değişikliğinde yeni soyisminin tapu kütüğüne işlenmesi istenirse yine onbinde 5 harç alınır. Ancak, evlenerek soyisminin değiştiği nüfus kayıtları veya evlenme cüzdanı ile kanıtlanabildiği takdirde bu belgelerin örnekleri dosyaya takılarak soyisim tashihi yapılmadan taşınmazın tasarruf edilmesi de mümkündür. Tapu ve Kadastro idarelerinin sebep olduğu hatalar harç alınmadan düzeltilir (TKGM. Gn.1458).

İpoteğin tescili sırasında yapılmış olan hataların düzeltilmesi halinde ipotek miktarı üzerinden onbinde 5 tapu harcı tahsil edilir.

Hisseli taşınmazlardaki tashih işlemlerinde harç hisseye tekabül eden değer üzerinden hesaplanır. Ancak cins tashihi gibi taşınmazın tümünü ilgilendiren düzeltme işlemlerinde harç taşınmazın tümünün değeri üzerinden hesaplanacaktır.

Şirketlerin birleşme devralma, bölünme işlemleri sonucu tapuda yapılacak tashih işlemleri esasen bu pozisyona girmekle beraber harçlar kanunun 123. Maddesinde yapılan değişikliklerle bu işlemler harçtan istisna tutulmuştur.

İlgi: TST.85, TKGM.Gn.1458

HER NEVİ CİNS VE KAYIT TASHİHİ

c.) (a) fıkrası dışında kalan **her nevi cins ve kayıt tashihinde** emlak vergisi değeri üzerinden,

(Onbinde 5)

Bu bölümde dikkat edilmesi gereken hususları sıralar isek;

- Arsa karşılığı daire, kar veya dükkan yapan müteahhitler arsa sahibi ile yapacakları sözleşmeyi ilgili tapu sicil memurluğuna şerh ettirmelidir.
- Yapılacak inşaat ile ilgili projeler belediyece onaylandıktan sonra kat irtifası kurulmalıdır.
- İnşaatın bitiminde kat mülkiyeti yapılmalıdır. Kat mülkiyeti kurulurken sigortadan ilişiksizlik belgesi ve vergi dairesinden cins değişikliğine ilişkin harç ödendi belgesi alınmak zorundadır. Ayrıca kat mülkiyeti kuruluktan sonra 3 ay içerisinde Cins Değişikliği işlemi yapılmalıdır.
- Bağımsız bölümlerin satış bedelleri emsal bedelden düşük olmamalıdır.

BELEDİYE VE EMLAK VERGİSİ AÇISINDAN RUHSAT ÖNCESİ ALINACAK İZİNLER

a) Yapı Yıkım İzni : İmar Kanunu kapsamında işlem gören yıkılacak derecede tehlikeli yapılar ile koruma tescilli yapılar hariç olmak üzere, yeni inşaat yapma talebi veya başka bir nedenle yıktırılması öngörülen yapılar için, yapı sahibinin zorunlu olarak ilgili belediyesinden alması gereken izin belgesidir. Yıkım esnasında ve yıkım sonrasında komşu parsellere ve kamuya ait yerlere zarar verilemez. Yapı sahibi teknik sorumlu atamak suretiyle kamunun can ve mal güvenliğini sağlayacak tedbirleri almak zorundadır. Yeni inşaat yapmak için yapı ruhsatı almış yerlerde ayrıca yıkım izni alınmasına gerek yoktur.

b) İstinat Duvarı İzni : Parsel içinde istinat duvarı yapılması gereken hallerde; yapı denetim kuruluşu tarafından fenni mesuliyeti üstlenilmek kaydıyla, kot krokisi, ham yollarda yol profili, parsele ait vaziyet planı ve istinat duvarı betonarme projesi ile müracaat edilerek, belediyenin ilgili biriminden ruhsat alınması zorunludur. Bu tür parsellerde yapılacak binalara istinat duvarı tamamlanmadan önce hiçbir şekilde inşaat ruhsatı verilemez. İstinat duvarı yapılması gereken yerlerde, istinat duvarı izni, hafriyat izni ile birlikte verilir.

c) Hafriyat İzni (Kazı İzni) : İnşaat ruhsatı alınmadan hafriyat yapılamaz. Ancak, inşaat ruhsatı alınmadan önce, mal sahibinin talebi halinde, zemin etüdü veya zemin iyileştirmesi (kazık v.b) yapılabilmesi amacıyla, fenni mesuliyetin üstlenilmesi kaydıyla, kazı ve zemin iyileştirme projesine dayanılarak, ilgili belediyesince hafriyat izni verilir. Yapı sahibi, yapı müteahhidi, varsa şantiye şefi, kazıda ve inşaat çukurlarından doğan her türlü kazalardan ve zararlardan sorumlu olup, yol yapılarını, teknik alt yapıları ve komşu parsellerdeki yapıları tehlikeye sokmayacak önlemleri almak zorundadırlar. Kazı toprağı ve molozlarının yolları kirletmemeleri, belirlenmiş döküm yerlerine dökümünün sağlanması, yapı sahibinin, müteahhidin ve şantiye şefinin sorumluluğundadır. Aksi davranışlar hakkında İmar Kanununun 40. ve 42. Maddeleri uygulanır.

d) Vaziyet Planı Onayı: Bir parselde birden fazla bina yapılması halinde, inşaat ruhsatı öncesi , arsa ölçü krokisi ve plankote dikkate alınarak binaların konumu ile boş alanların düzenlemesini gösterir vaziyet planı hazırlanır ve buna göre düzenlenmiş aplikasyon krokisi ile birlikte ön olur alınır. Uygulama projeleri ön oluru alınan vaziyet planı ve aplikasyon krokisine göre hazırlanır.

YAPI RUHSATI

Belediye sınırları içinde kalan yerlerde inşa edilecek yapılar için Belediye İmar Kanunu, İmar Planı ve Yönetmelik hükümleri ile, yapı sahibi, yapı müteahhidi, şantiye şefi, tüm proje müellifleri ve yapı denetim kuruluşu yetkilisi, denetim sorumlusu mimar veya mühendisin imzaları alınarak usulüne uygun olarak düzenlenen belgedir.

YENİ İNŞAAT RUHSATI İSTENİLEN BELGELER

1- İnşaat ruhsatı istemini içerir dilekçe;

a) Dilekçe üzerinde; talebin açık olarak belirtilmesi ve yapının tapu kayıtlarının, inşaat adresinin, mal sahibinin tebligat adresinin ve telefonunun bulunması gerekmektedir.

b) Tapu kayıtlarına göre maliklerin dilekçeyi imzalaması; vekaletname olması halinde vekil olan şahıs tarafından dilekçenin imzalanması ve vekaletname aslı ile birlikte fotokopisinin ibrazı gerekmektedir.

2- Tapu kayıt örneği (1 aylık vizeli)

3- Kadastro Aplikasyon Krokisi

4- İmar Durumu

5- Yapı Yeri Uygulama Krokisi

6- Yapı Yeri Kot Krokisi

7- Numarataj Krokisi

8- Gerekli ise Trafo Belgesi

9-Yol – Kanal Katılım payı bedelleri

10- Moloz döküm belgesi

11- Arsa kıymet bedeli

12- Toplam inşaat alanı 2000 m2'yi geçen yapılarda şantiye şefi tayin ve kabul dilekçesi

13- Parsel içinde istinat duvarı yapılması gereken hallerde istinat duvarı ruhsatı

14- Muvakkat yapılar için Encümen kararı

15- a) Yapının müteahhitliği mal sahibince üstlenildiği takdirde;

Ticaret odası kaydı,

Vergi sicil numarası

Yapının müteahhitliğini üstlendiğine dair noter tasdikli taahhütname

b) Yapı mal sahibi dışında, bir müteahhit tarafından yapılacak ise;

Ticaret odası kaydı,

Vergi levhası fotokopisi

16- Mal sahibi ve müteahhitten sertifikalı usta çalıştırılacağına dair taahhütname

17- *İmar Yönetmeliğinin 68. maddesine göre;*

YDK onaylı, Mimari proje (3 takım)

YDK onaylı, Statik proje (hesapları ile birlikte 2 takım)

YDK onaylı, Elektrik projesi (Tedaş ve PTT onaylı 1 takım)

YDK onaylı, Mekanik tesisat projeleri (iz-su onaylı), ısı yalıtım raporu, kaloriferli ve

asansörlü binalarda kalorifer ve asansör projesi, varsa klima tesisat projesi, vb (2 takım)

YDK onaylı, Zemin etüt raporu (2 takım)

(Bilgisayar ortamında hazırlanmış proje ve hesapların cd'ye kayıtlı örneklerinin proje ekinde ibrazı)

18- Proje müelliflerinin ilgili meslek odasınca düzenlenen oda sicil durum belgeleri

(Mimar, inşaat mühendisi, makine mühendisi, elektrik mühendisi, jeoloji mühendisi, Jeofizik mühendisi ve zemin etüt sorumluluk belgesi)

YAPI KULLANMA İZİNİ

Tasdikli projesine göre bina tamamen bittiği takdirde tamamına, kısmen tamamlanmış binalarda ise tamamlanan kısımlarına kullanma izni verilebilmesi için bu kısımların ihtiyaçlarını karşılayacak kömürlük, kapıcı dairesi, sığınak, kalorifer dairesi gibi ortak mahallerin inşa edilerek tamamlanmış olması ve binada gerekli emniyet tedbirlerinin alınması zorunludur.

Devam etmekte olan yapılarda, biten bağımsız bölüme kısmi yapı kullanma izni verilebilmesi için kolon filizlerinin dış cephede görülmeyecek şekilde kiremit çatı örtüsü veya parapet duvarı yapılmak suretiyle gizlenmesi ve emniyete alınması şarttır.

Yapı kullanma izni verilebilmesi için, yapının aplikasyon, temel, su basman, ısı yalıtım ve kaba inşaat vizelerinin yapılmış olması zorunludur.

İlgili belediyesinde, yapı kullanma izni verilebilmesi için yapı sahibi tarafından aşağıda sayılan belgeler eklenerek başvuruda bulunulur.

a) Proje müelliflerinin ve yapı denetim kuruluşunun, yapının onaylı projelerine, fen ve sağlık kurallarına ve TSE Standartlarına uygun malzeme kullanılarak bittirildiğini ve Yapı Kullanma İzni almasında sakınca olmadığını gösteren İş Bitirme Belgeleri,

b) İlgili vergi dairesinden ilişik kesme yazısı,

c) İz-su Kanal Bağlantı Belgesi

d) (Büyükşehir Belediye Meclisinin 09.12.2003 tarih ve 05/296 sayılı kararı ile yeniden düzenlenmiştir.) Mekanik Tesisat Raporları (Isıtma-soğutma sistemleri, sıhhi tesisat, asansör raporları ve yangın tesisatı raporları)

e) Fotoğraf zorunluluğunun yerine getirilmiş olması; yapı sahibince, binanın bitiminden sonra ön ve arka cephelerinden merkez alınarak en az (13x18) ebadında çektirilen ikişer adet fotoğraf ile yapılan başvuru sonucunda, ilgili belediye elemanları tarafından yerinde uygunluk kontrolü yapılır ve fotoğraflar onaylanarak, rapora eklenir.

EMLAK VERGİSİ

Mükellef

Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder.

Bir binaya (4751 sayılı Kanunun 6/B maddesiyle değişen ibare Yürürlük: 9.4.2002) paylı mülkiyet(*) halinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftirler. (4751 sayılı Kanunun 6/B maddesiyle değişen ibare Yürürlük: 9.4.2002) Elbirliği mülkiyette(**) malikler vergiden müteselsilen sorumlu olurlar.

(*) (Değişmeden önceki ibare) müşterek mülkiyet

(**) (Değişmeden önceki ibare) iştirak halinde mülkiyette

Beyan Esası

(4751 sayılı Kanunun 7/b maddesiyle kaldırılmıştır Yürürlük: 9.4.2002)(*)

(*) (4751 sayılı Kanunla kaldırılmadan önceki şekli) (2587 sayılı Kanunun 4'üncü maddesiyle değişen madde) Bina Vergisi, mükelleflerin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirilir.

Şu kadar ki, mükelleflerin beyan edecekleri değerler Maliye ve Bayındırlık Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleriyle bu kanunun 20'nci maddesine göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak, 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle hesaplanacak maliyet bedelinden düşük olamaz. Düşük beyanda bulunulması halinde, mükellefin beyanı vergi dairesince maliyet bedeline yükseltilerek tahakkuka esas alınır ve mükellefe bildirilir. (4369 sayılı Kanunun 82/6'ncı maddesiyle kaldırılmıştır.

Yürürlük: 29.7.1998, Geçerlilik: 1.1.1998) (1)

Geçici ve daimi muafiyetten faydalanacak olanların da beyanname vermeleri mecburidir.

Bir vergi dairesi faaliyet bölgesi içindeki bir mükellefe ait binalar aynı beyannamede birleştirilerek beyan olunur.

(1) (Kaldırılmadan önceki şekli) Vergi dairesince hesaplanan miktar ile mükellefin beyanı arasındaki farka kusur cezası uygulanır.

Verginin Tarh ve Tahakkuku

(4751 sayılı Kanununun 2/B maddesiyle değişen madde
Yürürlük: 9.4.2002) Bina vergisi, ilgili belediye tarafından;

a) Dört yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının Ocak ve Şubat aylarında,

b) 33 üncü maddenin (1) ilâ (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerle bildirim verilmesi icabeden hallerde, vergi değerini tadil eden sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın Ocak ayı içinde, vergi değerini tadil eden sebep yılın son üç ayı içinde vuku bulmuş ve bildirim, vergi değerini tadil eden sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise bildirim verildiği tarihte,

c) 33 üncü maddenin (8) numaralı fıkrasında yazılı hallerde, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında,

29 uncu maddeye göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur. Bildirim posta ile gönderilmiş ise vergi, bildirim verme süresinin son gününü takip eden yedi gün içinde tarh olunur. Bu suretle tarh olunan vergiler, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir.

Yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, 29 uncu maddeye göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır.

Bir il veya ilçe hududu içerisinde birden fazla belediye olması halinde, belediye ve mücavir alan sınırları dışında bulunan binaya ait bina vergisini tarha yetkili olacak belediye, ilgili valiler tarafından belirlenir.(*)

İndirimli (sıfır) orandan kimler yararlanacak?

Bakanlar Kurulu bazı kişiler için Emlak Vergisi oranını 2004 yılı için sıfıra indirdi. Bu nedenle, tek bir konuta sahip olan aşağıdaki kişilere, bu konutun brüt alanının 200 m² yi geçmemesi koşuluyla Emlak Vergisi oranı sıfır olarak uygulandı, yani bu kişiler 2004 yılında bu tek konutları için Emlak Vergisi ödemeyecekler: Hiçbir geliri bulunmayanlar (kendisine bakmakla yükümlü kimsesi olup 18 yaşını doldurmamış olanlar hariç), geliri sadece sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları emekli, dul, yetim, ölüm ve maluliyet aylığından ibaret bulunanlar, şehitlerin dul ve yetimleri ile gaziler.

Hiçbir geliri olmayanlar bunu nasıl belgeleyecek?

Hiçbir geliri olmayanlar sıfır oran uygulamasından 2004 yılından itibaren yararlanmaya başladı. Bu mükelleflerin 38 no.lu Emlak Vergisi Tebliği ekindeki "hiçbir geliri olmayanlara ait form"la (belediyelerden temin edilebilir) birlikte, gelir vergisi mükellefi olmadıklarına dair ikametgâhlarının bulunduğu yer vergi dairesinden ve aktif sigortalı bulunmadıklarına dair üç sosyal güvenlik kurumundan (Emekli Sandığı, Bağ - Kur ve SSK'dan) alacakları belgeleri yıl sonuna kadar ilgili belediyelere vermeleri gerekiyor.

İNŞAAT BAŞLAMA-BİTİŞ SÜRECİNDE YAPILACAK İŞLEMLER

BAŞVURULACAK MERCİ	BAŞVURU SÜRESİ	İSTENEN BELGELER	YAPILACAK İŞLEMLER
1. AŞAMA : a) SSK Şube Md. İşyeri Tescili	Sigortalı Çalıştırmaya başlamadan önce	1) İşyeri Bildirgesi 2) İmza Sirküleri 3) Vergi L.Fotokopisi 4) Tic.Sic.Gaz.Fotokopi 5) Tic.Oda Belgesi 6) İşin sözleşme fotokopisi	İnşaat mahallinin bağlı bulunduğu Sigorta müdürlüğüne işyeri Numarası almak için işçi çalıştırmaya başlamadan önce müracaat edilir. İşyeri sicil no. alınır.
b) Bölge Çalışma Md. ne	Sigortalı Çalıştırmaya başladığı tarihten itibaren en geç 1 ay içinde	1) İşyeri Bildirgesi 2) İmza Sirküleri 3) Vergi L.Fotokopisi 4) Tic.Sic.Gaz.Fotokopi 5) Tic.Oda Belgesi 6) İşin sözleşme fotokopisi	İnşaat mahallinin bağlı bulunduğu bölge müdürlüğüne işçi çalıştırmaya başladığı tarihten itibaren en geç 1 ay içerisinde gerekli belgelerle müracaat edilir İşyeri sicil no. alınır.
c) Vergi Dairesi Md.ne	İşe başladığı tarihten itibaren en geç bir ay içerisinde	1) Dilekçe 2) İmza Sirküleri 3) Vergi L.Fotokopisi 4) Tic.Sic.Gaz.Fotokopi 5) Tic.Oda Belgesi 6) Yapı Ruhsatı fotokopisi	İnşaat Mahallinin bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar vergisi nedeniyle, işe başladığı tarihten itibaren en geç 1 ay içinde müracaat edilerek muhtasar beyannamenin nereye verileceği (Merkez den verilse dahi) bildirilir.

2. AŞAMA: a) PTT Abone İşleri Md.	Şantiye tesisleri kurulmaya başlandığı tarihte	1) Dilekçe 2) Başvuru formu	Şantiye tesisi kurulmaya başlaması ile PTT mahalli abone işleri müdürlüğüne müracaat edilir, keşif yaptırılır, gerekli ödeme yapılarak işlem tamamlanır.
b) Sular idaresi etüd proje md. Abone işleri md.	Beton vizesinden önce Şantiye kurulma aşamasında	1) Dilekçe 2) Projeler 3) Kanal katılım payı makbuz fotokopisi 4) Yapı ruhsatı fotokopisi	Gerekli belgeler ile Etüt proje md. ne başvurulur, tesisat projeleri onaylatılır, Abone işlemleri yapılır.

c) Belediye Fen işleri Md.	Abone işleri müracaatı takiben.	1) Dilekçe 2) Abone işlerinden alınan yazı 3) Su bağlantısı ile ilgili vaziyet planı	Asfalt kırımı veya kaldırım kırımı gerekiyorsa bu bedel Fen işlerine yatırılır. Ayrıca güvence parası ödenir. Kırım izni alınır. İş bitimini müteakip Güvence geri alınır.
d) TEDAŞ Müessese Müdürlüğüne	Şantiye Kurulma aşamasında	1) Dilekçe 2) Elektrik tesisat projesi 3) Vaziyet planı	Elektrik projesi ve sorumlusu ile birlikte müracaat edilir, keşif istenir. Malzemeleri temin edilerek gerekli bedeller ödenir.
e) Banka Şube Müdürlüğüne	İşyeri açılış aşamasında	1) Dilekçe 2) İmza sirküleri 3) Vekaletname 4) Tic. Oda sicil belgesi 5) Tic.Sicil gazete Fotokopisi	İnşaat mahallinin bulunduğu yerdeki en yakın Banka şubesine (Şirket merkezinin de çalıştığı) Para transferleri için hesap açılır.
f) SSK Md. Hastahane ve Dispanserlerine	İşçi çalıştırmaya başlandığı tarihten önce	1) İmza sirküleri (Vizite kağıdına imza atmakta olanlara ait)	Mahalli Sigorta Müdürlüğüne, hastahane ve dispanserlere örneği kurumca hazırlanmış imza sirküleri verilir. Çalıştırılacak işçilerin SSK girişleri 1 gün önceden SSK müdürlüklerine bildirilir.

g) Belediye Yapı işleri Md. (Beton vizesi)	Hafriyat yapıldıktan sonra temel betonları dökülme aşamasında	1) Beton vize dilekçesi	Beton atılmadan önce her beton aşamasında mahalli belediyenin ilgili elemanlarınca onayı istenir.
h) Belediye hesap işleri (Varsa- işgaliye harcı)	İnşaat başlamadan önce	1) Dilekçe 2) Vaziyet planı 3) Yapı ruhsat fotokopisi	Mahalli Belediyeden işgal edilecek yerin keşfi istenir, işgal süresince bedeli ödenir. İşgal durumunun kalkması ile Belediyeye yazılı bilgi verilir.
Belediye Hesap işleri Md. (Hafta sonu çalışma izni)	İnşaata başlamadan önce	1)Dilekçe 2)Yapı Ruhsatı fotokopisi	Mahalli belediyeden hafta sonu çalışma izni harcı ödenerek gerekli izin belgesi alınır.Harç bedeli yıllık olarak ödenir.

k) Bölge Çalışma Md. (Yapı iş defter onayı)	İnşaat başlama aşamasında	1) Dilekçe 2) Yapı iş defteri	İnşaatın başlaması aşamasında Yapı iş Defteri Bölge Çalışma Md. ne onaylatılır, teftişlerde hazır halde bulundurulur.
l) Mahalli Karakol	Şantiyede işçi	1) Dilekçe 2) Liste	Şantiye koşullarında kalacak işçilerin kimlikleri bir liste halinde mahalli karakola bildirilir.
m) Toprak Döküm yeri izni veren kuruluşa	Hafriyata başlamadan önce	1) Dilekçe 2) Yapı ruhsatı fotokopisi	Döküm bedeli ödenerek makbuz alınır. Hafriyat bittikten sonra temel vizesi işlemlerine başlanır.
<u>3. AŞAMA :</u> a) Belediye İmar Md. (Temel Vizesi)	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	1) Dilekçe 2) Peyzaj Mimarisi 3) Toprak döküm belgesi 4) Toprak döküm makbuz	Belgeler İmar md. ne verilerek Temel vizesine ilişkin yazı alınır

b) SSK Şube Md.	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	1) Dilekçe 2) İşe Giriş bildirgeleri 3) Bordrolar	İşin bittiğini ve işçi çalıştırmaya devam edilip edilmediği bildirilir. İşçilik nispeti hesap edilir varsa pirim borcu ek pirim tahakkuku ile kapatılır. İlişiksizlik belgesi alınır. Alt işveren (Taşeron) lara ait Sigorta dosyasının da işveren dosyası gibi takip ve incelenmesi gereklidir. Sorumluluk işverene ait olduğundan Taşeron dosyasındaki eksiklikler nedeni ile ilişiksizlik belgesi alınmaz.
b) Belediye İmar Md. (İşkan Ruhsatı)	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	1) Dilekçe 2) İşgalliyeye borcu bulunmadığı yazısı 3) İkişer adet ön ve arka Fotoğraf 1) Vergi ve SSK ilişiksiz yazısı 2) Kanal Vizesi	İnşaatın tamamlanmış olması sebebiyle ilgili belediyeye müracaat edilerek işkan ruhsatı talep edilir.
c) Sular idaresi Abone işeri	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	1) Dilekçe 2) Ödenmiş fatura fotokopisi 3) İşkan ruhsatı	Su aboneliği kapatılır. Verilmiş depozitolar geri alınır, Yeni abonelikler için numara alınır.

d)TEDAŞ Müessese Müdürlüğüne	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	Dilekçe 1)Ödenmiş fatura fotokopisi 2)İskan ruhsatı	Elektrik aboneliği kapatılır. Verilmiş depozitolar geri alınır, Yeni abonelikler için numara alınır.
e) Vergi Dairesi Müdürlüğü	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	1) Dilekçe	İş bittiğine dair dilekçe verilerek Muhtasar mükellefiyeti kapatılır.
f) Banka Şube Md.	İnşaatın Tamamlanması aşamasında	1) Dilekçe	Hesaplar kapatılarak hesap bakiyeleri tahsil edilir.

JOINT VENTURE

I. Genel Olarak

1960'lı yıllardan itibaren günümüze kadar geçen süre içinde dünya ticareti büyük gelisme göstermis ve bunun neticesinde is hacminin ve cironun artması ile ticari sirketlerin arasında da guruplasmalara ve yapısal bazı degisikliklere neden olmustur.

Sirketlerin, rekabet güçlerini artırmak düşünçesi ile, araştırma ve gelistirme faaliyetlerine ağırlık vermeleri maliyet masraflarını artırdığından, bu faaliyetlerini belirli konulara ve alanlara yöneltmeleri sonucunu dogurmustur. Örneğin, ileri teknolojiye dayalı, anahtar teslimi büyük tesisler kurulması, bir tek sirketin mali ve teknik gücünü asmıştır. Tüm bunlar, Avrupa ve ABD sirketlerini, taahhüt ettikleri islemi gerçeklestirebilmek için, kendi aralarında isbirligi yapmak zorunda bırakmıştır.

Bu isbirligi, sirketlerin iki usulden birine müracaatları suretiyle yapılmaktadır :

- Sirketlerin birlesmesi veya
- Sirketler arası isbirligi.

Bu iki usul yapısal olarak birbirinden farklıdır. Birlesme, iki ya da daha çok sirketin, tek yönetim altında bir araya gelmesini ifade eder. İlgili sirketlerin, tek bir tüzel kişilik altında birlestikleri bu sistemin, ekonomik açıdan iyi bir guruplasma türü olmadığı anlaşılmıştır. Birçok ülkedeki tekellesmeyi önlemeye çalisan mevzuat, serbest rekabeti koruma ilkesinden hareketle, bu şekilde güçlü gurupların oluşmasını engellemeye çalışmaktadır. Sirketlerarası isbirligi ise, sirketlerin sadece belirli bir isin ifası için bir araya gelmelerini ifade eder. Yerli ve yabancı sirketler arasında belirli bir isin ifası için ve belirli bir süre ile sınırlı olarak girisilen bu “**ortak maceraya**” Joint Venture denilmektedir. İsbirliginin yerli ve yabancı yatırımcılar arasında olması, ortak macera kavramına, daha uygun düsmektedir. Son yıllarda Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması nedeniyle, Joint Venture seklindeki kuruluşların giderek yaygınlastığı görülmektedir.

II. Türk Hukukunda Joint Venture'ın Yeri

Hukukumuzda, Joint Venture sözleşmelerini bir bütün olarak ele alan özel bir düzenleme mevcut değildir. Joint Venture, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, "is ortaklıkları" adı altında yer almakta ve bu kanuna tabi oldukları ifade edilmektedir. Ancak, bu sadece vergi mükellefiyeti açısından dır. Zira, Türk Hukukunda Joint Venture'lar, adi şirket sayılırlar. Borçlar Kanunu'nun 520. ve müteakip maddelerinde yer alan adi şirket hükümleri, uygun oldukları ölçüde Joint Venture sözleşmelerine de uygulanacaktır. Joint Venture, adi şirket şeklinde kurulabileceği gibi, yapılacak işin özelliği ve ortakların yararları dikkate alınarak ticaret şirketi kurulması veya mevcut bir şirkete katılması şeklinde de oluşturulabilir. İste kararlaştırılan bu türle göre bazen Borçlar Kanunu, bazen de Türk Ticaret Kanunu'nun ilgili hükümleri tatbik edilecektir.

III. Ortak Girişim (Joint Venture) Tipleri

1. İş Ortaklıkları

Türkiye'de, iş ortaklıkları kavramının Kurumlar Vergisi Kanunu'na dahil edilmesinden önce de, büyük ihalelerde iş sahibi idareler, işi müteahhit olarak bir firmaya vermek yerine, böyle büyük baraj ve tesis inşaatı için tek müteahhidin makine parkı ve yetmiş insan gücünün yetersiz olması, yabancı firmaların ileri teknoloji ürünlerinden faydalanabilmek gibi çeşitli amaçlarla, tüm bunları sağlayabilecek yeterlilikte, güçlü firmalardan oluşan bir gruba vermeyi tercih etmişlerdir. Bunlar, konsorsiyum şeklinde ve adi şirket hükümlerine tabi ortaklıklar olarak kurulmuşlar; bazı büyük projeleri gerçekleştirmişlerdir. Ancak, ortak girişimden elde edilen kâr, vergiye tabi tutulmaksızın doğrudan ortaklığı meydana getiren şirketlerin bünyelerine aktarıldığından, ortakların tümünün Kurumlar Vergisi mükellefi olmadığı veya yabancı girişimcilerin mevcut olduğu hallerde vergi kaybına sebebiyet veriyor veya zamanında vergilendirilemiyordu. Bu sakıncaları ortadan kaldırmak, vergilendirmeyi disipline etmek amacıyla mevzuat değişikliğine gerek görülmüş, "İş Ortaklıkları" kavramı Kurumlar Vergisi Kanunu'na girmiştir. Böylelikle, yine adi şirket sayılıp tüzel kişiliği olmayan, ancak kazançlarının vergilendirilmesi yönünden tüzel kişiliğe sahip şirketlere mahsus hükümlere tabi tutulan, özellikleri bu kanunla ve bağlı tebliğlerde belirlenen ayrı bir ortak girişim tipi ortaya çıkmıştır ki, buna "İş Ortaklıkları" adı verilmiştir.

a. İş Ortaklıklarının Özellikleri :

Ortaklardan en az birinin Kurumlar Vergisi mükellefi olması.

Ortaklardan biri, sermaye şirketi, kooperatif, kamu iktisadi müessesesi veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler olmalıdır. Aynı zamanda, bunlardan birinin Türk Kurumlar Vergisi mükellefi olması istenilmektedir.

Yazılı sözleşme ile kurulmaları.

İs sahibi idareler, bu sözleşmenin noterden tasdikli olmasını da istemektedirler.

Belirli bir isin ifasına yönelme.

İs ortaklıkları, devamlılık arz eden ve aynı nitelikte olan işler için değil, somut bir isin yapılması gayesiyle oluşturulur.

İsin gerçekleşmesi için süre tayin edilmelidir.

Hem is ortaklığı hem de is için süre saptanmalıdır. Genelde ortaklığın süresi, isin süresinden daha uzun tutulmaktadır. İis bittikten sonra ortaklık tasfiye edilir.

İsin, birden fazla takvim yılına yayılmış inaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerle ilgili olması gerekir.

Burada, kârın vergilendirilmesindeki gecikme önlenmeye çalışılmaktadır.

İs ortaklığı ile is sahibi arasında bir is görme sözleşmesinin yapılmış olması.

Böyle bir sözleşmenin imzalanmasını takiben is ortaklığı, vergi dairesine müracaatla kurumlar vergisi mükellefi olarak vergi numarası almalıdır.

Ortaklar isin tamamının ifasından müstereken ve müteselsilen sorumludur.

Her bir ortak, is sahibine karşı isin tümünün icrasından sorumludur. Vergi mükellefi olarak da durum aynıdır. Ancak iç ilişkide, kendi aralarında akdettikleri kuruluş sözleşmesi hükümlerine istinaden, ödeme yapmak zorunda kalan ortakın, diğer ortaklara bunu yansıtma imkanı mevcuttur.

Konsorsiyum şeklindeki ortak girişimlerle, is ortaklıklarını ayıran en önemli fark buradadır. Zira konsorsiyumlarda her ortak, is sahibine karşı, sözleşmede kendisinin yapacağı is veya bölümle sınırlı olarak sorumlu bulunmaktadır.

Elde edilen kârın paylaşılmasına ilişkin esasların sözleşmede yer alması.

Borçlar Kanunu'nun 523. maddesi hükmüne göre, aksine sözleşme yoksa, her ortakın kârdan ve zarardan hissesi birbirine esittir. Fakat ortaklar, kuruluş sözleşmelerinde kâr veya zararın aralarında ne şekilde paylaşılacağını belirleyebilirler. Bu durumda sözleşmelerindeki kurallar geçerli olacaktır. Ortaklardan biri sermaye olarak sadece emegini ortaya koymussa, onun zarara ortak olmayarak, yalnız kâra istiraki kararlaştırılabilir.

Vergi mükellefiyetlerinin yerine getirilmesi.

is ortaklıkları, taahhüt edilen is tamamlansa dahi, vergi yükümlülükleri ortadan kalkmadıkça sona ermez. Sonuç olarak, bir ortak girişim yukarıda sunulan tüm unsurları içeriyorsa, onu “is ortaklığı” olarak vasıflandırmak mümkün olabilecektir.

2. Diğer Ortak Girişimler

is ortaklıkları dışında kalan ortak girişimler, yukarıdaki kurallara bağlı olmaksızın adi ortaklık sayılırlar. Bunlar hakkında Borçlar Kanunu’nun 520. ve müteakip hükümleri uygulanır. **Konsorsiyum** şeklinde kurulan ortak girişimlerin de yapısı bu mahiyettedir. Öte yandan, yerli ve yabancı girişimciler, sadece adi şirket şeklinde değil, ticaret şirketi kurmak veya daha önceden kurulmuş bir ticaret şirketine katılmak suretiyle de Joint Venture oluşturabilirler.

Yabancı ortağın bu katılımı gerçekleştirebilmesi için, teşebbüsün;

- Memleketin ekonomik gelişmesine yararlı olması,
- Türk özel teşebbüsüne açık bulunan bir faaliyet alanında çalışması, gibi şartları taşıması ve DPT’den izin alması gerekmektedir. Ancak, Türkiye’ye ithal edilecek yabancı sermaye, ülke çapında tekel teşkil edecek faaliyetlerde bulunan kuruluşlarda

çoğunluk hissesine sahip olamaz (Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu 1.maddesi).

IV. Ortaklar Arası Gruplaşmalar

1. Yatay Gruplaşma

Joint Venture'ı oluşturan ortakların her birinin doğrudan doğruya iş sahibi ile ilişkisi varsa, yani tüm ortaklar iş sahibi ile sözleşmeyi imzalamışlarsa, bu takdirde ortaklar arasında yatay gruplaşma söz konusudur. Yatay gruplaşmada, ortaklardan herbiri iş sahibine doğrudan bağlı olduğundan, işin kötü ifa edilmesi veya hiç ifa edilmemesinden dolayı iş sahibine karşı müteselsilen sorumlu olur. Bu nedenle, ortaklardan birinin ayrılması, ölümü, iflası veya hüküm giymesi gibi haller, sözleşmenin devamına engel olmayacaktır.

2. Düşey Gruplaşma

Sadece bir veya birkaç şirketin iş sahibi ile doğrudan hukuki ilişkiye girmesi halinde söz konusu olur. Bu durumda örneğin bir ortak iş sahibi ile sözleşme imzalar, diğerleri alt müteahhit olurlar. İş sahibine karşı, sözleşmeyi imzalayan ortak sorumlu olmasına rağmen, aralarında yaptıkları sözleşmeye getirdikleri hükümlerle, sorumluluk esaslarını belirleyebilirler. İş sahibine muhatap olan ortağın ölümü, iflası halinde sözleşme son bulur. Ancak, alt müteahhitlerin yeni bir teklifte bulunması ve iş sahibinin de bu teklifi uygun görmesi halinde, işe devam edilebilir.

3. Pilot Firma

Bazı Joint Venture ortakları, daha önceden iş sahibine yaptığı diğer işler nedeniyle onun güvenini kazanmış olabilir. Ayrıca, gerek iş sahibi ile ortaklar ve gerekse ortak girişimi oluşturan firmalar arasında diyalog ve işbirliğinin sağlanmasına ihtiyaç duyulmaktadır. İşte bu gereksinim, "Pilot Firma" kavramını yaratmıştır.

İş sahibinin muhatabı pilot firmadır. Ortaklık ile iş sahibi firmanın yazışmaları, pilot firma aracılığı ile yapılır. Tek bir pilot firmanın yeterli olmayacağının anlaşıldığı büyük ihalelerde, ihtisas alanlarına göre iş taksimi yapılarak iki pilot firma tayin edilmektedir. Örneğin, "Teknik Pilot Firma" ve "Ticari Pilot Firma" gibi.

Ortakları vekil sıfatıyla temsil eden pilot firmalara, hem yatay hem de düşey gruplaşmalarda rastlamaktayız. İş her ne kadar ortak girişim tarafından yapılıyorsa da, ön planda yer alan pilot firmaca yapıldığı intibainin oluşması, iş sahibi idare ile yakın diyalog imkanlarının mevcudiyeti gibi nedenler, pilot firma seçilmeyi cazip hale getirmektedir. Ortaklar pilot firma seçiminde anlaşılmazlarsa, grup dışında bir firmanın pilotluğu üstlenmesi yoluna gidilir. Bu firma işi bizzat ifa etmeyip, sadece pilot rolünü üstlenir.

V. Ortak Girişimde ilişkiler

1. iç ilişkiler

iç ilişki denilince, ortak girişimin yönetimi ve ortakları arasındaki hukuki ilişkiler anlaşılır. Genel olarak ortaklar, iç ilişkilerini diledikleri gibi düzenleyebilirler. Ortak girişime, Borçlar Kanunu'nun adi şirkete ilişkin hükümleri uygulanacağından, doğaldır ki, yapacakları düzenleme kanunun emredici kurallarına aykırı olamaz. Örneğin ortaklığı yönetenlerin yılda bir kez diğer ortaklara hesap vermesini öngören Borçlar Kanunu 530/2 maddesi bu kabil hükümlerdendir.

a. Sermaye

Borçlar Kanunu 521.maddesine göre, ortaklar sermaye paylarını nakit olarak, diğer mal veya hizmet (emek) olarak koyabilirler. Temel mutabakatlarında aksine hüküm yoksa, sermayelerinin birbirine esit olması gerekir.

b. Mülkiyet

Ortak girişimin iktisap ettiği veya ortak girişime devredilecek mallar, alacaklar, istirak halinde mülkiyet esaslarına göre ortaklara ait olur. Ancak, temel mutabakatlarında ortaklar, müsterek mülkiyetin geçerli olacağı hususunda anlaşabilirler. istirak halinde mülkiyette ortaklardan her biri malın tamamı üzerinde hak sahibi iken, müsterek mülkiyette, belirlenmiş olan kendi hissesi üzerinde hak sahibidir.

c. Avans ve Masraflar

Ortaklardan birinin yaptığı masraflardan ve verdiği avanstaki ortak girişim sorumludur. Ortak verdiği avans için faiz isteyebilir. Sermaye yerine emegini koyan ortak, tazminat isteyemez.

d. Rekabet Yasası

Yönetici olsun olmasın Joint Venture ortaklarından hiçbiri kendi hesabına ortaklığın amacına aykırı ve ona zarar verici işler yapamaz. Rekabet yasasının sınırları iş hayatının icaplarına ve iyiniyet kurallarına göre tespit edilir. Diğer ortaklar, rekabet yasasına aykırı davranış sebebiyle uğradıkları zarar ziyanın tazminini isteyebilecekleri gibi, haklı sebeplerle Joint Venture'ın feshini veya yönetici ortanın yönetim yetkisinin kaldırılmasını da talep edebilirler.

e. Kararlar

Borçlar Kanunu'nun 524.maddesine göre, kararlar tüm ortakların oybirliği ile alınır. Ancak, temel mutabakatta kararların oy çokluğu ile alınabileceği belirtilmiş ise, buna göre hareket edilir. Yine aynı maddede, hisselerin değil, şahıs çoğunluğunun esas alınacağı belirtilmiştir.

f. Yönetim

Joint Venture, ya tek ortak tarafından veya yönetim için görevlendirilen birkaç ortak veya bütün ortaklar tarafından yönetilir. Hatta, Joint Venture'ın yönetimi ortaklar dışında üçüncü bir şahsa da bırakılabilir. Bunlardan hiçbiri sözleşmelerinde kararlaştırılmamışsa, Borçlar Kanunu 525.maddesi gereği Joint Venture'ın yönetimi tüm ortaklara ait olur. Şirket yönetimi ortakların hem hakları, hem de görevleridir.

Yönetim yetkisi, amacın gerçekleşmesi için gerekli olan olağan iş ve işlemleri kapsar. Olağan işlemlerin dışında kalanların yapılması, bütün ortakların oybirliğine bağlıdır. Olağanüstü işlemlere örnek olarak, umumi vekil tayini, gayrimenkuller üzerinde tasarruf ve bağışlar gösterilebilir. Joint Venture'ın yaptığı işlemlerden dolayı ortakların müteselsil sorumluluğu esastır. Öte yandan ortakların birbirlerine karşı sadakat borcu vardır. Bu nedenle ortaklardan her biri, kendi işinde gösterdiği dikkat ve özeni Joint Venture'ın işlerini ifa ederken de göstermek zorundadır. Ortakların özen gösterme borcuna aykırı davranışları neticesinde, bundan zarar gören diğer ortaklara karşı tazminat ödeme mükellefiyeti doğar.

g. Kâr Dağıtımı

Joint Venture'da yönetici ortak, her yıl en az bir defa hesap vermeye ve kâr paylarını

ödemeye mecburdur. Hesap devresinin uzatılmasına dair sözleşmeye konulan şartlar geçerli değildir. Ortaklar, niteliği gereği şirkete ait tüm kazançları aralarında paylaşmak zorundadırlar. Sözleşmede, kâr ve zararın paylaşımının ne şekilde yapılacağı gösterilir. Ancak, sadece kâr veya sadece zararın nasıl paylaşılacağı belirlenmemiş ise, bu hem kâr, hem de zararın taksimi hakkında uygulanır. Sözleşmede hiç bir hüküm yoksa, hissesine bakılmaksızın her ortağın kâr ve zarardan eşit yararlanması veya eşit üstlenmesi Borçlar Kanunu'nda kabul edilmiştir.

h. Denetim

Denetim de ortakların haklarındanadır. Bu kapsamda, işlerin gidisatı hakkında bilgi isteme, defter ve evrakları inceleme, mali durum hakkında özet çıkarma, aksi sözleşmede kararlaştırılarak bertaraf edilemeyecek olan haklardandır.

2. Dış ilişkiler

a. Dava Ehliyeti

Ortak girişim, adi şirket sayıldığından, ayrı bir tüzel kişiliği yoktur. Bu nedenle, taraf oldukları davalarda, ortakların hep birlikte hareket etmeleri gerekir. Davada taraf olmak, olagan işlerden sayılmadığından ortaklığın temsili için özel yetki alınmalıdır. Ortığa yönetim yetkisinin verilmiş olması halinde, üçüncü şahıslara karşı Joint Venture'ı temsil etme yetkisinin de varlığı kabul edilir. O halde, yönetime yetkili olan ortak, Joint Venture adına yalnız başına dava açabilir veya ona karşı dava açılabilir.

3. Ortak Girişim - Banka ilişkileri

Bu bölümde, Hazine ve Dış Ticaret Müsteşarlığı'nın konuyla ilgili görüşlerine yer verilmiştir.

1- Türk Ticaret Kanunu'nda tanzim edilen şirketlerin özelliklerini göstermeyen ve özel

kanunlar ile kurulan şirketlerin dışında kalan, tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklar biçiminde tesekkül etmiş olan iş ortaklıkları adına Bankalar Kanunu uyarınca kredi tahsisi ve kullandırımı söz konusu olmayacak, kredinin doğrudan doğruya ortaklardan biri veya bir kaçına açılması gerekecektir.

Bu çerçevede, iş ortaklıklarının bağımsız ayrı bir tüzel kişi olarak kabulü ve buna göre

kredilendirilmesi, dolayısıyla ortaklık adının risk cetvellerinde yer alması uygun olmayacaktır.

2- Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıklar ile ortakları arasında Bankalar Kanunu'nun 38. maddesi, 3. fıkrasında tanımlanan şekilde bir kredi ilişkisi tesis edilmeyecektir. Ancak, iş ortaklığının ortağı durumunda olan gerçek ve tüzel kişilere açılacak krediler iş ortaklığı ile ilgilendirilmeksizin anılan fıkrada belirtilen esaslar dahilinde dolaylı kredi ilişkisi hesabında dikkate alınacaktır. Öte yandan, teminat mektuplarının metinlerinde, garanti olunan riski anlatmak için ortak girişimin adı geçse de, mektubun kredili müşterimiz lehine düzenlendiği açıkça belli olmalıdır. Ortak girişimin birden fazla ortağına kredi açılıyorsa, kimler lehine ve ne miktar için garanti verildiği belirtilerek, tek bir teminat mektubu düzenlenebilir.

4. Ortaklar Arasında Degisiklik

a. Yeni Ortak Alınması

Borçlar Kanunu'nun 532/1. hükmüne göre, ortaklardan hiç biri, diger ortakların rızası olmadan Joint Venture'a yeni ortak alamaz. Ortaklığa alınma; sermaye koyarak sonradan katılma, ayrılan ortagin yerine girme, ortaklardan birinin kendi payına üçüncü şahsı ortak etmesi ya da kendi payını ona devretmesi, mirasçı sıfatıyla Joint Venture'a girme, seklinde olur. Mirasçılardan Joint Venture'a ortak olabilecegi hususunda sözleşmede hüküm varsa, diger ortakların rızası aranmaksızın ölen ortagin yerine mirasçılarını Joint Venture'a alınır. Bunun dışındaki ortaklığa alınma hallerinde mutlaka diger ortakların onayı gereklidir.

b. Ortaklıktan Çıkarma

Ortagın iflası, haciz altına alınması, sermaye taahhüdünü yerine getirmemesi, sözleşmeye göre yükümlü olduğu yönetim ve temsil görevini yerine getirmekten kaçınması veya, sözleşme hükümlerine aykırı davranması hallerinde ortaklıktan çıkarma mümkündür.

VI. Joint Venture'ın Sona Ermesi

Sona erme halleri Borçlar Kanunu'nun 535 ve 536. maddelerinde gösterilmiştir.

Buna göre;

- Joint Venture ile güdülen amaç gerçekleşmiş veya gerçekleşmesi imkansız hale gelmişse,
 - Mirasçılar ile devam konusunda sözleşmede hüküm bulunmadığı hallerde, ortaklardan birinin ölümü,
 - Ortagin hissesinin haczedilmesi, iflas etmesi, haciz altına alınması,
 - Bütün ortakların oybirliği ile sona erme konusunda karar vermeleri,
 - Muayyen müddet için kurulmuş ise, bu sürenin dolmasıyla,
 - Sözleşmede, bir ortaga fesih hakkı verilmişse, bu ortagin irade beyanına bağlı olarak,
 - Haklı sebeplerden fesih konusunda verilmiş bir mahkeme kararıyla,
- Joint Venture sona erer. Muayyen müddet için kurulan ortaklıklarda, fesih için (6) ay öncesinden ihbarda bulunmak gerekir. Bu süre için feshi ihbarda bulunulmamışsa, ortaklık muayyen olmayan bir müddet için yenilenmiş sayılır (Borçlar Kanunu 536.maddesi).

VII. Tasfiye

Joint Venture'ın üçüncü şahıslarla olan münasebetleri “dış tasfiye”, bakiyenin ortaklar

arasında paylaşılması “iç tasfiye” olarak adlandırılır. Borçlar Kanunu 540. maddeye göre, bütün ortaklar tasfiye memuru durumunda olup, tasfiye işlemlerine fiilen katılmak zorundadırlar. Dış tasfiye için, ortaklığın aktifi ve pasifi saptanır. Mallar satılarak aktifler paraya çevrilir. Üçüncü şahıslara yapılması gereken ödemeler karsılanır. Ortakların verdiği avanslar ve yaptıkları masraflar kendilerine ödenir.

iç tasfiyede, Joint Venture zarar etmiş ise, zarar ortaklar arasında, aksine sözleşmede hüküm yoksa, esit olarak paylaşılır. Karın paylaşımı da, aynı esaslara göre gerçekleştirilir. Joint Venture'ın sona ermesi üçüncü şahıslara karşı taahhütlerde değişiklik yapmaz. Ortakların Joint Venture'ın taahhütlerinden müteselsil sorumluluğu aynen devam eder.

J.V. ve KONSORSİYUMLARIN ADI ŞİRKET KABUL EDİLMESİNİN SONUÇLARI

Ortaklık sözleşmelerini düzenleyen mevzuatın yokluğu nedeniyle, bu tür sözleşmelerle kurulan ortaklıklar, değinildiği üzere BK m.520 – 541 arasında düzenlenen adi şirket hükümlerine tabi olmaktadır. Bilindiği üzere adi şirketlerin Türk hukukuna göre tüzel kişilikleri yoktur. Bu durumun şirket yapılarının serbestçe gelişmesine imkan veren olumlu yönlerinin bulunmasına rağmen, kimi uygulama sorunlarını da bünyesinde barındırdığı hatırlanmalıdır.

Çoğu kez çok büyük yatırımların realize edilmesine yönelik projeleri üstlenen ve adi şirket olarak kabul edilen bu ortaklıkların durumu, uygulamada pek çok sorun ve belirsizlikle karşılaşmaktadır.

Karşılaşılan sorunlara çok genel hatları ile örnek vermek gerekirse;

•Joint Venture – Ortak Girişim – İş Ortaklığı – Konsorsiyum kavramları uygulamada benzer yapıları ifade etmekle birlikte aralarında nüanslar vardır.

Daha çok uygulamadan ortaya çıkmış bu alt ayrımların ve değişik isimlerin kullanılmasından ortaya çıkan ticaret ve/veya vergi hukukunu, çalışma mevzuatını, sosyal güvenlik hukukunu, teşvik mevzuatını ilgilendiren çok çeşitli sorunlar yaşanmaktadır.

Kavramlar açıklığa kavuşturulmalı, tanım birliği sağlanmalı ve bağlı mevzuatı bu üst başlıklara uygun olarak düzenlenmelidir.

Hukuki statüleri tam olarak netlik kazanmadığı ve ortaklığa ilişkin kavramlar ve içerikleri herkes tarafından farklı algılanabildiğinden uygulama sonuçları da o ölçüde belirsiz olmaktadır.

- Adi şirket hükümlerine tabi olan bu ortaklıkların vergi kanunları karşısında durumu net değildir. Bu konuya aşağıda ayrıntılı olarak yer verilecektir.
- Tüzel kişilikleri olmadığı için hak ve fiil ehliyetleri de bulunmamakta ve dolayısı ile ehliyete bağlı tüm hakları da kullanamamaktadırlar.
- Ortaklıkların genellikle yabancı ortaklarla yapılmış olduğu dikkate alınırsa, iş bitiminden sonra ortaya çıkabilecek bir kısım sorumluluklarda yerli firmalar çeşitli sorunlara doğrudan muhatap olmaktadır.
 - 1.506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunundan kaynaklanan mükellefiyetler,
 - 2.İş kazaları dolayısıyla ortaya çıkan talepler,
 - 3.Vergi yükümlülükleri,
 - 4.Süregelen veya sonradan açılan davalar,Sıralanan konularda zaman aşımı süreleri 10 yılı bulmakta ve yerli firmalar aleyhine sonuçlar doğurmaktadır.
- Tüzel kişilik olamamaları sonucu ticaret siciline kayıtları da yapılamamaktadır. Bu nedenle de örneğin, Rusya'da bir iş almış olan ortak girişim bu işi için Türkiye'den ihracat yapamamaktadır.

İş Ortaklığı (J.V.) : J.V.- İş Ortaklıkları “*hukuken ve iktisaden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin (Vergi yönüyle Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri saklı kalmak kaydı ile) belirli bir işi ya da süreklilik arz eden bir faaliyeti, bir ticaret ortaklığı kurarak veya böyle bir ortaklık söz konusu olmaksızın gerçekleştirmek ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri ve o faaliyetin rizikolarını her biri müteselsilen sorumluluk altına girmek suretiyle üstlenmeleri*” biçiminde tarif edilmektedir.

Kurumlar Vergisi mükellefiyeti isteğe bağlı olarak tesis edilecektir. İşin paylaşımı yoktur, kâr/zarar paylaşımı vardır. Bu özellikleri ile uluslararası J.V. kavramına paraleldirler.

Konsorsiyum : Konsorsiyumda ortakların sorumlulukları açısından, üçüncü şahısla (işveren) yapılan sözleşmede, konsorsiyuma katılan ortakların müteselsil sorumluluğu bertaraf edilmektedir. Ortakların her biri işin tümünün ifasından sorumlu olarak taahhüt altına giriyorlarsa teknik anlamda bir konsorsiyum mevcut değildir. Konsorsiyumda sevk ve idare yetkisi ortaklardan birine bırakılır. Buna konsorsiyum lideri denilmektedir. Normalde lider konsorsiyumun tüm ortaklarını temsil etmektedir.

Adi Ortaklık hükümlerine tabidir. Kurumlar Vergisi mükellefi değildir. Kanun ya da Tebliğlerde tanımına rastlanmamıştır. İşin belli bölümlerinin paylaşıldığı, kâr/zarar paylaşımının söz konusu olmadığı ortaklıklardır.

Ortak Girişim : Bu terim, hukukumuza girmeden Sözleşmelerimize giren terimlerdenidir. 4734 sayılı Kanun'a kadar; ne T. Medeni Kanununda, ne T. Ticaret Kanununda, ne Borçlar Kanununda ve ne de vergi mevzuatımızda böyle bir terim veya deyim vardır. Yine bunların hiçbirinde bu terimin tanımı da yapılmış değildir. 4734 sayılı Kanundaki “*Ortak Girişim*” tanımı ise, bir “*grup*” tanımı olarak verilmiş olup; gerek ortaklıklar (Şirketler) hukuku açısından, gerekse vergi hukuku açısından tümüyle boşluktadır. Eğer bu terime bir kavram yüklenecekse ve hukuk sistemimize girecekse, o zaman konunun bütün boyutlarıyla ele alınarak hukuki bir baza oturtulması gerekir.

KAR / ZARAR PAYLAŞIMINDA VE VERGİ MÜKELLEFİYETİNDE YAŞANAN SORUNLAR

Adi ortaklıklar, Kurumlar Vergisi mükellefi olmadığı için işin sonunda ortaklığın kar ve zararını ortaklar kendi bilançolarına ithal ederek vergi beyanını kendileri vermektedir. İş ortaklığı durumunda ise , 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 düşememekte 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 kadük bir alternatif olarak kalmaktadır.

Ortaklıklar doğrudan doğruya Kurumlar Vergisi Mükellefi yapıldığı taktirde bununda kendi içinde sıkıntıları bulunmaktadır. Şöyle ki;

- 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 ortaklarınkine benzemeyecektir. Diğer bir ifade ile farklı biçim ve oranda vergiye tabi olacaklardır. Bu yüzden de ortakların vergi mükellefiyeti farklarından doğan mağduriyetlerini giderici yani vergi paylaşımının eşit gösterildiği ikinci bir sözleşme yapma ihtiyacı doğmaktadır. Fakat, 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, yani ortakların paylarını gösteren ciro tutarlarını kendi bilanço ve gelir tablolarına aktarmaları, Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre mümkün olmamaktadır.
- Türk vergi Sistemine göre **“zaman aşımı”** yani mükelleflerin yükümlülüğünün devam zorunluluğu süresi 5 yıl (SSK Kanunu 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 gerekse ihmalden doğan yanlışlıklar dolayısı ile devletin maruz kalabileceği **“Vergi Ziyai (vergi kaybı)”** tutarları vergi mükelleflerine ceza ve faizleri ile ödetilmektedir. Keza SSK işyeri mükellefleri içinde aynı sorumluluk geçerlidir. Fakat, bu cezaları yabancı ortaklara anlatmak, bu cezaları ve sorumluluğun süresini paylaşdırmak hiçbir zaman mümkün olmayacaktır. Çünkü yabancı ortağı işin bitiminden sonra Türkiye’de bulmak zorlaşmaktadır. Yerli ortağın yabancı ortak karşısında maruz kaldığı bu rekabet handikabının giderilmesi gerekmektedir.

•Adi ortaklık şeklinde işlem gören İş Ortaklığı muhasebesinde oluşacak kar paylarının ortaklara dağıtımında, yabancı ortakların yine “*Dar Mükellef*” kapsamında vergilendirilecek olmalarının yanı sıra bu sistemde ayrıca bir de kırtasiyecilik külfeti doğmaktadır. Çünkü Adi Ortaklıkta Kar/zarar sonucuna yönelik bağımsız bir vergi mükellefiyeti bulunmamakta fakat 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, yasada 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 erdiği için sorumluluk bağlamında Maliye, SSK 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, SSK, Çalışma Bakanlığı ve işteki diğer yasal 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.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Tespitimiz odur ki, uluslararası uygulamada İnşaat Sözleşmelerinin Yüklenici tarafı, en yaygın şekilde Joint Venture veya Konsorsiyumlardır. Bu, hiçbir zaman, başka konularda da Joint Venture veya Konsorsiyum kurulamayacağı anlamını taşımayacağı gibi, İnşaat Sözleşmelerinin başka tür Şirketlerce yapılmayacağı demek de değildir.

Uluslararası yaygın bu iki önemli ortaklık türünün, hukukumuzda uluslararası terminolojideki anlamı ile girmesi gerektiği kanısındayız. Bu tür ortaklıklara Türkçe isim bulmak ve düşünülen kavramları yüklemek zor olmasa gerekir.

J.V., Konsorsiyum, İş Ortaklığı, ve Ortak Girişim kavramlarının tüm kamu kurum ve kuruluşlarında uygulama birliğinin sağlanması bakımından, doğru algılanması çok önemlidir. Özellikle, İhale ve Sözleşme yapma ve uygulama konumundaki tüm yetkili ve sorumluların bu kavramları, bütün boyutları ile özümsemesi gerekir.

Bunun sağlanabilmesi için; Joint Venture (İş Ortaklığı), Konsorsiyum ve ortak girişimlerin tek bir yasal başlık ve düzenleme altında bir araya getirilmesinde yarar görülmektedir.

Yasal düzenleme yapılırken, düzenlemenin tüm hukuk sistemimizle uyumunun göz ardı edilmemesi gerekir. Doğal olarak, yapılacak köklü bir yasal düzenleme, konuyla ilgili mevcut tüm yönetmelik ve diğer düzenlemelerin de gözden geçirilmesini gerektirecektir.

Düzenleme ihtiyacı yukarıda ayrıntıları ile anlatılmıştır. Bu kapsamda, ortaklıkta ortaklar arasındaki ilişkiler, ortaklığa getirilmesi gereken sermaye veya yatırım payı ve bunu ifade temerrüdün hüküm ve sonuçları, ortaklığın dışarıya ve üçüncü kişilere karşı sorumlulukları, pilot ortağın durumu, ortaklığın yönetimi, ortaklığın denetlenmesi gibi hususlar müphem olup bu konuda belirleyici düzenlemeler yapılmalıdır.

Diğer şirketler gibi ortak girişimlerde bir akde dayanır. Ortak girişim sözleşmelerinin “temel mutabakat” denilebilecek başlangıç maddesi büyük önem taşır. Bu maddede taraflar, hangi maksatla böyle bir akdi ilişkiye girdiklerini açıklarlar. Bazı hallerde başlangıç maddesi, sözleşmede yer alan hükümlerin sert bir şekilde uygulanmasını önler veya bazı nüansları ortaya çıkarır.

Diğer bir deyişle, başlangıç maddesi, sözleşmenin yapılmasına amil olan fikrin, sözleşmeye hakim olmasını sağlar.

Başlangıç maddesinde tarafların yalnız birbirlerine karşı değil, sözleşmenin ne için akdedildiğini bilmek isteyen üçüncü kişilere karşı iletmek istedikleri bir mesaj yer almaktadır.

Bu çerçevede ortaklıklarla ilgili çıkarılması düşünülebilecek bir mevzuatta yer alması gereken hususlar çok genel hatları ile aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- Genel hükümler,
- Ortaklığın tarafları, sorumlulukları
- Ortaklığın Yönetimi ve Temsili,
- Ortaklığın işleyişi,
- Ortaklığın denetlenmesi,
- Ortaklığın süresi ve tasfiyesi

Adi Ortaklık, J.V. Konsorsiyum vb. ortaklıkların tüzel kişiliğe sahip olmamaları, tescile tabi tutulmamaları, kolay kurulup tasfiye edilebilmeleri, sıkı şekli şartlarının olmaması yarattığı dezavantajlarla birlikte, iş yaşamının ihtiyaç duyduğu esnekliği vermesi nedeniyle avantaj da sağlamaktadır. Yapılacak düzenlemelerde esneklik ihtiyacının mutlaka dikkate alınması gerektiği, konunun temel esaslarını belirleyici düzenlemelerle sınırlı kalınmasında yarar bulunduğu ve bunun bir tercih sebebi olacağı göz ardı edilmemelidir.

Dünya ve diğer ekonomilerle entegrasyonun temel koşullarından biri de, uluslar arası şirket birlikteliklerine imkan yaratacak, sağlam bir hukuki yapının kurulması ve işletilmesidir.

Bu sürecin sağlıklı kurulması şirketlerin birbirleri ile kalıcı olarak birleşmelerine de imkan sağlayacak bir yolu açacaktır.

Yabancı sermaye girişinin hızlandırılmasına ilişkin yollardan biri de, yerel ve uluslararası şirketlerin birlikteliklerine imkan veren, özendiren doğru hukuki tespitlerin bir an evvel yapılarak hayata geçirilmesidir.

KAYNAKLAR

AKDOĞAN Nalan- SEVİLENGÜL Orhan, **Tek Düzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, İSMMMO YAYIN NO 7 İstanbul, 1998.

ÇANKAYA İslam **İnşaat Muhasebesi**, Meslek Yapıtları, Ankara 2003

ÇELİK Abdullah, “Yıllara Sair İnşaat ve Onarım İşlerinde Müşterek Genel Giderlerin Tespitine Yönelik Bir Sorun” **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1997, Sayı 195

GÜNGÖRMÜŞ Ali Haydar, **Maliyet Muhasebesi Ders Notları**, Emet 2000

KAYRAK Metin “Yıllara Sair İnşaat ve onarım İşlerinde Dönem Sonu işlemleri” **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2001.

KIZILOT Şükrü, **İnşaat Muhasebesi**, Yaklaşım Yayınları 2000

SAĞLAM Erdoğan- TURUT Şenol, “Yıllara Sair inşaat Onarma İşleri ve Muhasebeleştirilmesi” , **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 189, Mayıs 1997

SEZGİ Önder, “Yurtdışı İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesinde Gereksinim Duyulan Yasal Çatının ilkeleri Neler Olmalıdır” **Vergi Dünyası Dergisi**, Kasım 1997 Sayı 195

SİPAHİOĞLU Hürol, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleriyle İlgili Bazı Düzenlemeler” **Maliye Postası**, Yıl 18, Sayı 391, 1996

MAÇ Mehmet, YMM, Asgari İçilik Uygulamaları

TEKİN Ömer, Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi