

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

FATİH ARAS

İstanbul, 2021

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

Doktora Tezi

FATİH ARAS

Danışman: DR. ÖĞR. ÜYESİ M. EZHAN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2021

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı : Fatih ARAS

Anabilim Dalı : Maliye

Programı : Mali Hukuk

Tez Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi M. Ezhan DOĞRUSÖZ

Tez Türü ve Tarihi : Doktora - Aralık 2021

Anahtar Kelimeler: İnşaat Sektörü, Yıllara Yaygın İnşaat İşleri, Özel İnşaat İşleri, Yapı Kooperatifleri, Gayrimenkul Yatırım Fonları, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları, Yap-İşlet-Devret Modeli, Vergilendirme.

ÖZET

TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

İnşaat sektörü, birçok alt sektörün üretim kapasitesini artıran ve istihdam sağlayan lokomotif bir sektördür. İnşaat faaliyetleri vergi uygulamaları açısından, taahhüt şeklindeki inşaatlar ve özel inşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır. Bu ayrımın temel nedeni, ilgili faaliyetlerin farklı vergilendirme esaslarına tabi olmasından kaynaklanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işleri, diğer ticari faaliyetlerden farklı olarak, Türk vergi sisteminde hesap dönemi açısından istisnai bir uygulamayı teşkil etmektedir. Bu işlerde kar veya zarar, işin bittiği yılda kesin olarak tespit edilir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde uygulanacak muhasebe düzeni, diğer ticari faaliyetlerden farklı olarak, ayrı hesaplarda takip edilir. Söz konusu işlerde vergi tahsilatının gecikmesinin kısmen önlenmesi için hakediş bedellerinden vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

Özel inşaat işleri, inşaat işletmelerinin kendi nam ve hesabına yapılmakta ve taahhüt içermemektedir. Özel inşaat işleri bu yönüyle inşaat taahhüt işlerinden ayrılmaktadır. Bu kapsamda, konut veya işyeri halinde satılmak için yapılan özel inşaatlar ile arsa karşılığı ve

hasılat paylaşımı inşaat işlerinin vergilendirme esasları inşaat sektörünün kendine özgü yapısı içinde özellikli konuları oluşturmaktadır.

Ülkemize önemli bir döviz girdisi sağlayan yurt dışı inşaat işlerinde, kurumlar vergisi istisnası uygulanmaktadır. İnşaat sektöründe proje finansman sağlamak amacıyla uygulanan yap-işlet-devret sözleşmelerinin hukuki boyutu ve sözleşme süresinin sona ermesi durumunda yapılan devir işleminin kendine özel vergisel sonuçları bulunmaktadır. Yeni konutlar üretilmesi ve ekonomiye kazandırılması yönüyle yapı kooperatifleri, inşaat sektörü içerisinde önemli bir yere sahiptir. Yapı kooperatifleri; kuruluş amaçları, sermaye yapısı ve ortaklık ilişkilerine göre belirli şartlarda kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Gayrimenkul yatırım fonları ve ortaklıkları; gayrimenkuller ve bunlara dayalı haklara yatırıp yapan sermaye piyasası kuruluşlarıdır. Bu kuruluşlar inşaat sektörüne fon sağlayarak, sektörün finansal bölümünün gelişmesine yardımcı olmaktadır. Bu kuruluşlarla ilgili vergi mevzuatında bir takım istisna ve muafiyetler bulunmaktadır.

Çalışmamızda, inşaat sektörü bağlamında vergi uygulamalarına yönelik mevzuat tespit edilmeye çalışılmış; meydana gelen uyuşmazlıklar, gerek yargı organlarının kararları ve gerekse vergi idaresinin görüşleri çerçevesinde inceleme konusu yapılarak, çözüm önerileri sunulmuştur.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Fatih ARAS

Field : Public Finance

Programme : Fiscal Law

Supervisor : Dr. Lecturer M. Ezhan DOĞRUSÖZ

Degree Awarded and Date : Doctorate (PhD)- December 2021

Keywords : Construction Sector, Years of Construction Works, Private Construction Works, Building Societies, Real Estate Investment Funds, Real Estate Investment Trusts, Build-Operate-Transfer Model, Taxation.

ABSTRACT

TAXATION OF CONSTRUCTION SECTOR IN TURKISH TAX SYSTEM

The construction sector is a locomotive sector that increases the production capacity of many sub-sectors and provides employment. Construction activities are divided into two as contracted constructions and private constructions in terms of tax applications. The main reason for this distinction is that the related activities are subject to different taxation principles.

Different from other commercial activities, construction works spread over the years constitute an exceptional practice in terms of accounting period in the Turkish tax system. In these works, profit or loss is determined precisely in the year the work is completed. The accounting system to be applied in construction works spread over years, unlike other commercial activities, is followed in separate accounts. In order to partially prevent the delay of tax collection in the mentioned works, it is envisaged that tax withholding will be made from the progress payments.

Private construction works are carried out in the name and account of the companies and do not include commitments. In this respect, private construction works differ from construction contracting works. In this context, taxation principles of private constructions to

be sold as residences or workplaces and construction works in return for land and revenue sharing constitute the specific issues within the unique structure of the construction sector.

Corporate tax exemption is applied in foreign construction works that provide a significant foreign currency inflow to our country. The legal dimension of the build-operate-transfer contracts applied to provide project financing in the construction sector and the transfer process in case the contract period expires have its own tax consequences. Building societies have an important place in the construction sector in terms of producing new houses and bringing them into the economy. Building societies; it is exempted from corporate tax under certain conditions according to its establishment purposes, capital structure and partnership relations.

Real estate investment funds and partnerships; are capital market institutions that invest in real estate and rights based on them. These organizations help the development of the financial part of the sector by providing funds to the construction sector. There are some exceptions and exemptions in the tax legislation related to these organizations.

In our study, it has been tried to determine the legislation regarding tax practices in the context of the construction sector in the Turkish tax system; the disputes that occurred were examined within the framework of the decisions of the judicial organs and the opinions of the tax administration, and solution suggestions were presented.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	iii
İÇİNDEKİLER.....	v
KISALTMALAR.....	xvi
TABLO LİSTESİ	xviii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

1.1. İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ	4
1.1.1. İnşaat Kavramı	4
1.1.2. İnşaat Çeşitleri.....	6
1.1.2.1. Bitirme Zamanına Göre İnşaat Sınıflandırması.....	6
1.1.2.1.1. Aylara Yaygın İnşaat İşleri.....	6
1.1.2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri	6
1.1.2.2. Toprağa Bağlılığına Göre İnşaat Sınıflandırması	8
1.1.2.3. Vergilendirilme Biçimi Bakımından İnşaat Çeşitleri	9
1.1.2.3.1. Özel İnşaat İşleri.....	9
1.1.2.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat İşleri	9
1.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	10
1.2.1. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği	10
1.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği	14
1.3. İNŞAAT İŞLETMELERİ	16
1.3.1. Şahıs İşletmeleri	16
1.3.2. Adi Ortaklıklar	17

1.3.2.1.	İş Ortaklıkları.....	17
1.3.2.2.	Joint Venture.....	19
1.3.2.3.	Konsorsiyumlar	20
1.3.3.	Kollektif Şirketler.....	22
1.3.4.	Komandit Şirketler	22
1.3.5.	Limited Şirketler	23
1.3.6.	Anonim Şirketler	24
1.4.	İNŞAAT İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ.....	24
1.4.1.	Emanet Usulü	24
1.4.2.	İhale Usulleri	24
1.4.2.1.	Açık İhale Usulü.....	26
1.4.2.2.	Belli İstekler Arasında İhale Usulü.....	26
1.4.2.2.1.	Pazarlık Usulü	26
1.5.	İNŞAAT İŞLERİNDE TEMİNAT	27
1.5.1.	Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler.....	27
1.5.2.	Geçici Teminat	27
1.5.3.	Kesin Teminat	28
1.5.4.	Teminatların İrat Kaydedilmesi.....	28
1.6.	İNŞAAT İŞLERİNDE FİYAT SAPTAMA ŞEKİLLERİ.....	29
1.6.1.	Birim Fiyat Usulü.....	29
1.6.2.	Maliyet Artı Kar Usulü	29
1.6.3.	Götürü Fiyat Usulü.....	30
1.7.	İNŞAAT İŞLERİNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ	30
1.7.1.	Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti	32
1.7.1.1.	Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Maliyet Tespiti	36
1.7.1.1.1.	Doğrudan Giderler.....	36

1.7.1.1.2. Ortak Genel Giderler ve Dağıtımı	37
1.7.1.1.2.1. Aynı Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat İşinin Birlikte Yapılması Durumu.....	39
1.7.1.1.2.2. İnşaat İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Durumu.....	40
1.7.1.1.3. Amortismanların Dağıtımı	41
1.7.2. Özel İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti	43
1.7.2.1. Konut veya İşyeri Halinde Satılmak İçin Yapılan Özel İnşaatlarda Ticari Kazancın Tespiti	43
1.7.2.1.1. İşletmeye Dahil Arsanın Üzerine İnşaat Yapılması Durumunda Maliyet Tespiti.....	44
1.7.2.1.2. İşletmeye Dahil Olan Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumunda Maliyet Tespiti	45
1.7.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti	45

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA TARİHİNİN TESPİTİ	48
2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ ...	49
2.2.1. Geçici Kabul Usulünde İşin Bitim Tarihi.....	50
2.2.2. Kesin Kabulde İşin Bitim Tarihi	53
2.2.3. Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan İnşaat İşlerinde İşin Bitim Tarihi.....	54
2.2.4. İşin Bitim Tarihinde Özellik Arz Eden Durumlar.....	55
2.2.4.1. Sözleşmede Başladığı Yılda Biteceği Öngörülse Dahi İşin Ertesi Yıla Sarkması Durumu... ..	55
2.2.4.2. Sözleşmede Başladığı Yılda Bitmeyeceği Öngörülse Dahi İşin Başladığı Yılda Bitirilmesi Durumu	56
2.2.4.3. Ölüm ve Ağır Hastalık Gibi Durumlarda İşin Bitim Tarihi	57

2.2.4.4. Sözleşmenin Feshi Durumunda İşin Bitim Tarihi	58
2.2.4.5. Sözleşmenin Tasfiyesi Durumunda İşin Bitim Tarihi	58
2.2.4.6. Sözleşmenin Devri Durumunda İşin Bitim Tarihi.....	59
2.2.4.7. İflas Durumunda İşin Bitim Tarihi	59
2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	59
2.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi.....	59
2.3.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar.....	61
2.3.1.1.1. Tahsil Edilemeyen Hakediş Bedelleri	61
2.3.1.1.2. İnşaat İşinin Sözleşmeye Uygun Şekilde Yerine Getirilmemesinden Dolayı Ödenen Tazminatlar ve İş Sahibi Tarafından Gelir Kaydedilen Teminatların Vergisel Durumu.....	63
2.3.1.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması. 64	
2.3.1.1.4. Yıllara Yaygın Gemi İnşaa ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi	64
2.3.1.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Kesintisi.....	66
2.3.1.1.5.1. Vergi Kesintisi Yapmak Mecburiyeti Kapsamında Olanlar	67
2.3.1.1.5.2. Vergi Kesintisi Kapsamındaki Ödemeler	68
2.3.1.1.5.3. Vergi Kesintisinde Özellik Taşıyan Durumlar	69
2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin KDV Yönünden Vergilendirilmesi 74	
2.3.2.1. Dövizle Yapılan İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması.....	77
2.3.2.2. Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesinde KDV İstisnası Uygulaması	78
2.3.2.3. Gemi İnşaat İşlerinde KDV İstisnası	78
2.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Damga Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi.....	79
2.3.3.1. İhale Kararlarında Damga Vergisi.....	80

2.3.3.2. Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi	81
---	----

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

3.1. ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY	83
3.1.1. Yap-Sat Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay.....	83
3.1.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay	86
3.2. KONUT VEYA İŞYERİ HALİNDE SATILMAK İÇİN YAPILAN ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME.....	88
3.2.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilme.....	88
3.2.2. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirme	89
3.2.2.1. Büyük ve Stratejik Yatırımlarda KDV İadesi	93
3.2.2.2. Yabancılar Konut veya İş Yeri Teslimlerinde KDV İstisnası.....	94
3.2.3. Harçlar Kanunu Yönünden Vergilendirme.....	97
3.2.4. Değerli Konut Vergisi Yönünden Vergilendirme.....	99
3.3. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME.....	100
3.3.1. Gayrimenkul Satışlarının Ticari Kazanç Kapsamı Dışında Vergilendirilmesi.....	100
3.3.2. Gayrimenkul Satışlarının Ticari Kazanç Kapsamında Vergilendirilmesi	105
3.3.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerini Yapan Müteahhitlerin Vergilendirilmesi	111
3.3.3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden Vergilendirme.	111
3.3.3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme.....	114
3.3.3.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları.....	117
3.3.3.4. Harçlar Kanunu Yönünden Vergilendirme	118
3.3.3.5. Damga Vergisi Yönünden Vergilendirme	120
3.4. HASILAT PAYLAŞIMLI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	121

3.5. KENTSEL DÖNÜŞÜM ALANLARINDAKİ ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	123
3.5.1. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirme	124
3.5.2. Damga Vergisi ve Harçlar Yönünden Vergilendirme	126
3.5.3. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Vergilendirme	127

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER VERGİSEL UYGULAMALAR

4.1. YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ	129
4.1.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Vergilendirme Esasları.....	129
4.1.1.1. Defter Tutma Yükümlülüğü.....	129
4.1.1.2. Yurt Dışına Gönderilen Demirbaşların Durumu.....	129
4.1.2. Gelir Vergisi Açısından Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	130
4.1.3. Kurumlar Vergisi Açısından Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi.....	131
4.1.3.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Elde Edilme Zamanı.....	131
4.1.3.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Sağlanan Kazançlarda Vergi İstisnası	131
4.1.3.3. Kazancın Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilmesi	134
4.1.3.4. Yurt Dışı Taşeronluk İşlerinin İstisna Karşısındaki Durumu	135
4.1.4. Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Değerleme	136
4.1.4.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi.....	136
4.1.4.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinde Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu.....	136
4.1.4.3. Yurt Dışındaki İnşaat İşleri ile İlgili Kredilerin Değerlemesi.....	137

4.1.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu...	137
4.1.6. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilme	141
4.1.6.1. Yurt Dışında Yapılmakta Olan İnşaat İş Projelerinin Türkiye’de Çizilmesi Durumunda KDV	141
4.1.6.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Taşeronlara Yaptırılması durumunda KDV	142
4.1.6.3. Yurt Dışında İnşaat İşleri Yapan Kişilerin Yurt Dışına Götdükleri Malların İhracat İstisnası Kapsamında Değerlendirilmesi	142
4.1.7. Damga Vergisi ve Harçlar Yönünden Vergilendirme	143
4.2. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNDE VERGİLENDİRME	144
4.2.1. Yap-İşlet-Devret Modelinin Hukuki Niteliği	144
4.2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilmesi	146
4.2.3. Yap-İşlet-Devret Modelinde Katma Değer Vergisi	150
4.2.3.1. Devletin Taraf Olduğu YİD Sözleşmelerinde Katma Değer Vergisi	150
4.2.3.2. Devletin Taraf Olmadığı YİD Sözleşmelerinde Katma Değer Vergisi	153
4.2.4. Vergi Usul Kanunu Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilme Esasları	154
4.2.5. Damga Vergisi Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilmesi	155
4.2.6. Emlak Vergisi Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilmesi	156
4.3. YAPI KOOPERATİFLERİNDE VERGİLENDİRME	157
4.3.1. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	158
4.3.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması Şartı	160
4.3.1.2. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi Şartı	162
4.3.1.3. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi Şartı	169
4.3.1.4. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması Şartı	169

4.3.1.5. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetten Yararlanabilmesi İçin Aranılan Diğer Özel Şartlar.....	170
4.3.1.6. Kooperatiflerde Risturn İstisnası	172
4.3.2. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	173
4.3.2.1. Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV	173
4.3.2.1.1. 29.07.1998 Tarihinden Önce İnşaat Ruhsatı Alınmış İnşaatlarda KDV.....	173
4.3.2.1.2. 29.07.1998 Tarihinden Sonra İnşaat Ruhsatı Alınmış İnşaatlarda KDV.....	175
4.3.2.1.3. Yapı Kooperatifleri Tarafından Üyelerine Yapılan Konut Teslimlerinde KDV.....	175
4.3.2.1.4. Yapı Kooperatiflerinin Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV	176
4.3.3. Yapı Kooperatiflerinde Diğer Vergi İstisna ve Muafiyetleri.....	177
4.4. GAYRİMENKUL YATIRIM FONLARININ VERGİLENDİRİLMESİ.....	177
4.4.1. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	179
4.4.2. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi	179
4.4.3. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Damga Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi.....	179
4.4.4. Gayrimenkul Yatırım Fonlarında Vergi Kesintisi	180
4.4.5. Gayrimenkul Yatırım Fonu Katılma Belgesi Sahiplerinin Vergilendirilmesi.....	180
4.4.5.1. Katılma Belgesinin Elden Çıkarılması Halinde Vergilendirme.....	180
4.4.5.1.1. Gerçek Kişiler Açısından Vergilendirme	180
4.4.5.1.2. Kurumlar Açısından Vergilendirme	181

4.4.5.2. Gayrimenkul Yatırım Fonu Portföy Kazançlarının Dağıtılması Halinde Kar Payı Sahiplerinin Vergilendirilmesi	182
4.4.5.2.1. Gerçek Kişiler Açısından Vergilendirme	182
4.4.5.2.2. Kurumlar Açısından Vergilendirme	183
4.5. GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ	184
4.5.1. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Bağlamında Vergilendirilmesi	186
4.5.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Katma Değer Vergisi Bağlamında Vergilendirilmesi	187
4.5.3. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Damga Vergisi Bağlamında Vergilendirilmesi	187
4.5.4. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Pay Sahiplerinin Vergilendirilmesi.....	188
4.5.4.1. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığından Elde Edilen Kar paylarının Vergilendirilmesi.....	188
4.5.4.1.1. Ortağın Gerçek Kişi Olması Halinde Vergilendirme	188
4.5.4.1.2. Ortağın Kurum Olması Halinde Vergilendirme	188
4.5.5. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Hisse Senedi Alım-Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi	189
4.5.5.1. Ortağın Gerçek Kişi Olması Durumunda Vergilendirme	189
4.5.5.1.1. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Halka Arz Edilmiş Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi	189
4.5.5.1.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Halka Arz Edilmemiş Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi	190
4.5.5.2. Ortağın Kurum Olması Durumunda Vergilendirme	190
4.6. GAYRİMENKUL SERTİFİKALARININ VERGİLENDİRİLMESİ.....	190
4.6.1. Gelir Vergisi Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi ...	191
4.6.2. KDV Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi	191

- 4.6.3. Damga Vergisi Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi 192
- 4.6.4. Harçlar Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi 192

BEŞİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

- 5.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ 193
- 5.1.1. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Zamanaşımı Sorunu 193
- 5.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Geçici Kabul Tutanağının Geç Onaylanması Sorunu..... 195
- 5.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinden Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Gelirleri..... 196
- 5.1.4. Farklı Sözleşmeler ile Yapılan İnşaat İşlerinin Yıllara Yaygın İş Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği 198
- 5.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri İçin Düzenlenen Sözleşmelerin Sonradan İptal Edilmesi Durumunda Damga Vergisinin İadesi..... 199
- 5.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Yapan Şahıs İşletmesinin Sermaye Şirketine Devri Durumunda İnşaat İşinin Bitim Tarihi 201
- 5.1.7. Taşınmaz Satışlarındaki Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Uygulamalarında İhtilaflı Durumlar 202
- 5.1.7.1. Şirketin Ana Sözleşmesinde Taşınmaz Ticareti ve Kiralaması İbaresinin Bulunmasının Kurumlar Vergisi İstisnasına Etkisi 202
- 5.1.7.2. “Çok Sayıda” Taşınmaz Satışının Kurumlar Vergisi İstisnasına Etkisi 205
- 5.1.7.3. Sadece İnşaat Taahhüt İş Faaliyetinde Bulunan İnşaat İşletmelerinin Kurumlar Vergisi İstisnası Karşısındaki Durumu 207
- 5.1.7.4. Taşınmaz Kiralaması İşlemlerinin Kurumlar Vergisi İstisnasına Etkisi 207
- 5.1.7.5. Şirketin Ana Sözleşmesinde Taşınmaz Ticareti ve Kiralaması İbaresinin Bulunmasının ve Taşınmazların Kiraya Verilmesinin KDV İstisnasına Etkisi..... 209

5.2. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	213
5.2.1. Bloklar Halinde Yapılan Arsa Karşılığı Binalarda Vergilendirme Sorunları ..	213
5.2.2. Arsa Karşılığı İnşaatlarda Değer Artış Kazancı Yönünden Vergilendirmede İktisap Tarihinin Tespiti	215
5.2.3. Arsa Sahibinden Tahsil Edilemeyen KDV Bedelleri.....	215
5.2.4. Kat İrtifaklı Arsa Tapusu Tesliminde Harçlar Yönünden Vergilendirme Sorunları.....	217
5.2.5. Hasılat Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Özellikli Durumlar	219
5.2.6. İnşaat İşlerinde KDV İadesinin Talep Edileceği Dönem Sorunu	221
5.3. YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	222
5.4. YAPI KOOPERATİFLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....	223
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	225
KAYNAKÇA	239

KISALTMALAR

A.Ş.	Anonim Şirket
BİST	Borsa İstanbul Anonim Şirketi
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
CBK	Cumhurbaşkanlığı Kararı
ÇVÖA	Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması
DVK	Damga Vergisi Kanunu
E:	Esas
E.T.	Erişim Tarihi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GYF	Gayrimenkul Yatırım Fonu
GYO	Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı
K:	Karar
KDV	Katma Değer Vergisi
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
Md.	Madde
No.	Numara
Para.	Paragraf
s.	Sayfa

S.	Sayı
ss.	Sayfa Sayısı
SBE	Sosyal Bilimler Enstitüsü
SPK	Sermaye Piyasası Kanunu
TBB	Türkiye Barolar Birliği
TC	Türkiye Cumhuriyeti
TCMB	Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TTK	Türk Ticaret Kanunu
YİD	Yap-İşlet-Devret
VDDK	Vergi Dava Daireleri Kurulu
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No
Tablo 1: Aynı Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat İşinin Birlikte Yapılmasına İlişkin Örnek.....	40
Tablo 2: İnşaat İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılmasına İlişkin Örnek.....	41
Tablo 3: Amortismanların Dağıtımına İlişkin Örnek.....	42
Tablo 4: Kur Faklarında Vergi Kesintisine İlişkin Örnek.....	70

GİRİŞ

Türkiye’de ekonomik büyümeye destek veren en önemli sektörlerin başında gelen inşaat sektörü, kendisine girdi sağlayan birçok alt sektörün üretim kapasitesini artıran ve birçok iş koluna istihdam sağlayan lokomotif sektörlerden birisidir. İnşaat sektörü, birçok gider ve maliyet unsurunu içinde barındıran ve oldukça kapsamlı bir çerçevede incelenmesi gereken bir faaliyet alanı olarak karşımıza çıkmaktadır. Küreselleşme olgusu ve sürekli gelişen teknoloji, inşaat sektörün faaliyet alanını genişletmekte ve bu alanda güncellenen vergi mevzuatının sektördeki uygulaması da önemli hale gelmektedir.

İnşaat sektörünün diğer sektörlerle hizmet vermesi ve yeni gelişmelere hızlı bir şekilde uyum sağlama kabiliyeti, sektörün büyük ve karmaşık bir yapıya sahip olmasını da beraberinde getirmektedir. İnşaat işleri; fizibilite, inşaa çalışmaları ve satış aşamasına kadar farklı aşamalardan oluşmaktadır. Her bir aşamada doğan kazançların vergilendirilmesinde bir takım tereddüt veya ihtilaflar gözlemlenebilmektedir. Dava aşamasında ise, vergi idaresi ile yargı organları arasında görüş ayrılıkları yaşanabilmektedir.

Bu çalışmada, inşaat işleri ile bu sektördeki aktörlerin vergilendirilmesi konusu teorik ve pratik yönleriyle incelenecektir. Sektörde karşılaşılan belli başlı vergileme sorunları, vergi idaresinin bu sektörün aktörlerine karşı öne sürdüğü yorum ve tenkitlere istinaden ortaya çıkan vergi uyuşmazlıkları, konuyla ilgili yargı kararları da dikkate alınıp irdelenecek ve nihayetinde sektörün genel sorunlarına karşı çözüm önerileri geliştirilecektir. Literatür taraması sonucunda elde edilen bilgiler, özetler ve yargı kararları bir arada değerlendirilerek çalışmamız beş bölümden meydana gelmektedir.

Tezin birinci bölümünde; inşaat kavramı ile inşaat işletmeleri incelenecektir. Bu bölümde ayrıca, inşaat işlerinin yapım usulleri, fiyat saptama şekilleri ve teminat uygulamaları ayrı başlıklar altında irdelenecektir. İnşaat yapım yöntemleri incelenirken ihale yöntemleri üzerinde değerlendirmeler yapılacaktır. İnşaat işlerinin hukuki boyutu kapsamındaki sözleşme türleri de ayrıca incelenecektir. Bu kapsamda yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile özel inşaat işleri Borçlar Hukuku bağlamında değerlendirilecektir. İnşaat ve onarım işlerinde ticari kazancın tespiti konusu da, bu bölümde ayrıntılı bir şekilde anlatılacaktır.

Tezin ikinci bölümünde yıllara yaygın inşaat işlerinde vergilendirilme esasları kapsamlı bir şekilde incelenecektir. Bu kapsamda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin unsurları, işe başlama ve bitiş tarihlerinin tespit edilmesinde özellik arz eden durumlara yer verilecektir. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat işlerinin gelir ve kurumlar vergisi yönünden vergilendirilmesi ile katma değer vergisi ve damga vergisi uygulamaları da detaylı bir şekilde anlatılacaktır.

Tezin üçüncü bölümünde; özel inşaatlarda vergiyi doğuran olayın tespiti, konut veya işyeri halinde satılmak için yapılan özel inşaatlar ile arsa karşılığı ve hasılat paylaşımlı inşaat işlerinin vergilendirme esasları detaylı bir şekilde incelenecektir. Kentsel dönüşüm alanlarında yapılan özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi konusuna da bu bölümde ayrıca yer verilecektir.

Tezin dördüncü bölümünde; yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançların vergilendirme esasları ve istisna uygulaması, yap-işlet-devret modeline ilişkin vergisel uygulamalar ile yapı kooperatiflerinin, gayrimenkul yatırım fonları, gayrimenkul yatırım ortaklıkları ve gayrimenkul sertifikalarının vergilendirme esasları incelenecektir.

Tezin beşinci ve son bölümünde ise; inşaat sektöründe özellik arz eden durumlar, karşılaşılan genel vergisel sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilecektir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin incelenmesi kapsamında; zamanaşımı uygulamasındaki problemler, inşaat işinin bitim tarihinin tespitinde yaşanan ihtilaflar, faiz ve kur farkı gelirlerinin vergilendirmesinde başlıca sorunlar ele alınacaktır. İptal edilen sözleşmelerde damga vergisi uygulaması ve taşınmaz satış kazancı istisnası gibi özellikli diğer konularda da yargı kararları ve özelgeler ışığında değerlendirmeler yapılacaktır.

Özel inşaat işlerinin vergilendirilmesi kapsamında özellik arz eden durumlar ve vergisel sorunların incelenmesi başlığında ise; hasılat paylaşımlı inşaat işlerinin vergilendirmesinde özellikli durumlar ve bloklar halinde inşa edilen arsa karşılığı işlerde vergilendirme problemleri değerlendirilecektir. Arsa sahiplerinden tahsil edilemeyen KDV bedellerinin vergisel durumuna ilişkin ayrıca incelemeler yapılacaktır. Arsa karşılığı inşaat işlerinin maliyet tespitinde ve kat irtifaklı arsa tapusu tesliminde Harçlar Kanunu uygulaması

kapsamında yaşanan vergisel sorunlar ve çözüm önerilerine de bu bölümde ayrıca yer verilecektir.

Yurt dışı inşaat işlerinin vergilendirilmesi kapsamında ise; yurt dışındaki inşaat işlerinden kaynaklanan zararların indirimiyle ilgili özellikli hususlar tartışılacaktır. Ayrıca, yapı kooperatiflerinin arsa karşılığı bina yaptırması durumunda ortaya çıkan vergisel sorunlar ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

İnşaat sektörünün vergilendirilmesi konusunda, vergi idaresi ile yargı mercilerinin arasındaki görüş farklılıkları, sektördeki mükellefler açısından bir belirsizlik ortamı yaratmaktadır. Ülke ekonomisi içinde önemli bir büyüklüğe sahip olan bu sektörde çoğu zaman vergisel uyuşmazlıklar ortaya çıkabilmektedir. Çalışmamızın gerek ilgili bölümlerinde yeri geldikçe gerekse sonuç kısmında, konuyla ilgili vergisel uygulamalar ile ihtilaflı hususlar için şahsi görüşlerimize ve çözüm önerilerine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

1.1. İNŞAAT KAVRAMI VE ÇEŞİTLERİ

1.1.1. İnşaat Kavramı

İnşaat terimi, Arapçadaki inşa kelimesinden türetilmiştir. İnşaat teriminin Türkçe karşılığı yapıdır.¹ 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda² inşaat kavramının tanımı mevcut değildir. Mülga İşkolları Tüzüğü'nde³ ise inşaat; “*bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler*” olarak ifade edilmiştir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun⁴ 5'inci maddesinde inşaat yerine yapı terimi kullanılmıştır. Buna göre yapı; “*karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler*” olarak tanımlanmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun⁵ 4'üncü maddesinde ise “yapım” kavramı kullanılmıştır. İlgili Kanuna göre yapım; “*bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini*” ifade etmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun⁶ 42'nci maddesindeki “*dekapaj işleri de inşaat işi sayılır*” hükmü ile vergi hukuku açısından dekapaj işlerinin de inşaat faaliyetleri içerisinde vergilendirileceği belirtilmiştir. Dekapaj işi sıklıkla baraj ve maden sektöründeki işlerde söz konusu olmaktadır. Baraj yapılacak sahadaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi ile derinliği

¹ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2017, s. 31.

² 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu, 08/12/2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ İşkolları Tüzüğü, 06/12/1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 3194 sayılı İmar Kanunu, 09/05/1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 22/01/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

az olup galeri açılmasını gerektirmeyen kömür yatağı gibi madenlerin üstündeki araziyi kaldırma işleri dekapaj olarak adlandırılır.⁷ Baraj veya madenlere irtibat yolları yapımı, su kanalları açılması ve bu alanlara geçici tesislerin yapımı da dekapaj işleri içerisinde değerlendirilmektedir.⁸

İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ'in⁹ 4'üncü bölümünde, *"Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir"* şeklinde inşaat işleri tanımlamıştır. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun¹⁰ 470'inci maddesinde de; *"eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir"* ifadesiyle inşaat işlerinin eser sözleşmelerinin kapsamına olduğu belirtilmiştir.

İnşaat; yere sürekli olarak bağlı olacak, yani taşınmazın bütünleyici parçası olacak şekilde, emek ve malzeme kullanılarak meydana getirilen eserdir.¹¹ Binaların eklentileri, duvarlar, köprüler, köprünün mesnetleri, demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, barajlar, maden galerileri, mahzenler, kanalizasyonlar, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, telefon ve elektrik direkleri, doğalgaz boruları, yollar, meydanlar, tüneller ve kuyular gibi yapılar da doktrine göre inşaat olarak değerlendirilmektedir.¹²

Gemi inşa faaliyetleri de vergi hukuku açısından inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmektedir. VUK'un 271'inci maddesinde, inşa ve imal edilen şeyler arasında bir ayrım

⁷ Metin Saban, "Yer Üstü Maden İşletmelerinde Dekapaj Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması", **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, C. 12, S. 30, 2016, s. 40-41.

⁸ Kazım Yılmaz, **İnşaat Muhasebesi**, 5. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018, s. 4.

⁹ **İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ**, 26/10/2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁰ **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu**, 04/02/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ İlker Hasan Duman, **İnşaat Hukuku**, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 46.

¹² Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, 14. Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014, s. 57.

yapılarak bina ve gemi yapımının inşaat işi olduğu belirtilmiş bulunmaktadır.¹³ Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)¹⁴ 269'uncu maddesinde, “*gemilerin gayrimenkuller gibi değerlendirileceği*” belirtilmiştir. Vergi idaresinin vermiş olduğu bir özeltede¹⁵ ise gemi inşaa faaliyetlerinin inşaat işi olduğu açıklanmıştır. Gemiler vergi tekniği ve uygulamalarında gayrimenkul olarak değerlendirilmektedir.

1.1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaat faaliyetleri bitirme zamanlarına, yapılış yerine ve vergi hukukuna göre farklı şekilde sınıflandırılabilir.

1.1.2.1. Bitirme Zamanına Göre İnşaat Sınıflandırması

1.1.2.1.1. Aylara Yaygın İnşaat İşleri

Aylara yaygın inşaat işleri, aynı takvim yılı içinde başlayıp biten inşaat ve onarım işlerini ifade etmektedir. Bu işler genellikle prefabrik inşaat işleri gibi seri imalat teknolojilerinin kullanılması ile gerçekleştirilen taahhütleri kapsamaktadır.¹⁶

1.1.2.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işleri, yıllara yaygın inşaat işleri kapsamındadır. İnşaat işi 12 aydan daha kısa sürede bitmiş olsa dahi bu iş yıllara yaygın inşaat işi olabilir. İnşaat işinin başladığı takvim yılı ile bittiği takvim yılının birbirinden farklı olması durumunda, bu işler yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilir.

¹³ S. Selman Tunal, “Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 94. Maddeleri Çerçevesinde Gemi İnşaa Faaliyeti ve Özellik Arzeden Hususlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 184, (Aralık 1996), (<http://www.vergidunyasi.com.tr>, 19.07.2018)

¹⁴ **213 sayılı Vergi Usul Kanunu**, 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁵ İstanbul Defterdarlığı'nın 26.05.2003 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 sayılı özeltesi (www.gib.gov.tr, 05.08.2018)

“GVK'nın 42'nci maddesinde, inşaat işleri arasında bir ayırım yapılmamıştır. VUK'un 271'inci maddesinde yer alan “inşaa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşaa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer” hükmü ile de gemi yapımı inşaat işi olarak kabul edilmiştir. Diğer taraftan, bina yapımı 6787 sayılı imar Kanunuyla, gemi inşaa ise 6948 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. Gemi inşaa işlerinin 6948 sayılı Kanunla düzenlenmiş olması bu işlerin inşaat işi olma vakfını değiştirmemektedir. Bu nedenle sözleşmeye dayalı olarak yapılan yıllara yaygın gemi yapım işlerinin vergi yasaları açısından inşaat işi sayılarak GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir.”

¹⁶ Vedat Ekeril, Canatay Hacıköylü, Salim Şengel ve Ahmet Ağca, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi, 2013, s.9.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri genelde uzun bir zaman sürecine yayılması nedeniyle, eser sözleşmesini düzenleyen yasal hükümler uygulamanın ihtiyaçlarına her zaman cevap verememektedir. Bu nedenle uygulamada, genel işlem koşulu niteliğinde hükümler içeren inşaat sektörüne özgü bazı tip sözleşmelere başvurulmaktadır.¹⁷ Kural olarak, bu tip standart sözleşme koşullarının inşaat sözleşmesine uygulanması için, sözleşmesindeki tarafların bu konuda anlaşmış olmaları gerekir.¹⁸

Yıllara yaygın inşaat işlerinde eser, inşa edilecek olan yapıdır. Eser unsuru yönünden, ilgili yapı bir bina olabileceği gibi bir baraj ya da köprü de olabilmektedir. İmal etme unsuru yönünden, sadece bir şeyin meydana getirilmesi anlaşılmamalıdır. Borçlar hukuku açısından, onarım veya ilaveler yapılması da imal etme kavramı içerisinde değerlendirilecektir. Onarım, bir gayrimenkulün eskiyen bölümlerinin yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat faaliyetlerini ifade eder.¹⁹ Bu çalışmada onarım işleri, “inşaat işleri” üst başlığı altında ifade edilecektir.

Ücret eser sözleşmelerinin asli unsurudur. Ücretsiz eser sözleşmeleri ticari ve teknik icaplara uymadığı gibi, Borçlar Hukuku açısından da söz konusu işlerin eser sözleşmesi kapsamında değerlendirilmesini engellemektedir.²⁰ Yıllara yaygın inşaat işlerinde ücret, hakediş adı verilen ödeme şekli ile ödenmektedir. Hakedişler taraflar arasında kararlaştırılan şekillerde ödenebilmektedir. Örneğin, müteahhit firma tamamladığı işlere ilişkin hakediş faturasını düzenleyip iş sahibine göndermekte ve iş sahibi de söz konusu faturada belirtilen tutar müteahhidin hesabına yatırabilmektedir.

Eser sözleşmelerinin geçerliliği, kural olarak zorunlu şekil koşuluna tabi değildir. Ancak, konuyla ilgili uyumsuzluk yaşandığı takdirde, yazılı delille ispata ilişkin kuralların uygulanması söz konusu olacaktır. Ayrıca, inşaat sözleşmelerinin özel bir şeklini oluşturan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin resmi şekilde yapılması geçerlilik şartı olarak karşımıza

¹⁷ Örneğin; Türkiye’de Kamu İhale Kanunu’na tabi işlerde uygulanan Yapım İşleri Genel Şartnamesi, Fransa’da FIDIC, İsviçre’de SIA-Norm-118 gibi.

¹⁸ Kemal Çağrı Derekaya. **İnşaat Sözleşmelerinde Cezai Şart ve Götürü Tazminat ile Karşılaştırılması**. <http://kernalcagriderekaya.av.tr/medya/hukuki-makaleler/163-insaat-sozlesmelerinde-cezai-sart-ve-goturu-tazminat-ile-karsilastirilmesi.html>, (01/11/2019)

¹⁹ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 1. Baskı, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007, s.335.

²⁰ Doğu Sever, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işlerinde “Vergiye Doğuran Olayın” Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 294, Şubat 2006, s. 142.

çıkılmaktadır.²¹ Karma sözleşmeler olarak karşımıza çıkan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri hem eser sözleşmesi hem de satış vaadi sözleşmesini içermektedir. Satış vaadi sözleşmeleri noter huzurunda yapılması gereken sözleşmelerdendir. İnşaat işleri başkasının hesabına, bir taahhüt gereği yapılmalıdır. Uygulamada, bu konudaki sözleşmeler genellikle yazılı olarak yapılmaktadır.²²

Yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi mevzuatı çerçevesinde, iş devam ettiği sürece tevkifat uygulaması hariç herhangi bir vergileme yapılmamaktadır. Zira vergiyi doğuran olayın işin bitiminde gerçekleştiği kabul edilmektedir. Aynı hususu Borçlar Kanunu çerçevesinde değerlendirdiğimizde ise, eser meydana gelene kadar yapılanların hiç birisinin ifa olmadığı ve sadece ifaya hazırlık çalışmaları olduğu söyleyebilir. Yapılan bu değerlendirmeler ışığında, vergi ve borçlar hukukunda yıllara yaygın inşaat işlerinin aynı yönde düzenlendikleri açıktır. Başka bir deyişle yapı, tamamen imal inşa edilmedikçe, borcun ifası (vergiyi doğuran olay) henüz gerçekleşmemektedir.²³

1.1.2.2. Toprağa Bağlılığına Göre İnşaat Sınıflandırması

İnşaatlar toprağa bağlılığına göre, taşınır ve taşınmaz yapılar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Türk Medeni Kanunu’nun 728’inci maddesinde taşınır yapılar; *“başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar, bunlar malikine aittir, bu tür yapılar, taşınır mal hükümlerine tâbi olur ve tapu kütüğünde gösterilmez”* şeklinde ifade edilmektedir.

Taşınmazlar ise; toprak üzerinde sürekli olarak kalmak amacıyla yapılan ve ekonomik olarak değer taşıyan yapılardır.²⁴ Bu yapılar, tapu kütüğü ve kat mülkiyeti kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilirler. Türk Medeni Kanunu’nun 718’inci maddesinde taşınmaz yapılar, *“arazi üzerindeki mülkiyet, kullanılmasında yarar olduğu ölçüde, üstündeki hava ve altındaki arz katmanlarını kapsar, ayrıca bu mülkiyetin kapsamına, yasal sınırlamalar saklı kalmak üzere yapılar, bitkiler ve kaynaklarda girer”* şeklinde ifade edilmektedir.

²¹ Şenol Turut, **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s. 41

²² Özbacı, s. 337.

²³ Sever, s. 143-144.

²⁴ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s.3

1.1.2.3. Vergilendirilme Biçimi Bakımından İnşaat Çeşitleri

1.1.2.3.1. Özel İnşaat İşleri

Özel inşaatlar; gerçek veya tüzel kişilerin herhangi bir tarafa karşı taahhüt altına girmeksizin kullanılmak veya satılmak üzere kendi nam ve hesaplarına gerçekleştirdikleri inşaat işleridir. İnşaat işletmelerinin esas faaliyet konuları bina inşa edip satmak olabileceği gibi, kendi ihtiyaçlarında kullanmak için inşaat yapabilirler.²⁵

Özel inşaatlar yapılış biçimlerine göre üçe ayrılmaktadır²⁶:

1. Satmak amacı olmaksızın kendi arsası ya da arazisi üzerine yapılan inşaat işleri
2. Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek satmak amacıyla yapılan inşaat işleri (yap/sat işleri) ve
3. Arsa (kat) karşılığı inşaat işleri

Özel inşaat işleri, inşaat işleri birden fazla yıla sirayet etse bile yıllara yaygın inşaat işi değerlendirilmezler. Zira, özel inşaat işlerinde herhangi bir taahhüt söz konusu değildir. Yıllara yaygın inşaatlarda yapının mülkiyeti işi yapan inşaat işletmesine ait değildir ve işletmenin inşaatın pazarlamasıyla ilgili bir sorumluluğu yoktur.

1.1.2.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat İşleri

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar; bir inşaat işinin yüklenici tarafından belli bir bedel karşılığı inşa edilerek teslim edilmesi şeklinde söz konusu olmaktadır. Taahhüt şeklindeki inşaat işlerini özel inşaat işlerinden ayıran esas unsur, yerine getirilen işin bir “hizmet üretim” işi olmasıdır.²⁷

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar özel veya kamu sektörüne karşı yapılmaktadır ve genellikle yıllara yaygın inşaat işi niteliği taşımaktadır. Bir inşaat faaliyetinin taahhüt şeklinde

²⁵ Şenlik, s. 58.

²⁶ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s. 10.

²⁷ Erol Demir, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, 1. Baskı, İstanbul: Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, 2017, s. 39.

inşaat işi olarak sınıflandırılabilmesi için aşağıda sayılan unsurları barındırması gerekmektedir²⁸:

1. İş yaptıran taraf (iş sahibi)
2. İş yapan taraf (müteahhit)
3. Sözleşmede belirtilen inşaat işi
4. Bedel

Her iki tarafı özel hukuk gerçek veya tüzel kişisi olanların taahhüt şeklindeki inşaat işleri amacıyla akdedecekleri sözleşmeler için Borçlar Kanunu hükümleri uygulanırken, taraflarından birisi kamu hukuku tüzel kişisi olması halinde ve belli durumlarda 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu hükümleri dikkate alınmaktadır.

İhale usulleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 2’nci kısmında düzenlenmiş olup, aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir:

1. Açık ihale usulü
2. Belli istekliler arasında ihale usulü
3. Pazarlık usulü

4734 sayılı Kanun’un 22’nci maddesindeki belirtilen durumlarda, gerekli ihtiyaçlar için ilan yapılmadan ve teminat alınmadan doğrudan temini usulüne başvurulabileceği de ayrıca hüküm altına alınmıştır.

1.2. İNŞAAT SÖZLEŞMELERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

1.2.1. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

İnşaat sözleşmesi eser sözleşmesinin bir türüdür. Eser sözleşmesi Borçlar Kanunu’nun 470 ila 486’ncı maddeleri arasında düzenlenmiştir. İlgili hükümler inşaat sözleşmelerine doğrudan uygulanır. Eser sözleşmesi, tarafların sözleşmenin objektif ve sübjektif bakımdan

²⁸ Şenlik, s. 59-60.

esaslı noktaları üzerinde karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanında bulunmaları ile kurulur.²⁹ Eser sözleşmesi; tam iki tarafa borç yükleyen, ivazlı, rızai ve ani edimli bir sözleşmedir.³⁰

İnşaat sözleşmesi bakımından objektif esaslı noktalar; meydana getirilecek olan eser (inşaat) ve meydana getirme faaliyetinin ivazlı karakteridir.³¹ Sözleşme ivazlı değilse, inşaat sözleşmesi değil, isimsiz bir sözleşme vardır.³² Doktrine göre inşaat sözleşmeleri, diğer eser sözleşmelerinde olduğu gibi kural olarak ani edimli sözleşmelerdir.³³ İnşaat sözleşmesinin unsurları; inşaat, meydana getirme, bedel ve anlaşmadır.³⁴

İnşaat sözleşmelerinde, bir inşa eseri kurmayı taahhüt eden kişi, yüklenici olarak adlandırılmaktadır.³⁵ İnşaat sözleşmesinde yüklenicinin asli edim yükümlülüğü, taşınmaza bağlı bir yapıyı meydana getirme ve bunu iş sahibine teslim etmektir.³⁶ Yüklenicinin borcu nitelikli bir iş görme borcudur.³⁷ Meydana getirme faaliyeti, sadece sıfırdan yeni bir inşaat yapmayı değil, mevcut bir taşınmaz yapı üzerinde değişiklik yapılmasını da kapsar.³⁸

Gerçek kişiler, tüzel kişiler veya bunlardan oluşan kişi toplulukları inşaat sözleşmesinde yüklenici konumunda olabilirler. Yüklenicinin adi ortaklık şeklinde ortaya çıkan bir joint venture olması da mümkündür.³⁹ Bir inşaatı birden çok yüklenici meydana getirebilir. İş sahibi işi ayrı sözleşmelerle birden çok kişiye yaptırabilir.⁴⁰ Bu durumda yüklenici sayısı kadar inşaat sözleşmesi vardır ve bu sözleşmeler birbirinden bağımsızdır. Birden çok yüklenici

²⁹ Leyla Müjde Kurt, Yüklenicinin Eseri Teslim Borcunda Temerrüdü, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s. 15.

³⁰ Turgut Akıntürk ve Derya Ateş Karaman, **Borçlar Hukuku**, 23. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2014, s. 305.

³¹ Köksal Kocaağa, “Sözleşmenin Kurulabilmesi İçin Tarafların İrade Beyanları Arasındaki Uygunluğun Kapsamında Yer Alması Gereken Noktalar”, **TBB Dergisi**, Sayı: 79, 2008, s. 80.

³² Kurt, s.3; Gauch, Werkvertrag, N 115 ve 318; Tercier, Contrats spéciaux, N 4210; CR-Chaix, Art. 363 N 5

³³ Yargıtay’ın 25.1.1984 tarihli ve E. 1983/3, K. 1984/1 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında, “*eser sözleşmelerini genel olarak ani edimli kabul etmekle birlikte, eser sözleşmelerinin bir türü olan inşaat sözleşmelerinde yüklenicinin edim borcunun genellikle uzun bir zaman sürecine yayılmış olmasından hareketle, sürekli borç ilişkilerine özgü kuralların da bu sözleşme bakımından gözetilmesi gerektiğini*” belirtmiştir. Yargıtay’a göre, inşaat sözleşmeleri “geçici-sürekli karmaşığı” özellik taşımaktadır

³⁴ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**, 1. Baskı: Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2014, s. 579.

³⁵ İpek Betül Aldemir Toprak, **Anahtar Teslim İnşaat Sözleşmesi**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin, 2020, s. 59.

³⁶ Fahrettin Aral ve Hasan Ayrancı, **Borçlar Hukuku: Özel Borç İlişkileri**, 11. Baskı Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, s.369.

³⁷ Pakize Ezgi Akbulut, “Yüklenicinin Eser Meydana Getirme Borcu”, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 11, 2020, s. 87; Zarife Şenocak, **Eser Sözleşmesinde Ayıbın Giderilmesini İsteme Hakkı**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.6.

³⁸ Haluk Tandoğan, **Borçlar Hukuku: Özel Borç İlişkileri Cilt 2**, 5. Baskı, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2010, s. 23.

³⁹ Eren, s. 580.

⁴⁰ Aral ve Ayrancı, s. 371

ortak girişim formu altında hareket edebilir. Bu durumda iş sahibi ile tüm yükleniciler arasında tek bir inşaat sözleşmesi vardır. Alt yüklenicilere başvurma yönteminde ise iş sahibi tüm iş için yükleniciyle sözleşme kurar. Yüklenici, işin tamamını veya bazı parçalarını yaptırmak üzere alt yüklenici ile inşaat sözleşmeleri kurar. Bu durumda asıl yüklenici, alt yüklenicilere (taşeronlara) karşı iş sahibi konumundadır.⁴¹

İnşaat sözleşmesinin taraflarından diğer birisi ise iş sahibidir. İnşaat sözleşmesinde iş sahibi, vermeyi taahhüt ettiği bedel karşılığında, inşaatın meydana getirilmesi işini karşı tarafa tevdi eden kişidir⁴². Gerçek kişi, tüzel kişi veya bunlardan oluşan kişi toplulukları iş sahibi olabilirler. Tüzel kişi iş sahibi, özel hukuk tüzel kişisi veya kamu hukuku tüzel kişisi olabilir. İş sahibi kamu hukuku tüzel kişisi olsa bile, inşaat sözleşmesi özel hukuk sözleşmesidir.

Sözleşmenin asli unsurlarından olan bedelin ödenmesi gerektiği konusunda, taraflar açıkça veya örtülü olarak anlaşmış olmalıdır. Ancak, bedelin miktarının açıkça belirlenmiş olması gerekmez. Bedel ödeme borcu çoğunlukla para olarak kararlaştırılır. Ancak bu husus zorunlu değildir. Bir malvarlığı değeriyle ifade edilmek kaydıyla, yükleniciye bir taşınır veya taşınmazın mülkiyetinin devrinin taahhüt edilmesi de mümkündür.⁴³ İnşaat sözleşmesinin kurulması ve hüküm doğurması için, yüklenicinin ve iş sahibinin sözleşmenin kurulması yönünde karşılıklı ve birbirine uygun irade beyanında bulunması yeterlidir. Sözleşmenin kurulması için ayrıca eserin teslimi gerekmez.⁴⁴

İnşaat sözleşmesinin geçerliliği, kanun tarafından, kural olarak, herhangi bir şekil şartına tabi tutulmamıştır. Taraflar sözleşmenin kurulmasını iradi olarak geçerlilik şekline tâbi kılabilirler. Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun⁴⁵ 200'üncü maddesi uyarınca, belirli miktarı (2021 yılında 4.880-TL'yi) geçen hukukî işlemlerin kesin delille ispatı gerektiğinden, inşaat sözleşmelerinin de değeri genellikle bu miktarın üzerinde olmaktadır. İspat bakımından, inşaat sözleşmelerinin yazılı yapılması yararlı olacaktır.

⁴¹ Akbulut, s. 92.

⁴² Kurt, s. 20.

⁴³ Özge Yücel, "Borçlar Kanunu 358/1 Hükmüne Göre Yüklenicinin İşe Zamanında Başlama ve İş Sürdürme Borcu", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.57 Sa.3, 2008, s. 781.

⁴⁴ Duman, s. 52.

⁴⁵ **6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu**, 4/2/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İnşaat sözleşmelerin kanunen geçerlilik şekline tabi kılındığı bazı durumlar vardır. Örneğin, Kamu İhale Kanunu'nun 46'ncı maddesi uyarınca, bu Kanun kapsamındaki inşaat sözleşmeleri yazılı şekilde yapılmalıdır. Ayrıca, inşaatın yüklenicinin arsası üzerinde yapıldığı durumlarda, yüklenici inşaatı meydana getirme yanında bir de inşaat tamamlanınca bunun mülkiyetini iş sahibine devretme borcu altına girer. Taşınmaz mülkiyetini devir borcu doğuran sözleşmeler de resmi yazılı şekle tabi olduklarından⁴⁶, bu inşaat sözleşmeleri tapuda yapılacak resmi yazılı şekle tabidirler.⁴⁷ Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde, iş sahibi yükleniciye arsa payı devretme borcu altına girdiğinden, sözleşme resmi geçerlilik şekline tabidir.⁴⁸ Kural olarak resmi işlemi gerçekleştirmeye tapu müdürleri yetkilidir. Ancak bu sözleşme taşınmaz satış vaadi unsurunu içerdiğinden, noterlerce düzenleme biçiminde yapılabileceği de kabul edilmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 205'inci maddesi uyarınca, sözleşmedeki diğer tarafların rızası ile sözleşme devredilebilir.⁴⁹ Sözleşmenin devri aşamasında üç taraf bulunmaktadır. Bunlar, sözleşmeyi devreden, sözleşmeyi devralan ve sözleşmede kalandır. Sözleşmenin devri, hukuki nitelik olarak üç taraflı kendine özgü bir sözleşmedir. Sözleşmeyi devreden, bu sözleşmeyi devretmekle birlikte taraf sıfatı sona ermekte, onun yerine üçüncü bir kişi sözleşmede taraf haline gelmektedir. Sözleşmenin devri, sözleşmeyi devralan ile devreden taraf arasında yapılan ve sözleşmede kalan diğer tarafça önceden veya sonradan verilen bir izinle gerçekleşmektedir. Sözleşmenin devrinde, sözleşmeden doğan tüm hak ve borçlar üçüncü bir kişiye devredilmektedir.⁵⁰

İnşaat faaliyetiyle iştigal eden kişi veya kuruluşlarının yazılı veya sözlü olarak anlaşarak inşaat işlerini birbirlerine devrettikleri durumlara rastlanabilmektedir. Bu uygulamada işi resmi olarak yürütmekte olan yüklenici, iş sahibiyle aralarındaki sözleşme sona ermediği için, iş sahibine karşı yerine getirmekte olduğu taahhütten dolayı sorumluluğu devam

⁴⁶ Medeni Kanun'un 706'ncı maddesi, Tapu Kanunu'nun 26'ncı maddesi ve Türk Borçlar Kanunu'nun 237'nci maddesi gereğince.

⁴⁷ Ahmet M. Kılıçoğlu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 20. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2016, s. 122.

⁴⁸ Yasemin Durak, "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt:1, 2015, s. 216.

⁴⁹ Türk Borçlar Kanunu'nun 205'inci maddesi: "Sözleşmenin devri, sözleşmeyi devralan ile devreden ve sözleşmede kalan taraf arasında yapılan ve devreden bu sözleşmeden doğan taraf olma sıfatı ile birlikte bütün hak ve borçlarını devralana geçiren bir anlaşmadır."

⁵⁰ Berna Öztürk, "Sözleşmenin Devri", **TBB Dergisi**, Sayı: 125, 2016, s. 265-266.

etmektedir. Ayrıca, yüklenici işletme işin bedelini doğrudan iş sahibinden tahsil etmeye devam etmektedir. Ana yüklenicinin iş sahibinin izni olmadan işi tamamen başka bir yükleniciye devrettiği durumda, işi fiilen yerine getiren yüklenici işletme aralarındaki özel sözleşme ilişkisi kapsamında ana yükleniciye karşı sorumlu olmakla beraber, iş sahibine karşı doğrudan bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Kamu ihalelerinde inşaat sözleşmelerinin devredilmesi için özel şartlar getirilmiştir. 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 16'ncı maddesine göre; sözleşme zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile başkasına devredilebilir. Ancak, devir alacaklarda ilk ihaledeki şartların aranması zorunludur.⁵¹

Sözleşmenin iş sahibinin izni olmadan devredilmesi halinde ve konunun vergi hukuku açısından değerlendirilmesi durumunda, bu devir işlemi nedeniyle işin fiilen devralan ve bu işten dolayı gelir elde eden tarafın gerçek mükellef olarak kabulü gerekir. Devreden tarafa bu işten dolayı ayrıca komisyon ödenmesi durumunda, devreden tarafın komisyon kazancı için ayrıca vergilendirilmesi gerekmektedir. Sözleşme devrinde iş sahibinden izin alınarak yapılması durumunda, işi devralan taraf yüklenicinin yerini almaktadır. Eski yüklenici sözleşmeden çekildiği için, vergi uygulaması yönünden mükellefiyet yeni yükleniciye ait olmaktadır.⁵²

İnşaat sözleşmesini sona erdiren sebepler; ifa, başlangıçta belirlenmiş olan yaklaşık bedelin aşırı ölçüde aşılması, iş sahibinin sözleşmeyi tazminat karşılığı feshetmesi, ifanın imkansızlaşması, yüklenicinin ve iş sahibinin temerrüdü dolayısıyla karşı tarafından sözleşmeden dönmesi olarak tasnif edilebilir.⁵³

1.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

Arsa payı karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi Borçlar Kanunu'nda ayrıca düzenlenmediği için, eser sözleşmesine yönelik hükümler uygulanır.⁵⁴ Yargıtay, arsa karşılığı inşaat sözleşmesini; *“yüklenicinin finansı kendisi tarafından sağlanarak arsa malikinin arsası*

⁵¹ Ayrıca, *“isim ve statü değişikliği gereği yapılan devirler hariç olmak üzere, bir sözleşmenin devredildiği tarihi takibeden üç yıl içinde aynı yüklenici tarafından başka bir sözleşme devredilemez veya devir alınamaz.”*

⁵² Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 292.

⁵³ Eren, s. 676.

⁵⁴ Mustafa Kırmızı, **Eser Sözleşmesi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, 1. Baskı, Ankara, 2014, s. 625

üzerine bina yapım işini üstlendiği, arsa malikinin ise, bedel olarak binadaki bir kısım bağımsız bölüm mülkiyetini yükleniciye geçirmeyi vaat ettiği sözleşme” olarak tanımlamıştır.⁵⁵

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca yüklenici; iş sahibinin arsası üzerinde, arsadaki belli payların mülkiyetinin devri karşılığında, bina yapma borcu altına girmektedir. Bu sözleşme karma sözleşmelerden çifte tipli bir sözleşmedir.⁵⁶ Arsa payı karşılığı inşaat yapımı sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen ani edimli bir sözleşmedir.⁵⁷ İş sahibinin asıl edim yükümlülüğü arsa payı devir borcudur. Yüklenicinin asıl edim yükümlülüğü, iş sahibinin arsası üzerinde bina inşa etmektir. Arsa karşılığı inşaat sözleşmesinin konusu taşınmaz olduğu için noter tarafından düzenleme şeklinde yapılmalıdır. Yüklenici, kendisine düşecek bağımsız bölümleri henüz kendisine tapuda devir yapılmadan üçüncü kişilere alacağın temlik sözleşmesi ile devredebilir.⁵⁸

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde müteahhit ve arsa sahibi; yapılacak konut ve işyerlerinin sayısını, niteliklerini, inşaatla kullanılacak malzemelerin hangi kalitede olacağını ve konut ya da işyerlerinin ne şekilde paylaşılacağını sözleşme ile tespit ederler.⁵⁹ Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinden doğan kişisel hakların tapu siciline şerh edilebilmesi mümkündür.⁶⁰ Bu sözleşme ile arsanın mülkiyeti işin başında müteahhide devredilebildiği gibi, müteahhide teslim edilmesi gereken bağımsız bölümlerin arsa payları üzerine “kat irtifakı” tesis ettirilerek bu paylar müteahhide devredilebilmektedir. Ayrıca müteahhitler tarafından, kendilerine kalacak bağımsız bölümlerin kat irtifakı hakkı inşaat aşamasında alıcılara devredilebilmektedir. Bazı arsa sahiplerince ise arsa paylarının mülkiyeti kendi üzerlerinde tutulabilmekte ve

⁵⁵ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun 16.01.2013 tarih ve E. 2012/13-592, K. 2013/65 sayılı kararı, (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>, 05/02/2019)

⁵⁶ Durak, s. 207.

⁵⁷ Yargıtay, 25.1.1984 tarihli ve E. 1983/3, K. 1984/1 sayılı içtihadı birleştirme kararına göre, inşaat sözleşmeleri “geçici-sürekli karmaşığı” özellik taşımaktadır. (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>, 05/02/2019)

“Eser sözleşmelerini genel olarak ani edimli kabul etmekle birlikte, eser sözleşmelerinin bir türü olan inşaat sözleşmelerinde yüklenicinin edim borcunun genellikle uzun bir zaman sürecine yayılmış olmasından hareketle, sürekli borç ilişkilerine özgü kuralların da bu sözleşme bakımından gözetilmesi gerektiği..”

⁵⁸ Duman, s. 95

⁵⁹ İdris Varıcı ve Mehmet Emrah Binici, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi ile Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri”, **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**, Cilt: 6 Sayı: 12, 2017, s. 156.

⁶⁰ Suat Sarı, “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Hakkın Şerhi”, **İÜHFM**, C. 64, S. 2, 2006, s. 278.

müteahhide verilmesi gereken bölümlerin müteahhit adına satışı yine arsa sahiplerince gerçekleştirilebilmektedir.⁶¹

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi türlerinden birisi olan hasılat paylaşımli inşaat sözleşmeleri; yüklenicinin bağımsız bölümler inşa etmek ve bunların satışını yapma borcuna karşılık, arsa sahibinin bu bağımsız bölümlerin satışına ilişkin yükleniciye yetki verme ve bu satıştan elde edilecek hasılatın yükleniciyle paylaşma borcu altına girdiği sözleşmelerdir.⁶² Satış vaadinden doğan borcun, yükleniciye temsil yetkisi verilmek suretiyle ifa edileceği üzerinde taraflar anlaşabileceği gibi, arsa sahibinin satış sözleşmesini bizzat kurabilmesi de mümkündür.⁶³

Yüklenicinin borçları bakımından arsa karşılığı inşaat sözleşmeleri ile hasılat paylaşımli inşaat sözleşmeleri arasındaki temel fark, hasılat paylaşımli inşaat sözleşmesinde genellikle inşa edilen bağımsız bölümlerin satışı konusunda yüklenicinin borcunun arsa karşılığı inşaat işlerinde söz konusu olmamasıdır.⁶⁴ Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde arsa sahipleri genellikle bağımsız bölümleri yükleniciye teslim etmektedirler. Arsa sahibinin borçları açısından ise, iki sözleşme türü arasındaki farklardan birisi, arsa sahibinin inşa edilecek bağımsız bölümleri üçüncü kişilere devrederek, gelirin yükleniciyle paylaşılmasıdır.

1.3. İNŞAAT İŞLETMELERİ

1.3.1. Şahıs İşletmeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesinde; *“kollektif şirketlerde ortakların, adi ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların, ortaklık karından aldıkları payların da GVK'nın 66'ncı madde hükmü⁶⁵ saklı kalmak şartı ile şahsi ticari kazanç hükmünde”* olduğu belirtilmiştir. Gerçek kişiler, kendi adlarına kurdukları işletmeler vasıtasıyla inşaat faaliyetlerinde bulunabilirler.

⁶¹ Sakıp Şeker, “Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı 3, Mart 1993, www.yaklasim.com (07/02/2019)

⁶² Emrehan İnal, **Sonuca Katılmalı Sözleşme Kavramı ve Gelir Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi**, 1. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011, s. 149

⁶³ Umut Yeniocak, **Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin, 2014, s. 26

⁶⁴ Yeniocak, s. 109

⁶⁵ Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.

1.3.2. Adi Ortaklıklar

Adi ortaklıklar Borçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu'nun 620'inci maddesi uyarınca adi ortaklık, iki veya daha fazla kişinin herhangi bir şekilde tabi olmayan bir sözleşme temelinde ortak bir hedefe ulaşmak amacıyla ortaklık kurmalarıyla meydana gelmektedir.⁶⁶ Bir ortaklık, eğer Kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerine sahip değilse, Borçlar Kanunu kapsamında adi ortaklık olarak değerlendirilmektedir. Adi ortaklığın kurulması herhangi bir şekilde bağlanmamış olup, ortakların kendi aralarında yapacakları sözlü ya da yazılı anlaşma ile kurulabilmektedir. Adi ortaklığın tüzel kişiliği bulunmadığından, tescil zorunluluğu da bulunmamaktadır.⁶⁷ Adi ortaklıklar, TTK'da düzenlenmiş bulunan ticaret şirketlerinin niteliklerine sahip değildir.

Adi ortaklıklar için sadece katma değer vergisi ve tevkifat açısından vergi mükellefi tesis edilebilmektedir. Adi ortaklıklar, katma değer vergisi mükellefi olmaları sebebiyle ayrı defter tutabilmektedirler. Adi ortaklıklarda her bir ortağın payı için hesaplanan kazançlar ayrı ayrı ticari kazanç hükmündedir. Ortaklar kendi payları için hesaplanan kazançları kendi adlarına beyan ederler.

1.3.2.1. İş Ortaklıkları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun⁶⁸ 2'nci maddesinde iş ortaklıkları, *“kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar”* şeklinde tanımlanmıştır.

İş ortaklıkları, belli bir işin birlikte yapılması ve elde edilen kazancı paylaşılması amacıyla kururlar. İş ortaklıkları, belirli bir sonuca yönelik işin bitimine kadar geçerli olmak üzere kurulan ortaklıklardır.⁶⁹ İş ortaklıklarında üyeler, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü ortak sorumluluk altında birlikte yapmak üzere anlaşma sağlarlar. 1 Seri No.lu Kurumlar

⁶⁶ Fatih Bilgili ve Erkan Demirkapı, **Şirketler Hukuku**, 9. Baskı, Bursa: Dora Yayınları, 2013, s. 21.

⁶⁷ İlhan Çetin, “Zarar Mahsubunda İş Ortaklığı, Adi Ortaklık Ayrımı”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Haziran 2014, Sayı: 258, www.yaklasim.com (07/03/2019)

⁶⁸ **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁹ İbrahim Kaplan, **İnşaat Sektöründe Müsterek İş Ortaklığı- Joint Venture**, 3. Baskı, Ankara: Yetkin, 2013, s. 30.

Vergisi Genel Tebliği'nde ⁷⁰ iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki özelliklere sahip olması gerektiği belirtilmiştir:

- “– Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.”

Yukarıdaki şartların sağlanması halinde, özellikle inşaat sektöründe iş ortaklıklarının kurulabilmesi mümkündür. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 2.5.2. no.lu bölümünde belirtildiği üzere; “belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak bir işverene karşı birden fazla işin, yukarıda tanımlanan iş ortaklığı çerçevesinde yüklenilmesi halinde her iş, ayrı bir iş ortaklığının kurulmasını gerektirecektir.” ⁷¹ İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının elde edeceği kazanç önce kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.” İlgili

⁷⁰ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷¹ İlgili tebliğde; “bir hidroelektrik santrali inşası işi için tek bir iş ortaklığı kurulabilir. Aynı işveren tarafından söz konusu santral ile bağlantılı elektrik iletim sisteminin kurulması işi için ayrı bir ihale düzenlendiği takdirde bu iş için ayrı bir iş ortaklığı kurulması gerekmektedir.” örneği verilmiştir.

Tebliğ uyarınca, kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları da bu mükelleflerin ortaklarınca indirilemez.⁷² Adi ortaklıklarda meydana zararlardan her bir ortağın payına düşen kısmı ortaklar tarafında ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilmektedir. Buna göre, zararların tamamen ortaklar üzerinde bir yük olarak kalmaması adına, faaliyetin adi ortaklık olarak yürütülmesinin daha makul olacağı değerlendirilmektedir.

İnşaat işi için kurulan bir iş ortaklığında işin bitim tarihi, inşaat sözleşmesinde yazılı olan hükümlere göre belirlenecektir. İşin bitmesiyle iş ortaklığı da kendiliğinden sona ermez. Vergisel yükümlülüklerin tamamlanmasından sonra iş ortaklığının tasfiye işlemleri, Borçlar Kanunu'nda yer alan adi ortaklıkların tasfiyesine ilişkin olan hükümlere göre gerçekleştirilecektir.

1.3.2.2. Joint Venture

Joint venture; inşaat sektöründe faaliyet gösteren iki veya daha fazla kişi veya kurumun müşterek bir inşaat işini gerçekleştirmek ve kar elde etmek amacıyla sözleşmeye dayanarak kurdukları, tüzel kişiliği bulunan veya bulunan bir ortaklıktır.⁷³ Joint venture, Türk hukukunda ortak girişim olarak da adlandırılmaktadır. Ortak girişim; *“iki veya daha çok ortağın kendi faaliyetlerini sürdürürken, belli bir işi görmek üzere sürekli veya geçici olarak bir şirket kurup, bu şirkete kendi işletmelerinden teknik, malî ve ticarî destek sağlamak üzere anlaşmaları”* şeklinde tanımlanmaktadır.⁷⁴ Örneğin, üç şirketin işin tamamından birlikte ve müteselsilen sorumluluk üstlenerek, bir baraj inşaatının yapımı konusunda anlaşmaları ve ihaleyi kazanmaları bu girişim türüne örnek verilebilir.⁷⁵

Joint venture sözleşmelerini bir bütün olarak ele alan yasal bir düzenleme bulunmamaktadır. Joint venture, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, “iş ortaklıkları” adı altında yer almaktadır. Borçlar hukukuna göre joint venture'lar, adi şirket sayılırlar.⁷⁶ Borçlar Kanunu'nun 620'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca; *“Bir ortaklık, kanunla düzenlenmiş ortaklıkların ayırt edici niteliklerini taşııyorsa, bu bölüm hükümlerine tabi adi ortaklık*

⁷² Aksi yöndeki görüş için bkz.: Yılmaz, s. 34-35.

⁷³ Kaplan, s. 25.

⁷⁴ Ejder Yılmaz, **Hukuk Sözlüğü**, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010, s. 571.

⁷⁵ Mehmet Bahtiyar, **Ortaklıklar Hukuku**, 3. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007, s. 20.

⁷⁶ Nami Barlas, **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkiler**, 3. Baskı, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012, s. 283-284.

sayılır.” Buna göre bir ortaklık, Türk Ticaret Kanunundaki⁷⁷ ortaklık tiplerinin niteliklerini taşııyorsa, adi ortaklık olarak değerdendirilir. Bu nedenden dolayı Borçlar Kanunu’nda yer alan adi şirket hükümleri, uygun oldukları ölçüde joint venture sözleşmelerine de uygulanacaktır.⁷⁸

Adi ortaklık ve joint venture sistemi ile ilgili bu denli benzerliklerin olmasının yanı sıra, bu iki ortaklık türü arasında bazı farklılıklar söz konusudur. Adi ortaklıklar devamlı faaliyette bulunmak üzere kurulabileceğı gibi, tek işler için de kurulabilir. Ancak uygulamada, joint venture’lar “tek işler” için kurulurken, adi ortaklıklar sürekli bir ortaklık biçiminde kurulurlar. Dolayısıyla adi ortaklığın joint venture’dan farkı, süreklilik unsurudur.⁷⁹

1.3.2.3. Konsorsiyumlar

Konsorsiyumlar, birden fazla gerçek ya da tüzel kişinin belli bir işi yapmak amacıyla ortaklaşa taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yapılması sorumluluğunu, diğerlerinden bağımsız olarak taahhüt etmek suretiyle oluşturdukları ortaklıklardır.⁸⁰ Her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediğı konsorsiyumlar, iş ortaklığı tanımının dışında kalmaktadır.⁸¹ Konsorsiyum ilişkisi bir sözleşmeye dayalıdır. Konsorsiyum sözleşmesinin tarafları gerçek kişiler olabileceğı gibi tüzel kişiler de olabilir. Konsorsiyum sözleşmesi Borçlar Kanunu’nda açık bir biçimde düzenlenmediğı için isimsiz bir sözleşmedir.⁸²

Konsorsiyumlara Kamu İhale Kanunu’nda da yer verilmiştir. Kamu İhale Kanunu’nun 4’üncü maddesinde; ortak girişimin, ihaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı veya konsorsiyumları ifade ettiğine ilişkin bir düzenleme söz konusudur. Yine aynı Kanun’un 14’üncü maddesinde; konsorsiyum üyelerinin hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımları yapmak üzere ortaklık yaptıklarından bahsedilmektedir.

⁷⁷ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14/2/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷⁸ Ertuna Kara, “Adi Ortaklık Müessesesi ve Bu Müessesenin Joint Venture Sistemi İle Birlikte İncelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 296, Ağustos 2017, www.yaklasim.com (07/03/2019)

⁷⁹ İlker Taslacioğlu ve Kaan Şahinalp, “Türk Hukukunda Joint Venture’ların Hukuki Yapısı ve Niteliğı İle Joint Venture’larda Karşılaşan Sorunlar”, **Sayıştay Dergisi**, Sayı: 36, 2000, s. 70.

⁸⁰ Ömer Korkut, “Türk Hukuku Bakımından Ortak Girişim (Joint Venture) ve İş Ortaklığı”, **Legal Hukuk Dergisi**, Sayı:52, Nisan 2007, s. 1164.

⁸¹ Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 2015, s. 342.

⁸² Turan Şahin, “Konsorsiyum Sözleşmesi”, **TBB Dergisi**, Sayı: 92, 2011, s. 454

Borçlar Kanunu'nun 525'inci ve sonraki maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayıp, ortaklarının ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmaktadır. Konsorsiyumların vergilendirilmesinde ise vergi kanunlarında özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Konsorsiyumun adi ortaklık niteliği taşıdığı söylenebilir. Buna göre adi ortaklığa ilişkin Borçlar Kanunu hükümleri konsorsiyum hakkında doğrudan uygulama alanı bulacaktır. Konsorsiyum sözleşmesinin hükümleri Borçlar Kanunu'nun 520'nci düzenlemesine (emredici nitelik taşıyanları hariç) nazaran öncelikle uygulanacaktır. Sözleşmede hüküm bulunmayan hallerde ise Borçlar Kanunu hükümleri devreye girecektir.⁸³

Konsorsiyumlarda, her bir ortağın gerçekleştireceği işin taahhüt sözleşmesinde belirtilmesi gerekmektedir. Ancak, sözleşmede belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları bir iç sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren tarafından bu sözleşmenin onaylanması durumunda, bu türdeki ortaklıklar da "konsorsiyum" olarak değerlendirilecektir.⁸⁴ Bu şartlara uyulduğu takdirde ilgili ortaklıklar kurumlar vergisi uygulaması açısından konsorsiyum olarak nitelendirilerek vergilendirmeye tabi tutulacaktır.

Konsorsiyumlarda her ortak, işin kendine düşen kısmını yapmak ve yine kendi payına düşen hasılat için fatura düzenlemek durumundadır. Dolayısıyla iş ortaklıkları ve adi ortaklıklardan farklı olarak konsorsiyumun bir ortağı kar ederken diğer ortak zarar

⁸³ Şahin, s. 458

⁸⁴ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 15.3.1.1. bölümünde belirtildiği üzere, aşağıda sayılan unsurlar konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır ve bu unsurların konsorsiyum sözleşmesinde hususlarının yer alması ve bunlara uyulması gerekmektedir:

“ – İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
– Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
– Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
– Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
– Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
– Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
– Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,
– İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı”

edebilmektedir. Benzer şekilde ortakların elde ettiği gelirin türleri de taraf olan ortakların yaptıkları işe ve mükellefiyet durumuna göre farklı olabilmektedir. Ortak girişimler olarak kurulan konsorsiyumlarda, adi ortaklık ve iş ortaklıklarından farklı olarak her bir ortak kendi yapacağı işten sorumlu olduğu için, konsorsiyum adına KDV ve muhtasar vergi mükellefiyeti gibi mükellefiyetlerin tesisi de söz konusu olmamaktadır.⁸⁵

1.3.3. Kollektif Şirketler

Kollektif Şirketler, 6102 sayılı Ticaret Kanunu'nun⁸⁶ 211 ve 303'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. 211'inci maddede *“ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin sorumluluğu, şirket alacaklılarına karşı sınırlandırılmamış olan şirket”* olarak tanımlanmıştır.

Kollektif şirketler asgari iki gerçek kişi tarafından kurulur. Kollektif şirketlerde ortaklar gerçek kişidir ve şirket alacaklılarına karşı sınırsız sorumlulukları vardır. Tüzel kişilerin kollektif şirketlere ortak olması yasaklanmıştır.⁸⁷ Kollektif şirketlerde kar veya zarar payları oranında ortakları tarafından beyan edilir. Şirket ortakları hesap yılı sonunda tahakkuk eden kardan kendilerine düşen payı isteme hakkına sahiptirler. Bunun için ortaklar tarafından ayrıca bir kar dağıtım kararı alınması gerekmez. Türk Ticaret Kanunu'nda ticaret şirketleri arasında yer almakla beraber, sermaye şirketi niteliğinde bulunmayan kollektif şirketler kurumlar vergisi mükellefi değildir. Şirket ortaklarının paylarına düşen kazanç gelir vergisine tabidir.

1.3.4. Komandit Şirketler

Komadit şirketler adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler olmak üzere iki çeşittir. Adi komandit şirketler, kollektif şirketlerde olduğu gibi ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacı ile kurulan, şirket alacaklılarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan bir şahıs şirketi türüdür.⁸⁸ Sorumluluğu

⁸⁵ Erdal Sönmez, “İş Ortaklıkları İle Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma Ehliyeti Sorunu-II”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 244, Nisan 2013, www.yaklasim.com (15/02/2019)

⁸⁶ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸⁷ Gönen Eriş, *Ticari İşletme ve Şirketler*, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 2036.

⁸⁸ Sami Karahan, *Şirketler Hukuku*, 25. Baskı, Konya: Mimoza Yayınları, 2013, s. 314

sınırlı olmayan ortaklara komandite ortak, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer ortak olarak adlandırılır. Komandite ortağın gerçek kişi olması zorunludur. Tüzel kişiler sadece komanditer ortak olabilir.⁸⁹ Adi komandit şirketin komandite ortaklarının sorumlulukları kollektif şirket ortaklarıyla benzerdir. Komandite ortakların elde ettiği kazanç ticari kazanç kapsamında vergilendirilmektedir. Komanditer ortakların elde ettikleri gelir ise Gelir Vergisi Kanunu’nu 75/2 maddesi kapsamında menkul sermaye iradı olarak vergilendirilmektedir.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket TTK’nın 564’üncü maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır: “*Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklılarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğerleri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir.*” Komandit şirketlerde kazancın komanditer ortakların hissesine düşen kısmı kurumlar vergisine, komandite ortaklara düşen kısmı ise ortakların kendilerince beyan edilerek gelir vergisine tabi olacaktır.

1.3.5. Limited Şirketler

Limited şirketlere ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu’nun 573 ila 644’üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Limited şirket, bir veya daha fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulan, esas sermayesi belirli, ortakların şirket borçlarından dolayı sorumluluğu sermaye payı ile sınırlı olan ve tüzel kişiliğe sahip bir şirket türüdür.⁹⁰

Limited şirketler, sınırlı sorumluluk esastan dolayı anonim şirketlere benzerken, yönetim ve işleyişi bakımından kollektif şirketlere daha yakındır ve bu yönüyle karma şirket özelliği göstermektedir.⁹¹ Limited şirketlerin esas sermayesi belirli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur. Limited şirketler, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç için kurulabilir. Sektördeki küçük ve orta ölçekli inşaat işletmelerinin büyük bir çoğunluğu limited şirket olarak kurulabilmektedir.

⁸⁹ Bilgili ve Demirkapı, s. 186

⁹⁰ Bilgili ve Demirkapı, s. 617-618

⁹¹ Mustafa Çeker, **Ticaret Hukuku**, 8. Baskı, Adana: Karahan Kitabevi, 2014, s. 393

1.3.6. Anonim Şirketler

Anonim şirketlere ilişkin hükümler Türk Ticaret Kanunu'nun 329 ila 563'üncü maddeleri arasında düzenlenmiştir. Anonim şirketler, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirketleridir. Pay sahipleri, sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur.⁹² Anonim şirketler de limited şirketlerde olduğu gibi, kanunen yasaklanmamış her türlü ekonomik amaç ve konular için kurulabilir.⁹³ Limited ve anonim şirketler sermaye şirketi statüsünde olup, kazançları kurumlar vergisine tabidir.

1.4. İNŞAAT İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ

1.4.1. Emanet Usulü

Emanet usulünde, kişi veya kuruluşlar özel amaçlı olarak kendi nam ve hesapları adına inşaat işlerini yapabilmektedir. Bu yapım usulünde inşaat işi dışarıdan bir kişi veya kuruma yaptırılmaz. Emanet usulü 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda⁹⁴ yer almaktaydı. Kamu alım ve yapım işleri ihaleleri, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ile 2002 yılında yeniden düzenlenmiştir. 4734 sayılı Kanunda emanet usulüne ayrıca yer verilmemiştir. Ancak bu türdeki inşaat işlerini elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak yaptırabilme olanağı vardır.⁹⁵ İnşaat işinin bir kısmı emanet usulüyle diğer kısmının ise taahhüt usulüyle yaptırılabilir.

1.4.2. İhale Usulleri

İhale, 4734 sayılı Kanunda yazılı usul ve şartlarda mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayını müteakip sözleşmenin imzalanması ile işin tamamlanması sürecini ifade eden bir kavramdır.⁹⁶ İhale usulleri kullanılarak hem kamuya hem de özel sektöre ait inşaat işleri yapılabilir. Özel sektörde yapılacak ihale usullerin belirlenmesi tamamen ilgili kişi veya

⁹² Karahan, s. 338

⁹³ Soner Altaş, **Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketler**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 49

⁹⁴ **2886 sayılı Devlet İhale Kanunu**, 10/9/1983 tarih ve 18161 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹⁵ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 61

⁹⁶ Ozan Can, **Kamu İhale Hukuku**, 2. Baskı, Ankara: Doruk Kitabevi, 2019, s. 1.

kuruluşların inisiyatifine bağlıyken, kamu da gerçekleştirecek ihalelere ait usul ve esaslar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda detaylı bir şekilde hüküm altına alınmıştır.⁹⁷ Bu kanuna göre 3 çeşit ihale türü mevcuttur. Bunlar; açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık usulü olarak belirlenmiştir. Ayrıca ilgili Kanunun 22'nci maddesinde belirtilen şartların mevcut olması halinde, ilan yapılmaksızın ve teminat alınmaksızın doğrudan temin usulüne başvurulabileceği belirtilmiştir.

Trampaya yönelik olarak 2886 sayılı Kanun'da yer alan düzenlemelerin, 4734 sayılı Kanun'un madde 68/a hükmü uyarınca zımnen ilga olması söz konusu değildir. Genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerin trampa işlerine yönelik ihaleleri, 2886 sayılı Kanun uyarınca yürütülmektedir.⁹⁸ İlgili Kanunda düzenlenen trampa ihaleleriyle hesaplarda bulunan paranın kamusal harcama yapılmak suretiyle gider oluşturmadığı; başka ifade ile kamusal bütçeden ödenek kullanmak suretiyle bedel ödeme borcunun parasal olarak karşılanacağı bir hukuki sonuç doğmamaktadır.⁹⁹

Resmi Gazetede yayımlanan artırma, eksiltme ve ihale ilanları incelendiğinde, genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri ile özel bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyelerin *"kira karşılığı tesis yapımı işi, kira karşılığı inşaat yapım işi, arsa bedeli karşılığı kat karşılığı inşaat yapım işi, kat karşılığı inşaat yapım işi, imar ve yapım şartlı kat karşılığı inşaat yapım işi, arsa karşılığı inşaat yapım işi, trampa (arsa) karşılığı okul yapımı işi, inşaat işi yaptırılması ve 10 yıl süre ile yükleniciye kiraya verilmesi işi, trampa (iş hani) karşılığı okul yapım işi, ve idare binası ve kompleksi yaptırılması karşılığında taşınmaz mal trampası işi"* gibi işlerde idarelerce, yine bir kamusal kaynağın kullanımı söz konusu olmakla birlikte, 2886 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanma kabiliyeti devam etmektedir.¹⁰⁰

⁹⁷ Duygu Kılıç, **Kamu Alımları, İhale ve Sözleşmeleri**, 1. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, s. 1

⁹⁸ Meltem Kutlu Gürsel, "Belediyenin veya Belediye Şirketinin Kat Karşılığı İnşaat İhalesinin ve Sözleşmesinin Tabi Olduğu Hukuki Rejim Konusunda Bir Değerlendirme", **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı: 2008-1, Ocak 2008, s. 135.

⁹⁹ Yeliz Neslihan Akın, "İlga Hükümler Çerçevesinde 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun Düzenleme Alanı Hakkında Bir Değerlendirme", **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**, Sayı 12, 2018, s. 34, <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdergi/article/496739>, (25/06/2021)

¹⁰⁰ Akın, s. 43.

1.4.2.1. Açık İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu’nun 19’uncu maddesinde açık ihale usulü, *“bütün isteklilerin teklif verebildiği usul”* şeklinde tanımlanmıştır. Açık ihale usulünde belirli sayıda teklif verilmesi şart değildir. Tekliflerin tamamı reddedilirse veya ihaleye hiç teklif verilmezse ihale iptal edilmektedir.

1.4.2.2. Belli İstekler Arasında İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu’nun 20’nci maddesinde belli istekliler arasında ihale usulü, *“yapılacak ön yeterlik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usul”* şeklinde tanımlanmıştır. Bu ihale usulünde ihaleye katılacak adaylara ön yeterlik değerlendirme yapılır. Yeterlikleri tespit edilenler arasından belli sayıda istekli veya yeterli bulunan isteklilerin tamamı teklif vermeye davet edilebilir. Teklif veren sayısının üçten az olması halinde ihalenin iptal edilmesi durumunda, ön yeterliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılabilir.

1.4.2.2.1. Pazarlık Usulü

Pazarlık usulü, ihale sürecinin 2 aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu için teknik detayları ile yapım yöntemlerini ve özel hallerde bedeli isteklilerle müzakere ettiği usuldür.¹⁰¹

Pazarlık usulü ile ihale yapılabilecek durumlar Kamu Kanunu’nun 21’inci maddesinde sayılmıştır. Bu durumlar özet bir şekilde aşağıda belirtilmiştir:

- *Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,*
- *Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya yapım tekniği açısından özellik arz eden durumlar,*
- *Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumlar,*
- *İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,*

¹⁰¹ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 63

- *İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması. “*

1.5. İNŞAAT İŞLERİNDE TEMİNAT

Özel sektörde gerçekleştirilecek inşaat işlerinde teminat uygulaması ihtiyaridir. Devletin ihaleye çıkardığı ve Kamu İhale Kanunu kapsamı içinde kalan inşaat işlerinde teminat uygulaması zorunludur. Buna göre inşaat işlerinde ihale bedelinin belli oranları üzerinden teminat sunulması gerekmektedir. Teminat türleri geçici teminat ve kesin teminat olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.5.1. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler

Kamu İhale Kanunu’nun 34’üncü maddesine teminat olarak kabul edilecek değerler aşağıdaki gibi belirtilmiştir:

- *“Tedavüldeki Türk Parası.*
- *Teminat mektupları.¹⁰²*
- *Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler.¹⁰³”*

İdareler tarafından teslim alınan bu teminatlar haczedilememektedir. Ayrıca bu teminatlar üzerine ihtiyati tedbir de konulamaz. Teminatlar, teminat olarak kabul edilen diğer değerlerle değiştirilebilir.

1.5.2. Geçici Teminat

Kamu ihalelerinde, teklif edilen bedelin %3’ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır. İhale dokümanında belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.

¹⁰² *İlgili mevzuatına göre Türkiye’de faaliyette bulunmasına izin verilen yabancı bankaların düzenleyecekleri teminat mektupları ile Türkiye dışında faaliyette bulunan banka veya benzeri kredi kuruluşlarının kontrgarantisi üzerine Türkiye’de faaliyette bulunan bankaların veya özel finans kurumlarının düzenleyecekleri teminat mektupları da teminat olarak kabul edilir.*

¹⁰³ *İlgili senetler ve bu senetler yerine düzenlenen belgelerden nominal değere faiz dahil edilerek ihraç edilenler, anaparaaya tekabül eden satış değeri üzerinden teminat olarak kabul edilir.*

1.5.3. Kesin Teminat

Kamu İhale Kanunu'nun 43'üncü maddesi uyarınca; taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında kesin teminat alınır.”

1.5.4. Teminatların İrat Kaydedilmesi

Kamu İhale Kanunu'nun sair hükümleri gereğince ihaleye katılan isteklilerin Kanundan doğan yükümlülükleri yerine getirmemesi halinde, ihaleyi gerçekleştiren idare teminatı gelir kaydedebilmektedir. Benzer bir şekilde Kamu İhale Kanunu kapsamında olmayan kurumlar tarafından gerçekleştirilen ihale sözleşmelerinde benzer hükümler bulunması durumunda taahhüt işini yerine getiren tarafından verilen teminatlar karşı tarafça paraya çevrilebilmektedir.

Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde bentler halinde sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde işle ilgili olmak şartıyla, “*mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği*” hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesinin (g) bendinde ise sözleşmelerde “*ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı*” hüküm altına alınmıştır.

Teminatların işi yaptıran tarafından gelir kaydedilmesi işlemini, sözleşmeden kaynaklanan bir tazminat ödemesi olarak yorumlamak mümkündür. Dolayısıyla teminatların

iş i yaptıran tarafından gelir kaydedilmesi durumunda, teminatı gelir kaydedilen kurumun ilgili teminat tutarını kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.¹⁰⁴

1.6. İNŞAAT İŞLERİNDE FİYAT SAPTAMA ŞEKİLLERİ

İnşaat projelerinin fiyatlandırılması konusu kamu ve özel sektör uygulamaları açısından bir takım farklılık arz etmektedir. Yaklaşık maliyet kavramı, kamu kurumlarında yapılan ihalelerde kullanılan bir kavramdır. Uygulamada sıkça karşılaşılan fiyat saptama şekilleri sırasıyla; birim fiyat usulü, maliye artı kar usulü ve götürü fiyat usulüdür.

1.6.1. Birim Fiyat Usulü

Birim fiyat usulünde inşaat işleri için yetkili kişi veya kuruluşlar tarafından birim fiyat listesi oluşturulmaktadır. Birim fiyat listesinde, her bir iş kaleminin birim fiyatı ayrı ayrı belirlenmektedir. Her bir birim fiyat; işçilik, malzeme, masraflar ve karı da kapsayacak şekilde belirlenebilmektedir. Sonraki aşamada birim fiyatlar şartnamelerde belirtilen iş miktarı ile çarpılarak projenin toplam bedeli belirlenmektedir. Projenin devam ettiği süre içerisinde yapılacak ödemelerde, tamamlanan iş kalemleri sözleşmede yer alan birim fiyatlar dikkate alınarak hesaplamalar yapılmaktadır.

1.6.2. Maliyet Artı Kar Usulü

Maliyet artı kar usulüne göre yapılan işlemlerde, inşaat işiyle ilgili maliyet kalemleri ayrıntılı olarak tespit edilerek, belirli dönemlerde gerçekleştirilen giderler iş sahibine bildirilmektedir. Tespit edilen maliyetler üzerine sözleşmede belirlen kar oranları eklenerek müteahhide ödenecek hakediş tutarı belirlenir.

Maliyet esaslı fiyatlandırma yöntemi, götürü bedel ve birim fiyat gibi yöntemlerine alternatif olarak uygulanabilir. Bu yöntemde iş sahibi, inşaatın maliyetlerini karşılar ve buna ilave olarak yükleniciye ücret ödemesi yapar. Bu ücret, sabit veya hesaplanan maliyetin belirli

¹⁰⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.07.2018 ve 62030549-125[11-2017/6]-665432 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (01.05.2019)

bir yüzdesi olarak belirlenebilir. Bu yöntem, proje kapsam ve bedelinin tam olarak belirlenmesinin sorunlu olduğu hallerde tercih edilebilir.¹⁰⁵

1.6.3. Götürü Fiyat Usulü

Götürü fiyat usulünde proje bedeli maktu olarak hesaplanmaktadır. Bu usulde fiyat, inşaat işinin tamamını kapsayacak biçimde belirlenebileceği gibi, belirli iş kalemleri için ayrı ayrı şekilde gruplandırarak da saptanabilir. Yükleniciye ödenecek olan toplam bedel sözleşmenin kuruluş aşamasında net bir şekilde tespit edilmektedir. Götürü fiyat usulünde yükleniciye ödenecek proje bedeli en başta belirlenmektedir. Götürü fiyat usulü genellikle kısa süreli ve küçük yapım işlerinde uygulanan bir yöntemdir.¹⁰⁶ Sözleşmede katma değer vergisinin bedele dahil olup olmayacağına ilişkin bir düzenleme yoksa, kural olarak bu bedelin içinde KDV bulunduğu kabul edilir.¹⁰⁷

1.7. İNŞAAT İŞLERİNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesi uyarınca; her türlü ticari veya sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan, özel hukuk alanında ticari işlemlerle ilgili kurallar, Türk Ticaret Kanunu ile düzenlenmiştir. Vergi uygulamaları açısından ilgili faaliyetlerin kapsamının belirlenmesinde, Ticaret Kanunu'nda yer alan esaslardan yararlanılması mümkündür.¹⁰⁸ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun "*Ticari İşler*" başlıklı 3'üncü maddesinde; "*Bu Kanunda düzenlenen hususlarla bir ticari işletmeyi ilgilendiren bütün işlem ve fiiller ticari işlerdendir.*" hükmüne yer verilerek, ticari işin tanımı yapılmıştır.

Emek ve sermaye unsurlarının birlikte kullanılarak devamlı bir organizasyona dayanan, zirai ve serbest meslek faaliyetleri dışında kalan tüm faaliyetlere ticaret faaliyet denir. Sınai faaliyet ise imalat üretim işleri sonucu artık değer yaratma faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.¹⁰⁹ Ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği GVK'da açıklanmamıştır. Ayrıca

¹⁰⁵ Şenol Turut, "Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri Gvk'nun 42. Maddesi Kapsamında Mıdır?", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2010, s. 82.

¹⁰⁶ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 72

¹⁰⁷ Yargıtay 15. Hukuk Dairesi'nin 11.01.2005 tarih ve E. 2004/3035, K. 2005/61 sayılı kararı (<https://karararama.yargitay.gov.tr/>, 05/04/2019)

¹⁰⁸ Özbacı, s. 335.

¹⁰⁹ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 14.

GVK’da ticari kazancı sınırlarını belirlemek için açıkça başka bir Kanuna atıfta bulunulmamıştır. Ticari kazanç; emek, sermaye ve doğal kaynağın bir araya gelmesi ile ortaya çıkan faaliyet sonucunda oluşan katma değer olarak ortaya çıkar.¹¹⁰

Ticari bir işletmenin; sermaye-emek, devamlılık, organizasyon ve hacim unsuru olmak üzere dört esas unsuru bulunmaktadır.¹¹¹ Ticari kazancın kapsamını belirlerken, ticari ya da sınai faaliyetin bir işletme örgütlenmesi çerçevesinde riski üstlenen bir girişimci tarafından bağımsız olarak yürütülmesi hususu dikkate alınmalıdır. Zira ticari kazanç, üretim sürecinde girişimcinin aldığı paydır.¹¹² Faaliyetin bağımsız olarak yapılması, faaliyette bulunan kişinin kendi nam ve hesabına hareket etmesi yaptığı işin sonuçlarına kendisinin katlanmasıdır. Ticari ve sınai faaliyette GVK’nın ticari kazançla ilişkin hükümlerinin uygulanabilmesi için gerekli diğer önemli bir koşulda faaliyetin sürekliliğidir.¹¹³ Devamlılığın tespitinde, devamlılık kasıt ve niyetinin bulunması yeterli bir unsurdur.¹¹⁴

Ticari kazançlar gerçek usulde veya basit usulde tespit edilerek vergilendirilmektedir.¹¹⁵ Gerçek usulde mükellefin elde ettiği gelirlerin safi miktarı, mükellef tarafından ilgili mevzuatta belirtilen ilke ve yöntemler çerçevesinde defter tutularak tespit edilir. Gerçek usulde vergilendirilen ticari kazanç sahipleri 1’inci ve 2’nci sınıf tüccar olmalarına göre kazançlarını farklı defter sistemlerine göre tespit ederler. Gerçek usulde bilanço ve işletme esasına göre defter tutan tüccarların maddi vergi yükümlülüğü açısından herhangi bir farkı yoktur. Söz konusu yöntemlerde sadece şekil yükümlülük ve kayıt düzeni açısından farklılıklar bulunmaktadır. Bu noktada; 1’inci sınıf tüccarlar bilanço esasına, 2’nci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarak kazançlarını belirlerler.¹¹⁶

İnşaat işlerinin kapsamı GVK’da net bir şekilde belirtilmemiştir. Konuyla ilgili olarak GVK’nın 37’nci maddesinde; “*gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların*” ticari kazanç olarak sayılacağı hükmü

¹¹⁰ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 13.

¹¹¹ Hayrullah Doğan ve Hasan Yalçın, **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, İstanbul: Ömür Matbaacılık, 2009, s. 32.

¹¹² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 27. baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2018, s. 260.

¹¹³ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 261.

¹¹⁴ Neslihan İçten İnce, “Ticari Kazancın Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2014, s. 25.

¹¹⁵ Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 37. Baskı, Ankara: Savaş, 2016, s. 15.

¹¹⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 16

mevcuttur. Ayrıca, “satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar” ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. İnşaat işi, malzeme ve işçilik kullanılarak yapılan bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetleri ifade eder. İnşaat işleri özel hukukta “istisna” akdi olarak da bilinen sözleşme türünün kapsamındadır. Onarım ise bir gayrimenkulün iskeleti dışındaki deforme olan bölümlerinin yenilenmesiyle ilgili faaliyetleri ifade eder. Gemi inşası ve onarımı işleri de inşaat ve onarım işi kapsamındadır.¹¹⁷

1.7.1. Taahhüt Şeklindeki İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti

Ülkemizde inşaat işleri için iki ayrı vergileme rejimi mevcuttur. Birinci vergilendirme yöntemi, gelirin yıllık olarak tespit edilip vergilendirilmesi şeklindedir. İkinci yöntemde ise, başkasına ait bir inşaat işinin yapılmasının taahhüt edilmesi şeklinde birden fazla yıla yıla sirayet eden işlerde işe ilişkin kazanç, işin bittiği yıl hesaplanarak vergilendirilir.¹¹⁸ İnşaat işletmeleri, bu iki rejime de tabi olan işleri birlikte yapabilmekte, hatta bu işleri birlikte yapmasalar dahi faaliyet dışı gelirleri dolayısıyla bu iki rejime aynı zamanda tabi olmaktadır.

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar kamu idareleri için yapılabileceği gibi, özel sektör için de yapılabilir. Türk vergi sisteminde ticari kazancın tespiti hesap dönemi itibarıyla yapılır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ticari kazancın tespitinde ayrı bir özel kazanç rejimi oluşturulmuştur.¹¹⁹ Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri için getirilen bu özel vergileme sistemine ilişkin esaslar GVK’nın 42 ila 44’üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Bu işlerde dönem sonlarında gelir ve giderlerin kesinleşmemesi, kazancın hesaplanma sürecinin devam etmesi ve stokların yılsonu itibarıyla tespit edilmesinin güç olması gibi nedenlerle, kazanç işin bittiği yılda hesaplanmaktadır.¹²⁰

GVK’nın 42’nci maddesinin birinci fıkrasında; “Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de dahil) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.”

¹¹⁷ Kadir Sarıca, “Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirme”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 398, Ekim 2014, s. 119.

¹¹⁸ Öncel, Kurumlu ve Çağan, s. 272.

¹¹⁹ Saban, s. 233.

¹²⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 272.

hükmü yer almaktadır. İnşaat işinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

-Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,

-İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,

-İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması,

şartlarını bir arada taşıması gerekmektedir.

GVK'nın 42 ila 44'üncü maddelerinde, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde “taahhüt” ifadesi yer almamaktadır. Vergi idaresinin görüşleri ve Danıştay içtihatları ile bu konuya açıklık kazandırmıştır. Vergi idaresinin vermiş olduğu bir özelve¹²¹ göre; “*yapım ve onarım işi kavramından; taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan yapım ve onarım işleri şeklinde yorumlanması*” gerekeceği belirtilerek, konuya açıklık kazandırılmıştır.

İnşaat işinin proje aşaması dahil bir bütün olarak yapılması halinde, kendi içinde inşaat işi niteliğinde olmayan proje işleri ve makine montajı gibi işler de inşaat işi kapsamında değerlendirilir. Diğer taraftan, bahse konu işlemlerin sözleşmede ayrı şekilde yazılması, fiyat ve koşullarının ayrıca belirtilmiş olması durumunda bu işler inşaat onarma işi kapsamından çıkar.¹²² Örneğin; sadece bir adet sözleşme imzalanmasına rağmen, sözleşmede mimari projeye ilişkin koşullar özel maddelerde belirlenmiş ve fiyatı da ayrı kalemler halinde yazılmış ise bu sözleşme, bir taraftan mimari proje sözleşmesi bir taraftan da inşaat taahhüt sözleşmesi olmak üzere iki ayrı boyutta hükümler içeren karma sözleşme olarak değerlendirilebilir. Ancak, mimari proje için ayrı bir fiyat belirlenmediyse, projenin inşaat işinden ayrılabilmesi teknik olarak mümkün olamayacağından, ilgili inşaat taahhüt işi içerisinde değerlendirilmesi gerekecektir.

¹²¹ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 05.01.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı özelve, (www.gib.gov.tr, 03/05/2020)

¹²² Yılmaz, s. 103.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esas ilkesi" ve "dönemsellik ilkesi" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esas ilkesinde gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin meydana gelmesinin yanında miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağının veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.¹²³ Dönemsellik, tahakkuk etmiş bir gelir veya gider için söz konusudur.¹²⁴ Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Hesap Dönemi" başlıklı 174'üncü maddesine göre, hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Mükelleflerin talebi üzerine üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığı 12 aylık özel hesap dönemleri tespit edebilmektedir.

1 Seri No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde¹²⁵ dönemsellik ilkesi; *"İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır."* şeklinde tanımlanmıştır. Gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında vergi matrahı tespit edilirken gelir vergisinde takvim yılı, kurumlar vergisinde ise hesap dönemi esas alınmakta olup; bu süreler bir yıllık dönemi kapsamaktadır. Ancak, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlemlerinin vergilendirilmesinde takvim yılı ile dönemsellik ilkesinden sapma yaşanmaktadır.

Vergi mevzuatı açısından bir inşaat ve onarma işinin, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamında kabul edilebilmesi için birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. Bu çerçevede bir yıldan daha az bir sürede bitse dahi, birden fazla takvim yılına sirayet eden işler yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak kabul edilecektir. Örneğin; 01.01.2020 tarihinde başlayıp 31.12.2020 tarihinde sona eren bir inşaat ve onarma işi aynı takvim yılı içinde başlayıp sona erdiği için yıllara yaygın olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, 01.11.2020 tarihinde başlayıp 28.02.2021 tarihinde sona eren inşaat ve onarma işi fiilen bir takvim yılından daha kısa olsa dahi vergi uygulamaları bakımından birden fazla takvim yılına sirayet ettiği için, GVK'nın 42 ve izleyen maddelerine göre vergilendirilecektir.

¹²³ Gelir İdaresi Başkanlığının 21/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1085 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/05/2020)

¹²⁴ Ahmet Şişmanoğlu, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bu İşlemlerin Vergilendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 346, Temmuz 2017, s. 94.

¹²⁵ 1 Seri no.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26/12/1992 tarih ve 21447 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İnşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'nci maddesindeki vergileme esaslarına tabi olabilmesi için diğer bir şart ise; inşaat ve onarma işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılmasıdır. Bu taahhüt, genellikle yazılı olabildiği gibi, herhangi bir kanuni şekil şartı olmadığı durumlarda sözlü de olabilir. Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya tesliminin üstlenilmesidir.¹²⁶ Taahhüt bir kamu kuruluşuna karşı verilebileceği gibi özel bir kişi veya kuruluşa karşı da verilebilir. Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatlar GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girmezler. Arsa karşılığı konut inşa edilmesi şeklinde yapılan inşaat işlerinde de, başkası adına yapılan taahhüt işinden söz edilmesi mümkün bulunmadığından, bu işler yıllara yaygın olsa dahi GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.¹²⁷

GVK'nın 38'inci maddesine göre bilanço esasına göre ticari kazanç; işletmedeki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki tutarları arasındaki pozitif farktır. Bu dönem içinde işletme sahibi tarafından işletmeye eklenen değerler bu farktan indirilir ve işletmeden çekilen değerler ise bu farka eklenir.¹²⁸ Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin tamamlandığı dönemde tespit edilir. İşin tamamlanmasına kadar yapılan harcamalar ve alınan hakedişler, sonuç hesaplarına yansıtılmadan bilanço aktif ve pasifinde gösterilirler. Dolayısıyla bilanço günü itibarıyla henüz tamamlanmamış olan işlere ilişkin ortaya çıkan maliyetler aktifte bir varlık olarak, ortaya çıkmış olan hakedişler de pasifte bir kaynak olarak gösterilirler. Taahhüt işiyle ilgili olarak oluşan maliyetler 17 no.lu hesap gruplarında¹²⁹, hasılat olarak elde edilen hakediş bedelleri ise 35 no.lu hesap gruplarında¹³⁰ muhasebeleştirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak bilançoda yer alan varlık ve kaynak kalemleri mukayyet bedelle değerlendirilmelidir. İlgili hesaplarda toplanan maliyet ve hasılat unsurları, işin tamamlandığı vergilendirme döneminde sonuç hesaplarına aktarılır.¹³¹ İşin bitim tarihinden

¹²⁶ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994, s.3.

¹²⁷ Soner Gök, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hallerde Vergi Tevkifatı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 344, Mayıs 2017, s. 63.

¹²⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 265.

¹²⁹ 17 no.lu hesap grubu, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” olarak adlandırılmaktadır.

¹³⁰ 35 no.lu hesap grubu, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri” olarak adlandırılmaktadır.

¹³¹ Muzaffer Küçük, **Değerleme**, 1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2018, s. 234-235.

sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderlerin ve her türlü hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.¹³²

Bazı işlerin hakedişleri Türk Lirası yerine dövizli bir bedelle alınmış olabilir. Bu hakedişler tahsil tarihi itibarıyla kur (TCMB döviz alış kuru) değerlemesine tabi tutulacaktır. Döviz olarak tahsil edilen hakediş bedeli işletme aktifinde hala döviz olarak tutuluyorsa, buna ilişkin kur değerlemesinde ortaya çıkacak gelirler kambiyo karları hesabına kaydedilecektir. Dolayısıyla lehte oluşan söz konusu kur farkları cari dönem kazancına eklenecektir.¹³³

1.7.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Maliyet Tespiti

Aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla inşaat işinin beraber yapılması durumunda doğrudan giderler ve ortak genel giderlerin ayrı değerlendirilerek maliyet tespitinin yapılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat işletmelerinde giderler; doğrudan giderler, dolaylı giderler, müşterek genel giderler ve ortak amortisman giderleri olarak sınıflandırılmıştır.

1.7.1.1.1. Doğrudan Giderler

Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde imalat maliyetinin saptanması konusunda düzenlemeler mevcuttur. Buna göre imal edilen malın maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları içerir:

- “1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,*
- 2. Mamule isabet eden işçilik,*
- 3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,*

¹³² Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 13. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2017, s. 249.

¹³³ Danıştay 4. Daire'nin 08/06/1994 tarih ve E. 1994/581, K. 1994/3495 sayılı kararında aksi yönde görüşü mevcuttur. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/06/2020)

"Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi hakkındaki bedeli olarak tahsil edilen dövizlerin bankada mevduat olarak tutulması sonucu oluşan kur farkları, ayrı bir ticari organizasyon dahilinde ayrı bir kaynaktan elde edilmemiş olması nedeniyle ilgili taahhüt işinin hakkındaki bedelinin bir unsuru olarak değerlendirilmesi, dönem ticari kazancının tespitinde dikkate alınmaması gerekmektedir."

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)“

İnşaat işletmeleri, inşaatların maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları içermek şartıyla istedikleri usulde tespit edebilirler. İnşaat işlerinde maliyet unsurları genel olarak aşağıdaki gibidir:

- Arsa bedeli
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsanın tesviyesi için yapılan harcamalar,
- İnşaat işi ile ilgili malzeme giderleri,
- İşçi ücretleri,
- İnşaat işi ile ilgili vergi, harç ve benzeri ödemeler,
- Finansman giderleri,
- Kullanılan makine ve taşıtlara ait amortisman giderleri,
- Taşeronlara ödenen giderler,
- İnşaat işi ile ilgili olarak ödenen tazminatlar (kıdem, ihbar tazminatı ve sözleşmeden doğan cezalar dahil)

Tekdüzen muhasebe uygulamasında her inşaat işine ilişkin maliyetler ilgili olduğu hesabın¹³⁴ detayında ayrı ayrı izlenmektedir.

1.7.1.1.2. Ortak Genel Giderler ve Dağıtımı

Birden fazla yıllara yaygın inşaat işlerinin birlikte yürütüldüğü veya bir adet yıllara yaygın inşaat işiyle birlikte başka bir faaliyeti birlikte yürütüldüğü işletmelerde ortak genel giderden söz edilebilir. Sadece tek bir inşaat işiyle iştigal bir işletmede ortak genel giderlerden bahsedilemez. Ortak genel giderlerin hangi kalemlerden oluştuğuna ilişkin olarak vergi

¹³⁴ İlgili maliyet kalemleri, 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilmektedir.

mevzuatında net bir açıklama mevcut değildir. Ortak genel giderlerin, kazancın elde edilmesi ve idamesi amacıyla gerçekleştirilen tüm harcamaları kapsayacağı söylenebilir. Bu giderler genel yönetim giderleri niteliğindeki inşaat işiyle doğrudan ilişkilendirilemeyen giderler olacaktır. Ortak genel giderlerin belirli ölçülerden yararlanılmak suretiyle işler arasında paylaştırılması gerekmektedir.¹³⁵

GVK'nın 43'ncü maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, ortak genel giderler ve amortismanların hangi esaslara göre dağıtılacağı belirlenmiştir. Düzenlemenin amacı, her bir inşaat işi maliyetini gerçek duruma yakın bir şekilde hesaplanabilmesidir. Buna göre;

"1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat birbirine olan nispeti dahilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre;

dağıtılmaktadır."

Yıllara yaygın inşaat işleriyle uğraşanlar bu işlerin yanında diğer faaliyetlerinden de kazanç elde edebilmektedirler. Bunlara örnek olarak; faiz gelirleri, temettü gelirleri, kambiyo karları ve menkul kıymet satış gelirleri gibi çeşitli gelirler verilebilir. GVK'nın 43'üncü maddesinde yer alan "diğer işler" kavramı, ticari kazancın kaynağını oluşturan ve sürekliliğe sahip ticari faaliyetlerdir. Bu nedenle işletmenin menkul ve gayrimenkul malların satılması ve kiraya verilmesi gibi arazi faaliyetler işletmenin sürekliliğe sahip faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez. Dağıtıma konu olan müşterek genel giderler ile gelirler arasında illiyet bağı

¹³⁵ Akdoğan, s. 223.

mevcut olmalıdır. Dolayısıyla bu faaliyetlerden elde edilen hasılatların ortak genel giderlerinin dağıtımında dikkate alınmamalıdır.¹³⁶

Vergi idaresi, yıllara yaygın inşaat işi ile birlikte satış ve imalat faaliyetlerinde bulunan ve bu faaliyetleriyle ilgili mevduat faizi gelirleri de bulunan şirket için, ilgili dönemde yapılan ortak genel giderlerin, dönem sonunda yıllara yaygın işlerden elde edilen istihkak bedelleri ile işletmede doğan diğer tüm satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılmasını uygun bulmuştur.¹³⁷ Danıştay da “yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile iştigal eden bir şirketin aktifine kayıtlı sabit kıymetleri ile gayrimenkullerinin satışı veya kiraya verilmesi suretiyle elde edilen gelirlerine; “diğer işler” kavramının, inşaat işleri dışındaki bütün işleri ve bu meyanda arızî nitelikteki makina ve gayrimenkul satış ve kira işleri ile bunlardan sağlanan kazançları kapsadığı, GVK’nın 43’üncü maddesinde, madde kapsamına girmeyen işlere pay verilmeyeceği şeklinde bir hüküm bulunmadığı” gerekçesiyle müşterek genel giderlerden pay verilebileceğini belirtmiştir.¹³⁸

1.7.1.1.2.1. Aynı Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat İşinin Birlikte Yapılması Durumu

Aynı hesap dönemi içerisinde birden fazla inşaat işinin birlikte yapılması halinde ortak genel giderler bu işlere ilişkin yapılan harcamaların birbirine oranına göre dağıtılmaktadır. Örneğin, (A) şirketi yıl içinde 1. inşaat işine 100.000-TL, 2. inşaat işine de 300.000-TL harcama yapmıştır. Aynı yıl içinde yapılan genel giderlerin tutarları 80.000 TL'dir. (A) şirketinin genel gider dağıtımı aşağıdaki gibi olacaktır:

¹³⁶ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 125

¹³⁷ Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 14.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114 – 36/15541 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/05/2020)

¹³⁸ Danıştay 4. Daire’nin, 23.05.1996 tarih ve E. 1995/4356, K. 1996/2110 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/06/2020)

Tablo 1

Aynı Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat İşinin Birlikte Yapılmasına İlişkin Örnek

	Gerçekleştirilen Harcama (TL)	Gerçekleştirilen Harcamanın Toplam Harcamaya Oranı	Genel Gider Payı (TL)
1. İnşaat İş	100.000	%25	20.000
2. İnşaat İş	300.000	%75	60.000
TOPLAM	400.000	%100	80.000

Yukarıdaki örnekte, 1. inşaat işi yılın ilk günlerinde bitmiş dahi olsa ortak genel giderlerin dağıtılmasında daha az bir pay verilmesini gerektirmemektedir. Dolayısıyla, genel giderlerin büyük bir kısmının o iş bittikten sonra yapılmış olması hesaplamaaya etki etmemektedir.

1.7.1.1.2.2. İnşaat İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Durumu

İnşaat işlerinin başka tür işlerle birlikte yapılması durumunda, bu işlerin tümü için gerçekleştirilen genel giderler, inşaat ve onarma işleriyle ilgili harcamalar ile diğer işlere ait hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılır.¹³⁹ Hangi işe ait olduğu kesin olarak tespit edilebilen giderler için dağıtım işlemi yapılmaz. Bu giderler doğrudan ilgili olduğu işlerin hesaplarına kaydedilmektedir.

Örneğin, A işletmesi 2 ayrı inşaat işiyle birlikte otomobil ticaretini bir arada yapmaktadır. İşletme, birinci inşaat işine 1.000.000-TL ve ikinci inşaat işine 1.000.000-TL harcama yapmıştır. Otomobil ticaretinde ise toplam 2.000.000- TL satış gerçekleştirilmiştir. Bu durumda dağıtılacak ortak gider 500.000-TL olacaktır. Bu örneğe göre ortak gider hesaplaması aşağıdaki gibi olacaktır.

¹³⁹ Akdoğan, s. 223

Tablo 2
İnşaat İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılmasına İlişkin Örnek

	Tutar (TL)	Oran	Ortak Gider Payı (TL)
1. İnşaat İşİ Harcaması	1.000.000	%25	125.000
2. İnşaat İşİ Harcaması	1.000.000	%25	125.000
Otomobil Satış Hasılatı	2.000.000	%50	250.000
TOPLAM	4.000.000	%100	500.000

1.7.1.1.3. Amortismanların Dağıtımı

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, birden fazla inşaat işi ya da başka işler için ortak kullanımı söz konusu olabilmektedir.¹⁴⁰ GVK'nın 43'üncü maddesinde, yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin ortak genel giderler ve amortismanların dağıtımına ilişkin ölçüler belirtilmiştir. Buna göre, “Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre” dağıtılacağı belirtilmiştir. Hangi maddi duran varlığın, hangi işte ne kadar süre ile kullanıldığının, kullanım tabloları, puantaj cetveli, tutanak ve benzeri belgelerle ispat ve tevsik edilmesi gerekmektedir.¹⁴¹

Örneğin, (C) İnşaat A.Ş. yıllara yaygın inşaat işi olan 3 inşaat faaliyeti ile birlikte taşımacılık faaliyetini birlikte icra etmektedir. Bu işlerde kullandığı kamyonetin 2019 yılı amortisman tutarı 10.000-TL'dir. Kamyonet yıl içinde 1'inci inşaat işinde 100 gün, 2'nci inşaat

¹⁴⁰ Akdoğan, s. 224

¹⁴¹ Havva Arabacı, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerin Dağıtımı”, **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, Yıl: 2017, s. 50, <https://dergipark.org.tr/> (E.T.:07.03.2020)

işinde 90 gün, 3'üncü inşaat işinde 110 gün ve taşımacılık işinde 65 gün kullanılmıştır. Buna göre kullanıldıkları yerler için hesaplanan amortisman tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

Tablo 3
Amortismanların Dağıtımına İlişkin Örnek

İşler	Çalışılan Gün	Çalışılan Gün Sayısının Toplam Gün Sayısına Oranı (%)	Amortisman Tutarları (TL)
1. İnşaat işi	100	27	2.700
2. İnşaat işi	90	25	2.500
3. İnşaat işi	110	30	3.000
Taşımacılık işi	65	18	1.800

Kaynak: Kadir Şahin, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 159, Aralık 2012, s. 180.

Yukarıdaki şekilde hesaplanan amortisman payları, her inşaat işine göre ayrı ayrı 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabına, bu hesaptan da 170- İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılacaktır. Amortismanların dağıtımının yapılabilmesi için amortisman tabi demirbaşların günlük çalışma yerini gösteren kayıtlar ibraz edilebilir olmalıdır. GVK'nın amortismanların dağıtılması ile ilgili 43'üncü maddesi, uygulama için net bir yol gösterememektedir. Demirbaşların boş durdukları zaman, bu günler için nasıl bir hesaplama yapılması gereği de belirtilmemiştir. Uygulamada, boş günler amortisman için hesap dışında bırakılmakta ve kullanılan günlerin birbirine oranı dahilinde dağıtım yapılmaktadır.¹⁴² Konuyla ilgili boşluğun yasal bir düzenleme ile doldurulması yerinde olacaktır.

Binek otomobiller dışındaki iktisadi kıymetlerin birden fazla inşaat işinde müşterek kullanılması durumunda aktife girmeden önceki amortisman tutarlarının ne şekilde dağıtılacağı tartışma konusudur. Bu konuyla ilgili iki farklı görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre; yıl içinde aktife giren ve işlerde müşterek olarak kullanılan iktisadi kıymetlerin amortismanları bir yıl üzerinden tam olarak hesaplanarak, çalışılan gün

¹⁴² Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 131

sayılarına göre inşaat işlerine ve eğer mevcutsa diğer işlere dağıtılmaktadır.¹⁴³ İkinci görüşe göre ise; bir yıl esas alınarak tam olarak hesaplanan amortismanların, aktife giriş tarihine isabet eden kısmı ilgili yılda gider olarak dikkate alınmakta, aktife giriş tarihinden sonra hesaplanan amortismanlar ise, ilgili işlere çalışılan gün sayılarına göre dağıtılmaktadır.¹⁴⁴ Nitekim, aktife giriş tarihine kadar geçen süreye isabet eden amortismanların ne şekilde dağıtılacağı konusunda açık bir düzenleme yoktur. Kanaatimizce, bu konuda ikinci görüş olan Danıştay'ın görüşü daha isabetlidir.¹⁴⁵

1.7.2. Özel İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti

Satış amaçlı özel inşaat işlerinde esas amaç, üçüncü şahıslara satmak amacıyla konut ve işyeri inşa edilmesidir. Bu işleri yapan işletmeler; kendi arsası üzerine veya başkasına ait arsa üzerine kat karşılığı yöntemiyle ya da hasılat paylaşımı yöntemiyle de inşaat yapabilirler. Özel inşaat işleri bir ticari organizasyon içinde gerçekleştirildiğinde, buna ilişkin işlemler ticari faaliyetin unsuru sayılır ve ticari kazanç olarak vergiye tabi tutulur. Özel inşaat işleri yapan işletmeleri taahhüt işi yapan işletmelerden farklı kılan temel unsur, yapıları kendi nam ve hesaplarına yapmalarındır.¹⁴⁶ Özel inşaat bir nevi üretim işidir. Üretilen daire veya işyeri türünden mamuller bilançoda ticari mallar arasında gösterilirler.¹⁴⁷

1.7.2.1. Konut veya İşyeri Halinde Satılmak İçin Yapılan Özel İnşaatlarda Ticari Kazancın Tespiti

Konut veya işyeri halinde satılmak için yapılan özel inşaatlarda kazanç, maliyet bedeli ile satış bedeli karşılaştırılarak tespit edilir. Konut veya işyeri maliyeti binanın tüm maliyetinden her konut veya işyerine bazı ölçü ve esaslara göre pay verilerek tespit edilebilir. Maliyetin tespitinde müşterek kullanılan iktisadi kıymetlerin de dikkate alınması gerekir.¹⁴⁸

¹⁴³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi**, 14. Baskı, Ekin Yayıncılık, 2017, s. 28.

¹⁴⁴ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 132

¹⁴⁵ Danıştay 3. Daire'nin 16.02.1991 tarih ve E. 1989/3270, K. 1991/649 sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/06/2020)

"Buna göre, iktisadi kıymetin aktife giriş tarihine kadar hesaplanan amortismanı, o yılın hesaplarına gider kaydedilecek, aktife girdiği tarihten sonrası için hesaplanan amortismanlar da, çalışma gün sayılarına göre işlere dağıtılacaktır."

¹⁴⁶ Mustafa Alpaslan, **Özel İnşaat İşleri ve Yap-Satçı Müteahhitlerde Dönemsonu İşlemleri Nelerdir?**, (<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/006/>, (E.T.: 11/09/2019))

¹⁴⁷ Danıştay 4. Daire'nin 20.10.1998 tarih ve E. 1997/5970, K. 1998/3765 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/06/2020)

¹⁴⁸ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 429

Konut veya işyeri gibi bağımsız bölümlerin maliyetlerinin tespitinde, imal edilen emtiada maliyet bedeli ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesi hükmünden yararlanılır.

GVK 40'ıncı maddesinde ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler, 41'inci maddesinde ise kanunen kabul edilmeyen giderler hüküm altına alınmıştır. Kazancın tespitinde bu hükümlere uyulması gerekmektedir. Özel inşaat işlerinde, inşaatın bütünü veya bağımsız bölümleri, inşaat sahibi yönünden imal edilip satılan emtia hükmündedir. Bu nedenle VUK'un 274 ve 275'inci uyarınca maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulurlar.¹⁴⁹ Emtia değerlemesine ilişkin VUK'un 274'üncü maddesine göre, emtia maliyet bedeliyle değerlenir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.

İnşa edilen bağımsız bölümlerin tümü aynı yıl içinde satılmış ise kar veya zarar toplam satış bedeli ile toplam maliyet karşılaştırılarak, aynı yılda satılmamış ise satılan kısım ile ilgili satışın yapıldığı yılda yine satış ile maliyet karşılaştırılarak veya inşa edildiği yılda satılmamışsa stok olarak maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁵⁰ Eğer daire tamamlanmadan yapılan bir satış vaadi sözleşmesi söz konusuysa, bu durumda kar tespiti yapılmayacak olup, alınan paralar avans olarak değerlendirilecektir. Kar tespiti, dairenin tamamlandığı dönemde yapılacaktır.

1.7.2.1.1. İşletmeye Dahil Arsanın Üzerine İnşaat Yapılması Durumunda Maliyet Tespiti

İşletmeye dahil arsa üzerine inşaat yapılması halinde, arsanın kayıtlı değeri inşaatın maliyetine eklenmektedir.¹⁵¹ Boş arazi Vergi Usul Kanunu'nun 314'üncü maddesi gereği amortismanına tabi olmadığı için arsanın kayıtlı değeri, net defter değerine eşit olacaktır. İnşaat sonunda arsa bedelini de içeren toplam inşaat maliyeti, toplam üretilen bina metrekaresine

¹⁴⁹ İsmail Pamuk, "Türk Vergi Hukukunda Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku (Mali Hukuk) Anabilim Dalı, 2017, s. 68; Adem Baydere, "Gayrimenkullerin Alım-Satımında Vergileme", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:498, Ekim 2007, s. 53.

¹⁵⁰ Küçük, s. 227

¹⁵¹ Mehmet Ali Özyer, **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 8. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018, s. 628.

oranlanır.¹⁵² Bu suretle tespit edilen birim metrekare fiyatından hareketle her bir bağımsız bölümün değerlemeye esas maliyet bedeli bulunur.¹⁵³

1.7.2.1.2. İşletmeye Dahil Olan Binanın Yıkılarak Yerine Yenisinin Yapılması Durumunda Maliyet Tespiti

Vergi Usul Kanunu’nun 270’inci maddesinde, “*gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin maliyet bedeline dahildir*” hükümlerine yer verilmiştir. İşletmenin aktifine dahil olan binanın yıkılması durumunda, birikmiş amortisman dikkate alınarak ilgili bina net değerinin inşaat maliyetine eklenmesi gerekmektedir. Ayrıca binanın yıkımı için yapılan giderler de yeni inşaatın maliyetine eklenecektir. Yıkım nedeniyle oluşan hurdaların satışından elde edilen gelirlerin ise, yeni inşaat maliyetini azaltacak şekilde hesaplamada dikkate alınması gerekmektedir.¹⁵⁴

1.7.2.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti

İnşaat sektörünün içerisinde önemli bir yere sahip olan arsa karşılığı inşaat işleri; arsa maliyetinden kaynaklanan finansman yükünü azaltmak amacıyla, yapılacak inşaata ait bağımsız bölümlerden bazılarının arsa sahibine teslim edilmesi şeklinde yapılmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işleri özel inşaat işleri kapsamında değerlendirilmektedir.¹⁵⁵ Uygulamadaki diğer bir yöntem ise hasılat paylaşımı sözleşmeleridir. Hasılat paylaşımı; arsa üzerine yapılacak inşaatın satışı sonucu ortaya çıkan kazancın taraflar arasında düzenlenen bir protokol ile bölüşülmesi şeklinde icra edilmektedir.¹⁵⁶

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa bedeli işin başında belli değildir ve hasılat paylaşımı yöntemi dışında arsa sahibine herhangi bir nakdi ödeme yapılmaz. İşin sonunda meydana gelen konut veya işyerinin belirli adetleri arsa sahibine teslim edilir. Bu teslimler genellikle herhangi bir bedel karşılığı olmamakla birlikte, arsa sahiplerinin birden fazla kişi

¹⁵² Yılmaz, s. 239.

¹⁵³ Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 5. Baskı, Ankara: Seçkin Yayınları, 2014, s. 459-460

¹⁵⁴ Güray Öğredik, Binanın Yıkılarak Yenisinin Yapılmasında Değerleme ve Yatırım İndiriminde Müştemilat Kavramı, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Eylül 2005, Sayı: 21, www.lebibyalkin.com.tr (10/02/2019)

¹⁵⁵ Ekerkil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.133.

¹⁵⁶ Emine Tekin, Hakan Bozkurt, Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Açından Değerlendirilmesi, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 263, Kasım 2014, www.yaklasim.com (07/02/2019)

olması durumunda arsa sahipleri tarafından müteahhide ödeme yapılması karşılığı da olabilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesi uyarınca, *“arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesindeki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı”* belirtilmiştir.¹⁵⁷ Müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimlerinde, bağımsız bölümlerin maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden bedel tespiti yapılır. Emsal bedelin tayininde genel giderlerden inşa edilen konut veya işyerine düşen pay, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin maliyet bedeline eklenir. Ayrıca, arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı hesaba katılmayacaktır. Zira, arsa sahibine kalacak bağımsız bölümlere ilişkin arsa payı müteahhide devredilmemektedir.

Arsa sahibinin teslim edilen bağımsız bölümler için maliyet bedeline eklenecek %10 ve %5'lik ilave konusunda hangi durumun “perakende” ve hangi durumun “toptan” olarak değerlendirilmesi gerektiği tartışmalı bir konudur. Arsa sahipleri çoğu zaman birden fazla bağımsız bölüme tek seferde sahip olmaktadır. Vergi idaresi, arsa sahibinin iktisadi bir işletme ve bu işletmenin aktifine kayıtlı bir arsanın bağımsız bölüm karşılığı teslimini toptan satış olarak dikkate almakla birlikte, arsa sahibinin şahıs olması halinde birden fazla bağımsız bölüm teslim olsa dahi perakende satış olarak değerlendirmiştir. Bu görüş hukuki dayanaktan yoksun olmakla beraber ticari hayatla da uyumsuzdur. Çünkü bir şahıs almayı planladığı bir ürünü toplu adetlerle almak istediğinde çoğu zaman toptan fiyatına alım işlemi gerçekleştirebilmektedir. Arsa sahibinin şahıs veya ticari işletme olması kriterine dayanarak alınan ürün adedi aynı olmasına karşın farklı maliyet bedeliyle hesaplanmasının doğru olmadığı düşünülmektedir. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslim toptan teslim olarak değerlendirilmelidir. Bu takdirde arsa sahiplerine işletme veya şahıs olarak fark gözetmeksizin,

¹⁵⁷ İlgili hükme göre, *“maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.”*

teslim edilecek bağımsız bölümler için maliyet bedeli üzerine %5 ilave ederek maliyet bedelini tespit etmek daha hukuki bir yaklaşımdır. ¹⁵⁸

¹⁵⁸ Murat Dayanç, “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulamaları Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 445, Eylül 2018, s. 64.

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

2.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA TARİHİNİN TESPİTİ

İnşaat işlerinin yıllara yaygın statüsünde olup olmadığı, işin başlama ve bitiş tarihlerine göre tespit edilir. Vergi mevzuatında, işin bitim tarihi hususunda gerekli yasal düzenlemeler daha açık olmakla birlikte, işin başlangıç tarihinin tespiti konusunda özelgeler dışında herhangi bir yasal dayanak mevcut değildir. Vergi idaresinin vermiş olduğu bir özelgeye¹⁵⁹ göre, yıllara yaygın inşaat işlerinde işin başlangıç tarihinin;

“-Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği,

- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıcı,

-Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak”

esas alınması gerektiği ifade edilmiştir.¹⁶⁰

Yer teslim tarihinin belli olmadığı ve işin başlangıç tarihinin sözleşmede açıkça belirtildiği durumlarda, işe başlama tarihinin sözleşmede belirtilen tarih olarak esas alınması gerekmektedir. Ancak belirtilen tarihte işe başlanılmaması durumunda sözleşmede değişiklik yapılarak işin başlangıç tarihinin güncellenmesi yerinde olacaktır. Sözleşmede belirtilen tarihte işverenin yer tesliminde bulunmamasından dolayı işe başlanamaması durumunda, yer teslimi yapıldığı günün işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir.¹⁶¹

Yazılı bir sözleşmenin mevcut olduğu hallerde, yıllara yaygın inşaat işlerinin başlangıç tarihiyle ilgili genellikle tespitler daha net bir şekilde yapılabilmekte, ancak sözleşmenin mevcut olmadığı durumlarda işe başlama tarihi konusunda net bir ölçüt belirlenerek tespit

¹⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 13.07.2011 tarihli B.07.1.GİB. 4.34. 16.01-GVK 42-960 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 15/08/2020)

¹⁶⁰06/04/2016 tarihli yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarına göre de, işin başlangıç tarihiyle ilgili aynı belirlemelere yer verilmiştir. Ancak, söz konusu tasarı yasalaşmamıştır. (https://archive.ismmmo.org.tr/docs/Duyuru/GVK_TASLAK_TASARI.pdf, 10/09/2021)

¹⁶¹ Yılmaz, s. 133

yapılması konusunda sorunlarla karşılaşmaktadır. İşe başlama tarihinin belirlenmesinde Vergi Usul Kanunu'nun 154'üncü maddesinde yer alan hükümden faydalanılabileceği ileri sürülmüştür.¹⁶² Vergi Usul Kanunu'nun 154'üncü maddesinde işe başlamayı gösteren durumlar belirtilmiştir. Bu durumlar aşağıda belirtilmiştir:

1-Bir iş yeri açmak (İş yeri açmaktan maksat, belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek demektir. Bir yerin ne maksatla olursa olsun sadece tutulmuş olması veya içinde tertibat ve tesisat yapılmakta bulunması iş yerinin açıldığını göstermez);

2-İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak;

3-Kazançları basit usulde tespit edilen tüccarlar için işle bilfiil uğraşmaya başlamak.”

Sözleşme bulunmayan durumlarda, işe başlama tarihi olarak gerçek mahiyetin esas alınması gerekmektedir. Bu durumun ispatlanabilmesi için iş yeri teslim tutanağı ve yapı ruhsatı gibi belgeler kullanılabilir.

2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ

İnşaat işinin bitim tarihi itibarıyla vergiyi doğuran olay vuku bulmakta ve yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen istihkak bedelleri üzerinden yapılan tevkifatların mahsup edileceği dönemi belirli hale gelmektedir. Bu bakımdan yıllara yaygın inşaat işlerinde bitim tarihinin doğru tespit edilmesi önem arz etmektedir. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin başında bulunan vergilendirme işlemlerini başlatan ana olay olup¹⁶³, verginin konusu ile mükellefi arasında kanunun aradığı şartların ve ilişkinin meydana gelmesidir.¹⁶⁴

VUK'un 3'üncü maddesinde vergi kanunlarının uygulanmasında ilk önce kanunun lafzına bakılması gerektiği, lafzın açık olmadığı hallerde kanun hükümlerinin konuluşundaki

¹⁶² Ali Tuğlu, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:229, Eylül 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr> (07/06/2019).

¹⁶³ Yusuf Kıldış, “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı:33, Nisan 2006, www.yaklasim.com (07/06/2019)

¹⁶⁴ S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014, s. 112; Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s. 9.

maksat, kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısının göz önüne alınması gerektiği yer almaktadır. VUK'un 19'uncu maddesinde ise, “*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” denilerek vergiyi doğuran olaya atıf yapılmıştır. Vergiyi doğuran olay, bir hukuki işlem, bir eylem ya da bir durum olabileceği gibi, karma bir nitelikte gösterebilir.¹⁶⁵ Vergiyi doğuran olayın vuku bulunmasıyla, vergi mükellefiyetine ilişkin tüm yükümlülükler de başlar. Buna göre; konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı gibi temel nitelikleri kanunda belirtilmiş olan soyut bir verginin, yükümlü bakımından belirli ve somut bir borç haline gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir.¹⁶⁶

İnşaat ve onarma işlerinde bitim tarihi hususu, GVK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, “*inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak*” kabul edilir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih itibarıyla meydana gelir.¹⁶⁷ Aynı takvim yılında başlayan ve aynı takvim yılında fiili olarak biterek geçici kabul tutanağının düzenlendiği durumda, çeşitli sebeplerle geçici kabul tutanağının ertesi takvim yılında yetkili makamlarca onaylanması durumunda bu iş yıllara yaygın inşaat ve onarma işi haline gelir.

2.2.1. Geçici Kabul Usulünde İşin Bitim Tarihi

Geçici kabul işleminin mahiyetine ilişkin detaylı açıklamalara Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği'nde¹⁶⁸ yer verilmiştir. Geçici kabul tutanağı yetkili makam tarafından onaylandıktan sonra geçerli olur ve geçici kabul yapılmış sayılır. Aynı sözleşme içerisinde taahhüt edilen inşaat işlerinin bölümler halinde yapılacağı sözleşmede öngörülmüşse, kısmi

¹⁶⁵ Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku**, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019, s. 163.; Aksoy, s. 88, Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**, 21. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, s. 72.

¹⁶⁶ Yusuf Karakoç, “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (1) (Gelirin Elde Edilmesi)”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:181, Eylül 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr> (07/06/2019).

¹⁶⁷ S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi**, 2. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018, s. 38.

¹⁶⁸ **Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği**, 04.03.2009 Tarih ve 27159 Mükerrer Sayılı Resmî Gazete yayımlanmıştır.

geçici kabul yapılması mümkün olabilmektedir. Bu durumda her bir geçici kabul iş bitimi olarak değerlendirilebilir.¹⁶⁹

İnşaat işlerinin bölümler halinde kabulü halinde konuyla ilgili verilmiş ve her bir durumunun somut olaya göre değerlendirildiği farklı özeldeler mevcuttur. Örneğin, 14 adet blok inşaatıyla ilgili kapı satışı ve montajı konusunda her bir bloğa ait teslimin ayrı ayrı değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususuna ilişkin olan bir özeldede¹⁷⁰ ; “*proje kapsamında yer alan 14 adet bloğa ait ahşap kaplamalı iç kapı, salon giriş kapısı, ahşap kaplamalı süpürgelik uygulamalarının iş programında tanımlanan tarihlere uygun olarak anahtar teslimi yapılacağı, işe başlamanın sözleşme ve eklerinin imzalanarak yürürlüğe girmesi ile gerçekleşeceği, bir bloğa ait sözleşme kapsamındaki tüm uygulamaların tamamlanmasının ardından hak edişlerin yapılacağı, geçici ve kesin kabule ait şartların yer aldığı 11. maddede yer teslimi yapılan alanlarda montajın bitiminden sonra her iki tarafın yetkilileri arasında uygulama teslim tutanağı imzalanacağı, işin kesin kabulüne kadar sözleşme konusu tüm imalat ve işçiliklerin teknik sorumluluğunun yükleniciye ait olduğu, ayrıca 11.09.2009 tarihli sözleşmeye ek olarak düzenlenen sözleşme ile süre sınırlamasının kaldırıldığı taahhüt altına alınmış olup, ilgi (b) de kayıtlı dilekçenizde ise, montaj için sevk edilen kapıların faturasının sevk tarihi itibarıyla yasal süre içinde düzenlendiği, ayrıca geçici kabul yapılmadığı belirtilmiştir. Bu itibarla; söz konusu işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde, işin tamamına ilişkin geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi suretiyle kar veya zararın o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesi ile beyan edilmesi, ayrıca söz konusu işe ait olarak işveren tarafından yapılan hakediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.*” şeklinde görüş beyan edilmiştir. Bu açıklamalara göre, özeldede tanımlanan işin bir bütün olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

¹⁶⁹ Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği’nin 14’üncü maddesine göre, “sözleşmesinde taahhüt konusu işin tamamlanmış ve müstakil kullanıma elverişli bölümleri için kısmi kabul yapılacağı belirtilen işlerde veya sözleşmesinde kısmi kabul yapılması öngörülmemekle birlikte, işin yürütülmesi sırasında önceden öngörülemeyen zorunlu nedenlerle ihtiyaç görülmesi durumunda tamamlanmış ve müstakil kullanıma elverişli bölümler için bu Yönetmeliğe uygun olarak kısmi geçici kabul veya kabuller yapılabilir.”

¹⁷⁰ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 06/03/2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı özeldesi, (www.gib.gov.tr, 15/08/2020)

Konuyla ilgili diğer bir özalgede¹⁷¹ise, “sözleşmenin incelenmesinden, ihale konusu işin 4 adet römorkörün inşa suretiyle temini işi olduğu, işin tek bir sözleşme ile taahhüt edilmesine karşın, römorkörlerin ayrı ayrı teslim edileceği, her bir römorkörün inşasının yıllara sirayet ettiği ve geçici kabulünün kısım kısım olacağının kararlaştırıldığı (her bir römorkörün ayrı geçici kabule tabi olacağı) anlaşıldığı belirtilmiş olup, buna göre Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğüne taahhüt edilen 4 adet römorkör inşası işi her ne kadar tek bir sözleşme ile taahhüt edilmiş olsa da, söz konusu sözleşme ile her bir römorkörün ayrı ayrı teslimi öngörölüp ayrı geçici kabule bağlandığından, her bir römorkör için kazancın ayrı ayrı tespit edilmesi gerekmekte olup, her bir römorkör için geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih itibarıyla kar veya zararın tespit edilerek, ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.” yönündeki açıklamalar dikkate alındığında idarenin görüşü, birbirinden kesin olarak ayrılabilen işlerin taahhüt edilmesi durumunda bunların ayrı ayrı değerlendirmesi yönündedir.¹⁷²

İşin ayrılabilirliği tespit edilirken; bütünlük arz etme durumu, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu ve her bölüm için ayrı bir takvim ve bedel tespit edilmesi gibi haller değerlendirilir. Bütünlük arz eden bir inşaat işinin bölümlere ayrılmak suretiyle yıllara yaygın inşaat işi kapsamı dışına çıkarılması mümkün bulunmamaktadır.¹⁷³

¹⁷¹ İstanbul VDB Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü’nün 16/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-1601 sayılı özalgesi, (www.gib.gov.tr, 15/08/2020)

¹⁷² Büyük Mükellefler VDB Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü’nün 22/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özalgesinde ise;

“Dilekçeniz ve eklerinin incelenmesinden 30/12/2005 tarihli protokol ile belirtilen işlerin tamamının tek iş olduğu ve parça parça sözleşmeler ile yaptırılacağı karar altına alınmış, ancak söz konusu protokole bağlı dört işe ilişkin ayrı ayrı düzenlenen “Taşeron Sözleşmesi” ile her bir işe ilişkin süre, yer teslimi, teminat, geçici ve kesin kabul, hak ediş ödemeleri ve işlerin yapılmasında uyulacak esaslar ayrı ayrı tespit edilmiş olup ayrıca her bir sözleşmeye bağlı iş için ayrı “Geçici ve Kat’i Kabul Onayı” düzenlendiği anlaşılmıştır. Bu nedenle, şirketinizin ... Adi Ortaklığının ... A.Ş.’den aldığı ... Bölgesi 1’inci kısım 2’nci Bölge Toplu Konut Proje işinde taşeron olarak yapımını üstlendiği bloklara ait mekanik tesisat işlerinin taahhüt altına alındığı 4 adet taşeron sözleşmesinin ve bunların içerdiği kısım işlerinin ayrı ayrı yıllara sirayet edip etmediğinin değerlendirilmesi ve yıllara sirayet etmesi halinde de geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmek suretiyle kar veya zararın o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.”

şeklinde açıklamalar yapılmıştır. (www.gib.gov.tr, 15/08/2020)

¹⁷³ Adana VDB Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü 13/03/2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özalgesinde ise benzer yönde görüş vermiştir;

“Ayrı ayrı sözleşme düzenlenmiş olsa dahi ince inşaat işlerinin esas itibarıyla kaba inşaatın devamı niteliğinde olduğu, bu nedenle söz konusu inşaat işlerinin yıllara sirayet edip etmediğinin tespitinde iki işin birlikte değerlendirilmesi gerektiği”

Bknz, <http://verg360.com/2017/11/07/yillara-yaygin-insaat-ve-onarma-islerinin-baslama-ve-bitim-tarihleri-dr-ismail-pamuk/> (24.09.2019)

Danıştay'ın konuyla ilgili olarak vermiş olduğu bir kararda¹⁷⁴ ise; inşaat işlerinin sözleşmelere uygun olarak parçalar halinde ve yıl bazında bitirilip bitirilemeyeceği, şirketin kapasitesinin sözleşmelere uygun olarak işleri teslim etmeye uygun olup olmadığı gibi hususlarda, vergi idaresi tarafından işi yapan işletme açısından herhangi bir inceleme yapılmaksızın ve mevcut işin taşeron işletme yönünden yıllara yaygın inşaat işi kapsamında olduğu tüm unsurlarıyla birlikte ortaya konulmaksızın vergi tevkifatı yönünden eleştiri yapılamayacağına hükmedilmiştir.

Sadece vergi tevkifatından kaçınmak amacıyla, işin tamamı tek bir sözleşmede düzenlenmemiş ve her kısmı ayrı sözleşmeler altında taahhüt edilmişse, bu durumda her bir sözleşmeye ilişkin geçici kabul tarihi, inşaat işinin bitim tarihi olarak değerlendirilmeyecektir. Nitekim, VUK'un 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca *“vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin sözleşmeler vergi dairelerini bağlamaz”*. İşletmeler, kendi aralarında özel hukuk düzenlemelerine göre yapılacak sözleşmeler ile vergi kanunları karşısındaki durumlarını değiştiremezler.¹⁷⁵

Daha önce taahhüt edilmiş olan bir inşaat işine yeni sözleşme yapılmadan ek bir protokol yapılarak ana işin tamamlayıcısı olarak yeni işler ilave edilmesi halinde ve bu ilave işler ana sözleşme koşullarına dayandığı durumda, kanaatimizce yeni bir iş olarak kabul edilememesi gerekir. Diğer taraftan, taahhüt sözleşmelerindeki işler başlanıldığı yıl içerisinde bittiği takdirde ve gerçek mahiyeti itibarıyla birbirinden kesin olarak ayrılabilir nitelikteyse tevkifat uygulaması söz konusu olmamalıdır.

2.2.2. Kesin Kabulde İşin Bitim Tarihi

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğine göre; *“kesin kabul komisyonu, kurulmasından itibaren en geç on gün içinde işyerine giderek yüklenici tarafından gerçekleştirilen işleri inceler, muayene eder ve gerekli gördüğü kısımların işletme ve çalışma deneylerini yapar. Kesin kabule engel bir durum bulunmadığı takdirde, işin kesin kabulünü yapar.”* Yönetmeliğe göre, kesin kabul esnasında belirlenen eksikliklerin kabule engel teşkil

¹⁷⁴ Danıştay 4. Dairenin 17.04.2017 tarih ve E. 2015/6199, K. 2017/3689 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/06/2020)

¹⁷⁵ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2016, s.101.

etmemesi durumunda kesin kabul tutanağı düzenlenebilir. Ancak tespit edilen eksiklikler kesin kabul yapılmasını imkansız kılıyorsa; kesin kabul yapılmaz ve noksanlıkların tamamlanması için süre verilir. Kesin kabul tutanağı yetkili makam tarafından onaylanmasından sonra hukuki geçerlilik kazanır ve kesin kabul yapılmış olur.

Alt taşeronlara yaptırılan yıllara yaygın inşaat işlerinde de işin bitimi, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olmaktadır. Ancak, taşeronluk sözleşmesinde işin ne zaman biteceğine dair düzenleme bulunması halinde, bu durumun da dikkate alınması gerekmektedir. İşin fiilen tamamlanmış olmasına rağmen yüklenicinin ileride doğacak noksanları da aynı taşeronun yapmasını sağlamak amacıyla işin bitim tarihi olarak, yüklenicinin iş sahibine kesin tesliminin yapıldığı kesin kabul tarihinin işin bitim tarihi olacağına ilişkin hüküm konulmuş ise işin bitim tarihi olarak kesin kabul tarihi esas alınmalıdır. Zira, yüklenici ile taşeron arasındaki ilişki geçici ve kesin kabul usulüne tabi değildir ve aralarındaki ilişki ancak sözleşmede belirlenmiş olan tarihte biter.

2.2.3. Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan İnşaat İşlerinde İşin Bitim Tarihi

GVK'nın 44'üncü maddesi uyarınca; *“geçici veya kesin kabul usulüne tabi olmayan hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.”* Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işler, Kamu İhale Kanunu kapsamındaki idarelerin yaptıkları ihaleler sonucunda yapılan inşaat işlerinde söz konusu olmaktadır. Vergi idaresinin bu konudaki görüşü; *“geçici ve kesin kabul usulünün Kamu İhale Kanunu ve Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi ile Hizmet İşleri Genel Şartnamesine tabi kamu kesimince ihale olunan inşaat ve onarma işlerinde uygulandığı”* yönündedir.¹⁷⁶ Ancak, Kamu İhale Kanunu kapsamı dışındaki inşaat işleri için geçici kabul usulü sözleşme ile belirlenmiş ise, geçici kabul tutanağının onay tarihi, inşaat işinin bitim tarihi olarak kabul edilmelidir.¹⁷⁷

Kamu İhale Kanunu hükümlerine tabi olmayan inşaat işlerinde işin bitimi sözleşmede geçici veya kesin kabul usulüne bağlanmamışsa, Borçlar Kanunu'ndaki genel hükümler esas

¹⁷⁶ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-3161-KV-71 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2020)

¹⁷⁷ İsmail Pamuk, *Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin başlama ve bitim tarihleri*, <http://vergi360.com/2017/11/07/yillara-yaygin-insaat-ve-onarma-islerinin-baslama-ve-bitim-tarihleri-dr-ismail-pamuk/>, (24/09/2019)

alınmalıdır. Borçlar Kanunu’nun 477’nci maddesine göre; “*eserin açıkça veya örtülü olarak kabulünden sonra, yüklenici her türlü sorumluluktan kurtulur; ancak, onun tarafından kasten gizlenen ve usulüne göre gözden geçirme sırasında fark edilemeyecek olan ayıplar için sorumluluğu devam eder. İş sahibi, gözden geçirmeyi ve bildirimde bulunmayı ihmal ederse, eseri kabul etmiş sayılır.*” Dolayısıyla, kabul ile sözleşme sona ermektedir. Ayrıca ifa, bozma sözleşmesi, fesih, dönme, geri alma, iptal halleri¹⁷⁸, ibra, ifa imkansızlığı, alacaklı ve borçlu sıfatlarının birleşmesi, takas ve zamanaşımı¹⁷⁹ ile sözleşme sona ereceğinden, bu hallerin meydana geldiği tarihleri işin bitim tarihi kabul etmek gerekir.

2.2.4. İşin Bitim Tarihinde Özellik Arz Eden Durumlar

İşin bitim tarihine ilişkin özellik arz eden durumlar, vergi idaresinin yaklaşımı ve yargı kararları birlikte değerlendirilerek aşağıda başlıklar halinde incelenmiştir.

2.2.4.1. Sözleşmede Başladığı Yılda Biteceği Öngörülse Dahi İşin Ertesi Yıla Sarkması Durumu

GVK’ya göre bir işin yıllara yaygın iş kapsamında değerlendirilebilmesi için işin birden fazla takvim yılına yaygın olması gereklidir. Sözleşme yapıldığında inşaat işi aynı takvim yılı içinde tamamlanması öngörülebilir. Bir inşaat sözleşmesine göre işin aynı yıl içerisinde başlayıp bitirilmesi yönünde anlaşılmasına rağmen, aynı yıl içerisinde tamamlanamayıp, ertesi yıla sarkması söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda, ertesi yıla sarktığı veya sarkacağına anlaşıldığı tarihten itibaren ilgili işin, GVK’nın 42’nci maddesi uyarınca yıllara yaygın inşaat işi kapsamında değerlendirilmesi gerekecektir.¹⁸⁰

Başladığı yılda biteceği sözleşmede öngörülmesine rağmen ertesi yıla sarkan inşaat işleri, bu durumun tespit edildiği tarihe kadar standart ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Söz konusu kazançlar tevkifata tabi tutulmadan geçici vergi beyannamesine dahil edilmelidir. İlgili işin yıllara yaygın hale geldiği anlaşıldığı tarihten itibaren elde edilen hakediş bedellerinin GVK’nın 94/3’üncü maddesine göre tevkifata tabi tutulması ve GVK’nın mükerrer 120’nci maddesine göre geçici vergi beyannamesine yansıtılmaması gerekmektedir.

¹⁷⁸ Fikret Eren, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, 18. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2015, s. 1257

¹⁷⁹ Eren, s. 1263

¹⁸⁰ Batman Defterdarlığı’nın 13/06/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.72.10.00-193 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2020)

Yıllara yaygın inşaat işleri taahhüt biçiminde yapıldığı için ticari kazancın tahakkuk ettiği tarih, taahhüdün yerine getirildiği tarih olmaktadır. İş nedeniyle tahakkuk eden hakedişler avans niteliğinde olup, VUK'un 289'uncu maddesine göre mukayyet değerle değerlendirilmelidir. Yapılan inşaat ve onarma harcamaları ise hizmet üretim maliyetleri adı altında geçici hesaplarda izlenmelidir. Taahhüt tamamlandığında elde edilen hakediş ve biriken maliyetler karşılaştırılarak ticari kazanç tespit edilerek içinde bulunulan geçici vergi döneminde beyan edilmelidir.

2.2.4.2. Sözleşmede Başladığı Yılda Bitmeyeceği Öngörülse Dahi İşin Başladığı Yılda Bitirilmesi Durumu

Sözleşmeye göre yıllara yaygın olduğu değerlendirilen bir inşaat işinin başladığı yılda bitirilmesi durumunda ilgili iş yıllara yaygın olma özelliğini kaybetmektedir. İnşaat işinin devamı esnasında bu durumun tespit edildiği anda, bunun sözleşme değişikliği ile belirlenmesi gerekmektedir.

Örneğin, sözleşmeye 400 günde tamamlanacak bir inşaat işinde, yüklenicinin bu işi belirlenen süreden önce, aynı yıl içerisinde tamamlayacağını yazılı olarak bildirilmesi halinde söz konusu işin mahiyetinin nasıl belirleneceği konusunda bir özelgede¹⁸¹ ; *“inşaat sözleşmesinin her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme türü, taahhütnamenin ise bir şeyi yapmayı üstüne aldığını bildiren yazılı beyan olduğu, bu nedenle, mevcut bir inşaat sözleşmesinin taahhütname ile değiştirilmesi mümkün bulunmadığı, dolayısıyla taahhüt konusu işin, sözleşmeye göre ertesi yılda (dört yüz takvim günü içinde) bitirileceğinin öngörülmesi nedeniyle, yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği”* belirtilmiştir.¹⁸² Vergi idaresine göre, sözleşmedeki işin yıllara yaygın inşaat işi kapsamı dışına çıkabilmesi için tek taraflı bir taahhüt yeterli görülmemektedir. Ancak sözleşmede yapılacak bir değişiklik ile işin yıllara yaygın kapsamı dışına çıkartılabilecektir.

¹⁸¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2020)

¹⁸² Yine aynı özelgede, *“sözleşmede belirlenen ve inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesine neden olan iş bitim tarihinin, sözleşmede yapılacak bir değişiklik ile yıllara sirayet etmeyecek şekilde değiştirilmesi durumunda söz konusu iş, yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmeyecektir.”* ifadelerine yer verilmiştir.

2.2.4.3. Ölüm ve Ağır Hastalık Gibi Durumlarda İşin Bitim Tarihi

Müteahhidin ölmesi halinde yapılması gerekenlerle ilgili olarak 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun¹⁸³ 17/a maddesinde bazı düzenlemeler yapılmıştır. İlgili madde uyarınca yüklenicinin ölümü halinde, *“sözleşme feshedilmek suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen otuz gün içinde varsa ek teminatlar dahil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir.”* Gelir Vergisi Kanunu'nda vergilendirmede şahsılık ilkesi benimsenmiştir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 164'üncü maddesine göre, ölüm işi bırakma hükmündedir. Ölüm halinde yüklenici ile iş yaptıran arasındaki hukuki ilişki son bulmaktadır. Bu nedenle ölüm tarihi itibarıyla ortaya çıkan kar veya zararın mirası kabul eden varislerce ölen yüklenici adına beyan edilmesi gerekmektedir. Mirasçıların işe devam etmeleri halinde, ilgili işin yeni bir iş olarak değerlendirmesi gerekmektedir.¹⁸⁴ Ortak girişimler tarafından taahhüt edilen işlerde ortak girişimin ortaklarından birinin ölümü durumunda sözleşme devam eder. İş ortaklığına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmemiş olması durumunda, ortaklardan birisinin ölüm tarihi itibarıyla düzenlenecek bilanço'ya göre kazanç tespiti yapılması gerekir.

4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17/c maddesinde; ağır hastalık ve tutukluluk gibi durumlarda devam etmekte olan inşaat işinin bitim sürecine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.¹⁸⁵ Söz konusu maddeye göre, müteahhidin idarenin kabul edeceği bir vekil tayin edememesi ve yerine bir yasal temsilci atanamaması durumunda sözleşme idarece

¹⁸³ **4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu**, 22/01/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁸⁴ Danıştay 4. Dairesinin E. 1976/799, K. 1976/3570 sayılı kararında, *“ölen bakımından ölüm tarihinde işin bittiğine”* hükmedilmişken, Danıştay 3. Dairesinin 23/03/1994 tarih ve E. 1992/2377, K. 1993/3008 sayılı kararında; *“ölüm halinde ölüm tarihinde işin bitmediği, gerçek kar veya zararın tespitinin mümkün olmadığı, varisler tarafından işin tamamlanmasının ardından kar veya zararın kesin biçimde tespit edilerek beyanın yapılması gerektiği”* şeklinde aksi yönde karar verilmiştir. Bkz. Mahmut Polat, “Yıllara Sirayet Eden İnşaat Onarım ve Taahhüde Bağlı İşleri Yapmakta Olan Kişinin Ölümü Halinde Bu İşin Vergilendirilmesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:385, 1 Şubat 2003, s.142.

¹⁸⁵ *“Ağır hastalık, tutukluluk veya özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkumiyeti nedeni ile yüklenicinin taahhüdünü yerine getirememesi halinde, bu durumun oluşunu izleyen otuz gün içinde yüklenicinin teklif edeceği ve ilgili idarenin kabul edeceği birinin vekil tayin edilmesi koşuluyla taahhüde devam edilebilir. Ancak, yüklenicinin kendi serbest iradesi ile vekil tayin edecek durumda olmaması halinde, yerine ilgililerce aynı süre içinde genel hükümlere göre bir yasal temsilci tayin edilmesi istenebilir. Bu hükümlerin uygulanmaması halinde, sözleşme feshedilerek yasaklama hariç haklarında 20 ve 22'nci maddeye göre işlem yapılır.”*

feshedilecektir. Bu durumda işin bitim tarihi, idarece fesih tutanağının düzenlendiği tarih olacaktır.

2.2.4.4. Sözleşmenin Feshi Durumunda İşin Bitim Tarihi

Yüklenici veya işveren tarafından sözleşmenin feshedilmesi halinde iş genel hükümlere göre tasfiye edilir. Dolayısıyla fesih tarihi itibarıyla iş bitmektedir.¹⁸⁶ Danıştay’a göre tasfiye kararının yükleniciye tebliğ edildiği tarihin bitim tarihi olarak esas alınması gerektiği belirtilmiştir.¹⁸⁷ Ayrıca, sözleşmenin fesih tarihinden sonra bazı işlerin yapılması da fesih tutanağında yer alıyorsa işin bittiği tarih, tamamlanması gerekli olan işlerin bitirildiği tarih olarak tespit edilmelidir.¹⁸⁸

2.2.4.5. Sözleşmenin Tasfiyesi Durumunda İşin Bitim Tarihi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’nun 24’üncü maddesinde; “*Hizmet veya yapım sözleşmelerinde, öngörülemeyen durumlar nedeniyle işin, sözleşme bedelinin üzerinde bir artış ile tamamlanabileceğinin tespit edilmesi halinde, hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar iade edilir*” hükümlerine yer verilmek suretiyle öngörülemeyen durumlar nedeniyle işin tasfiyesi düzenlenmiştir.

Borçlar Kanunu hükümlerine göre karşılıklı anlaşma ile işin tasfiye edilmesi durumunda tasfiye tutanağının taraflarca imzalandığı tarihte işin bittiğinin kabul edilebilir.¹⁸⁹ Danıştay’ın vermiş olduğu bir karara¹⁹⁰ göre de; GVK’nın 42 ve 44’üncü maddeleri uyarınca yıllara yaygın inşaat işinde geçici ve kesin kabul usullerine tabi olsun veya olmasın, tasfiye tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesinin gerektiğini belirtmiştir.

¹⁸⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 07/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1483 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/08/2020)

¹⁸⁷ Danıştay 4. Dairesi’nin 06/04/2000 tarih ve E. 1999/2362, K. 2000/1346 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/08/2020)

¹⁸⁸ Danıştay 4. Dairesi’nin 11/10/1994 tarih ve E. 1993/4458, K. 1994/4703 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/08/2020)

¹⁸⁹ Yavuz Arslan, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 323, Temmuz 2008, www.vergidunyasi.com (03/08/2020)

¹⁹⁰ Danıştay 4. Dairesi’nin 06.04.2004 tarih ve E. 1999/2326 ve K. 2000/1346 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/08/2020)

2.2.4.6. Sözleşmenin Devri Durumunda İşin Bitim Tarihi

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 16'ncı maddesinde göre sözleşmeler, zorunlu durumlarda ihale yetkilisinin yazılı onayı ile başkasına devredilebilir. Devir sözleşmesinin hukuken geçerli hale geldiği tarih devreden işletme açısından işin bitim zamanı değerlendirilmeli ve devir tarihine kadar oluşan kar veya zarar ilgili yılda beyan edilmelidir.

2.2.4.7. İflas Durumunda İşin Bitim Tarihi

İflas durumu, ticaret şirketlerinin ifisah nedenlerinden biridir. Müteahhidin iflas etmesi, ticari faaliyetlerinin hukuken son bulması anlamına gelmektedir. Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17/b maddesi hükmünde yüklenicinin iflas etmesi durumunda, sözleşmenin feshedileceği ve idarenin sözleşmeyi feshetmesi ile sözleşmenin feshine ilişkin hükümler uygulanacağı belirtilmiştir. Özel hukuk kişileri arasında yapılan sözleşmelerde işin bitim tarihinin ise, ticaret mahkemesinin iflasa ilişkin verdiği karar tarihi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.¹⁹¹

2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat işinde kazanç işin bitimde vergilendirildiği için, bu tür işlerde vergi tahsilatında gecikmelere yol açmaması nedeniyle vergi kesintisi uygulaması söz konusudur.

2.3.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, gelir ve kurumlar vergisi bakımından vergiyi doğuran olay işin bitiminde meydana gelmektedir.¹⁹² Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirme yapılmakta ve bu şekilde kesilen vergiler kazancın beyan edildiği dönemin vergisinden mahsup edilmektedir. Bu işlerden sağlanan kazançlar gelir vergisi mükellefleri bakımından ticari kazanç, kurumlar vergisi mükellefleri

¹⁹¹ Senem Görçek Devamoğlu, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 129, Haziran 2010, s. 39

¹⁹² Sever, s.144.

içinse kurum kazancı olarak işin bittiği yılda beyan edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi uyarınca geçici vergi beyannamesine dahil edilmezler.¹⁹³

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, yıllara yaygın inşaat işlerinden elde edilen kazançlar dışında başka bir kazanç elde edilmesi durumunda, bu kazanç geçici vergi kapsamına girecektir.¹⁹⁴ Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesi uyarınca; yıllara yaygın inşaat işlerinin bitiş tarihinden sonra, bu işlerle ilgili olarak gerçekleştirilen giderler ve elde edilen gelir, ilgili oldukları yılın kazanç tespitinde dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, inşaat işinin bitiminden sonra bu işlerden elde edilen kazançlar geçici vergiye tabi olacaktır.¹⁹⁵ Bu kazançlar üzerinden ayrıca gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde zarar ortaya çıkması durumunda, bu zararlar geçici vergi beyannamelerinde dikkate alınmayacaktır. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden kar ortaya çıktığında geçici vergi matrahıyla ilişkilendirmediği için, zarar durumunda da bunun geçici vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaması gerektiği, Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesindeki kazanç tabirinin hem kar hem de zarar için kullanıldığı ileri sürülmektedir.¹⁹⁶

Yıllara yaygın olma niteliğini sonradan kazanıldığı inşaat işlerinde, bu niteliği kazanmadan önceki dönemlerde beyan edilen geçici vergilerin ayrıca değerlendirme konusu

¹⁹³ GVK'nın mükerrer 120'nci maddesi hükmü; "Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Şu kadar ki; 42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi matrahına dâhil edilmez. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunda düzenlenen indirim ve istisnalar dikkate alınır. Dönem sonundaki mal mevcutları, istenirse sadece kayıtlar üzerinden de tespit edilerek, geçici vergi matrahının hesabında dikkate alınabilir. Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir." şeklindedir.

¹⁹⁴ **217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği**, 27/12/1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹⁵ Erdal Sönmez, "Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:160, Nisan 2006, www.yaklasim.com (07/08/2020)

¹⁹⁶ İsmail Aslan, "Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:119, Kasım 2002, www.yaklasim.com (07/08/2020)

yapılması gerekmektedir. Buna göre, daha önce ödenen geçici vergi tutarının VUK'taki düzeltme hükümlerine göre mahsup veya iadesi talep edebilir. Diğer bir seçenek ise, işin bitirildiği yılda beyan edilecek gelir veya kurumlar vergisinden geçici vergilerin mahsup edilmesidir.¹⁹⁷

Yıllara yaygın inşaat işleriyle birlikte başka işlerin de bulunması ya da kira gibi gelirlerin olması halinde, diğer gelirler nedeniyle, işin bitimi beklenilmeksizin, geçici vergi ödenecektir. Yıllara yaygın inşaat işi yapanların, demirbaş ya da makine satış kazancı, ihaleden çekilmek için aldıkları para, makine kirası, gayrimenkul kirası gibi, "arizi nitelikte gelirlerinin olması halinde", arizi nitelikteki, bu gelirlerini beyan edip, geçici vergisini ödemeleri gerekmektedir. Ancak, yıllara yaygın inşaat işleri nedeniyle ödenen kesinti tutarları, bu işler dışındaki gelirlere ilişkin geçici vergiden mahsup edilemeyecektir.¹⁹⁸

2.3.1.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Durumlar

2.3.1.1.1. Tahsil Edilemeyen Hakediş Bedelleri

Ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olduğu için, faturanın veya hakediş raporunun düzenlenmesi ile kazanç tahakkuk eder. Tahakkuk esasına göre, hasılatın tahakkuk etmesi yeterli olup, tahsil edilmiş olması şart değildir. Tahakkuk, gelirin mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir.¹⁹⁹ İnşaat işlerinde işin devamı süresince ara istihkak raporlarının ve işin bitiminde de son istihkak raporunun düzenlenmesi ve onaylanması ile ticari kazanç gerçekleşmekte ve beyan edilen matraha dahil bu istihkak bedelleri üzerinden de vergi ödenmektedir. Ancak, uygulamada idarece düzenlenen raporların bir kısmı anlaşmazlıklar veya ödenek yetersizlikleri nedenleriyle müteahhide çoğu zaman süresinde ödenememektedir.²⁰⁰ Yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili tahsil edilemeyen istihkaklardan kaynaklanan alacakların şüpheli ticari alacak olarak değerlendirilerek karşılık ayrılması Vergi Usul Kanunu'nun

¹⁹⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi.

¹⁹⁸ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 391.

¹⁹⁹ Süleyman Yükçü ve Gülşah Ataman, "Nakit Esası ve Tahakkuk Esası Yaklaşımlarının Dönem Karına Etkisi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 361, Eylül 2011, s. 103-104.

²⁰⁰ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 293.

323'üncü maddesinde belirtilen koşulların²⁰¹ gerçekleşmesi durumunda mümkündür. Tahsil edilemeyen alacaklara karşılık ayrılabilmesi için taahhüt edilen inşaat veya onarma işinin kamu veya özel sektörün hangisine karşı ifa edildiği önem arz etmektedir.

Kamu kuruluşlarından olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Literatürdeki görüşlerden birine göre, kamu kurumlarından olan alacaklar için karşılık ayrılmaması gerektiği savunulmaktadır. Buna göre, kamu idare ve kuruluşlarından olan alacağın tahsil edilememesi durumu normal şartlarda söz konusu değildir. Bu kurumlardan olan alacaklar bir nevi ödeme garantisi altındadır. Alacağın gecikmeli bir şekilde tahsil edilecek olması, karşılık ayırma nedeni olarak değerlendirilemez.²⁰² Vergi Usul Kanunu uyarınca, şüpheli alacaklar için karşılık ayrılması alacağın teminatlı olmaması gerekmektedir. Bu sebeple kamu kurumlardan tahsil edilemeyen alacaklar için şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Özel sektör kişi ve kuruluşlarından tahsil edilemeyen teminatsız alacaklar için VUK'ta yer alan koşulların oluşması halinde şüpheli ticari alacak karşılığı ayırmak mümkündür.

Konuyla ilgili bir diğer görüşe göre ise, kamu idaresi ile yüklenici arasında geçici kabulden sonra ihtilaf yaşanarak bu durum yargıya taşınabilir. Geçici kabulün gerçekleştirildiği dönemde gelir tahakkuku yapılmasına rağmen tahsilatı yapılamayan tutarlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmelidir.²⁰³ Kanaatimizce de, dava aşamasında olan bu tür alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmelidir. Zira, VUK'un 323'üncü maddesindeki "*dava veya icra safhasında bulunan alacaklar*" hüküm karşısında dava aşamasında bulunan her türlü alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesine imkan tanınmıştır.

²⁰¹ Vergi Usul Kanunu'nun 323. maddesine göre:

"Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 Türk lirasını aşmayan alacaklar, şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde karzarar hesabına intikal ettirilir."

²⁰² Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s. 841-842

²⁰³ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 295.

2.3.1.1.2. İnşaat İşinin Sözleşmeye Uygun Şekilde Yerine Getirilmemesinden Dolayı Ödenen Tazminatlar ve İş Sahibi Tarafından Gelir Kaydedilen Teminatların Vergisel Durumu

Gerek kamu gerekse özel sektörde gerçekleştirilen ihalelerde yüklenicilerden teminat alınabilmektedir. Yüklenici sözleşmede yer alan yükümlüklerini yerine getiremediği takdirde daha önce verilen teminatlar iş sahibi tarafından gelir kaydedilebilmektedir. Ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde bentler halinde sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde; *"işle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği"* hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesinin (g) bendinde ise *"sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderlerinin kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı"* hüküm altına alınmıştır. Buna göre şirket ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından kaynaklanmaması koşuluyla, sözleşmeye göre teminat tutarının iş sahibi tarafından gelir kaydedilmesi durumunda, yüklenici tarafından kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁰⁴ Ayrıca, bir mal teslimi veya hizmetin karşılığı olmayan ve inşaatın süresinde teslim edilmemesi nedeniyle ödenen tazminatlar katma değer vergisinin konusuna girmediğinden, tazminat tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.²⁰⁵

Tazminat tutarını gelir kaydeden kişi veya kuruluşun vergi mükellefi olması durumunda yükleniciye tazminat tutarı kadar fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak iş sahibinin vergi mükellefi olmaması durumunda, tazminat ödemesi için fatura düzenlenmeyecektir. Bu ödemenin gider yazılabilmesi için; ilgili sözleşme, ödemeye makbuzu, gider pusulası ve dekont gibi evrak ile belgelenmesi gerekmektedir.

²⁰⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19/07/2018 tarih ve 62030549-125[11-2017/6]-665432 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 16/09/2020)

²⁰⁵ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-240 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 16/09/2020)

2.3.1.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, “yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına²⁰⁶ ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "32.2. İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı bölümünde indirimli kurumlar vergisi uygulamasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin "32.2.6. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazancın kapsamı ve indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası" başlıklı alt bölümünde de; "İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir." denilmektedir. Vergi idaresi tarafından verilen bir özeldede²⁰⁷, yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edildiğinden, işin bittiği yılın geliri olarak beyan edilen yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanması mümkün olduğu belirtilmiştir.

2.3.1.1.4. Yıllara Yaygın Gemi İnş ve Onarma İşlerinin Vergilendirilmesi

Gemi inşa faaliyetlerinin vergi hukuku açısından inşaat işi olarak kabul edilmektedir.²⁰⁸ Gemi inşaatının GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi,

²⁰⁶ “Yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder.”

²⁰⁷ Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.04.2018 tarih ve 8068 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 16/09/2020) “Söz konusu yıllara sari inşaat ve onarma işinizin, 2012/3305 sayılı BKK kapsamında aldığınız ... tarihli ve ... sayılı yatırım teşvik belgesine konu komple yeni yatırımınızın yatırım döneminde tamamlanması ve diğer şartların da sağlanması kaydıyla, bu yıllara sari inşaat ve onarma işinden elde edilen kazancın ilgili dönemde anılan yatırım teşvik belgesi kapsamında "diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç" olarak değerlendirilerek indirimli kurumlar vergisi tabi tutulması mümkün bulunmaktadır.”

²⁰⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 16/09/2020)

“Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesi kapsamına girmesi için; inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen maddesinde, inşaat işleri arasında bir ayırım yapılmamış olup tüm inşaat

gemi onarma işlerinin de yine bu madde kapsamında kabul edildiği anlamına gelmektedir.²⁰⁹ Gemi inşaatının ve onarımının GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında olması, gemi inşaatına ve onarımına yönelik, yıllara yaygın taşeronluk işlerinin de söz konusu madde kapsamında olmasını sağlamaktadır.²¹⁰ Diğer taraftan, batık gemilerin çıkarılması, sökümüne hazır hale getirilmesi ve gemi söküm işlerinin söküm süreci birden fazla yıla yayılmış olsa bile GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına girmemesi gerekir. Çünkü bu maddenin uygulama alanı sadece inşaat yapım ve onarım işleri ile sınırlı olup söküm işlerini kapsamamaktadır.²¹¹ Gemi inşaatının ve onarımının GVK'nun 42'nci maddesi kapsamında bulunduğu konusunda vergi idaresinin kısmen de olsa çelişkili kararları olduğu için, yıllara yaygın gemi inşaatı faaliyetlerinin GVK'nun 42'nci kapsamında olduğuna dair yasal düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Verginin konusuna girmekle beraber, vergi konusunun bir kısmı ekonomik veya sosyal sebeplerle vergi dışında tutulabilmektedir. Verginin konusu için getirilen bu ayrıcalıklara vergi istisnası adı verilmektedir.²¹² 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun²¹³ 12'nci maddesinde; *"Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır."* hükmü yer almaktadır. Türkiye'de inşa edilen gemilerden ilgili sicile kayıtlı olanların satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamındadır.²¹⁴

işleri kapsama alınmıştır. Bu çerçevede, gemi inşaatı işinin de inşaat ve onarım işi olarak kabulü gerekir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 271'inci maddesinde yer alan "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer." hükmü ile de gemi yapımı, inşaat işi olarak kabul edilmiştir."

²⁰⁹ Mehmet Maç, Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK'nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 445, Eylül 2018, s. 59.

İlgili makalede bahsedildiği üzere, vergi idaresinin aksi yönündeki kararlarına rastlanabilmektedir. Bir tersane işletmesi, inşa ettiği gemi nedeniyle aldığı istihkaklarda %3 oranında tevkifata maruz kalmış, inşaatın bittiği yıla ait kurumlar vergisi beyannamesinde görülen tevkifata alacağını talep ettiğinde vergi dairesi, gemi inşaatının GVK'nun 42'inci maddesi kapsamında olmadığı gerekçesi ile mükellefin hakkı olan tevkifat iadesini yapmamıştır.

²¹⁰ Danıştay 4. Daire'nin 19.11.1979 tarih ve E: 1979/510 K: 1979/2993 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

"Taşeronla yaptırılan işin bir sonraki yılda bitmesi halinde sözkonusu iş yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kabul edilir. Bunlara yapılan ödemelerden ve G.V.K.'nın 94/3. md.ne göre tevkifat yapılır."

²¹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11/06/2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[5-14/11]-634 sayılı özeliği, (www.gib.gov.tr, 19/09/2020)

²¹² Şenyüz, Gerçek ve Yüce, s. 74.

²¹³ **4490 Sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 21/12/1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹⁴ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Bölüm 5.12.1.1.

2.3.1.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Kesintisi

Vergi borçlarından mükelleflerin dışında kalan kişiler de bazı durumlarda vergi dairesine karşı sorumlu olabilmektedir.²¹⁵ Vergi sorumluluğu, esas itibarıyla başkasının borcundan doğan bir sorumluluktur. Vergi Usul Kanununa göre vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanmıştır. Başkasının vergi borcu için vergilendirmenin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle görevli tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denir.²¹⁶ Vergi sorumluluğu müessesinin amacı, genel olarak verginin tahsilinde kolaylık sağlamaktır.²¹⁷ Vergi idaresi, vergi sorumluluğu aracılığıyla, vergi alacağını daha düşük bir maliyet ve daha kolay bir şekilde tahsil edebilmektedir.²¹⁸

Verginin kaynaktan kesilmediği ve verginin konusu gelir ya da kazancı yükümlünün eline geçtiği takdirde, yükümlülüğü sağlıklı bir biçimde bildirimde bulunarak ödemeyi yapacağından kuşku duyulduğu için bu yöntem başvurulmaktadır.²¹⁹ Verginin kaynaktan kesilmesi, vergi tevkifatı veya stopaj olarak da adlandırılmaktadır.²²⁰ Verginin kaynaktan kesilmesi yöntemi vergi kanunlarında geniş bir yer bulmaktadır. Bu yöntemde, vergi borcunun doğması aşamasında vergi mükellefi yerine başka bir kişi vergiyi keserek vergi dairesine yatırmakla görevlendirilmektedir.²²¹

Vergi sorumluluğu, vergi mükellefiyetinde olduğu gibi Kanundan doğar ve özel hukuk sözleşmeleri ile başkalarına devredilemez. Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca; *“yaptıkları ve yapacakları ödemelerden kesmeye mecbur alanda derginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirmekten sorumludurlar.”* Vergi kesenlerin sorumluluğu, sorumluluğun fer'iliği ilkesinin bir istisnasını oluşturmaktadır.²²²

²¹⁵ Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 61-62.

²¹⁶ Öncel, Kurumlu ve Çağan, s. 76.

²¹⁷ Kırbaş, s. 75.

²¹⁸ Oktar, s. 75.

²¹⁹ Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, 7. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2014, s. 226; Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, 2. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989, s. 83.

²²⁰ Öner, s. 64.

²²¹ Karakoç, s. 226

²²² Karakoç, s. 236.

Üzerinden vergi tevkifatı yapılmış olsa bile, yıllık beyannameye dahil edilmeyen gelirler üzerinden yapılan tevkifatların, diğer gelirler üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu mümkün değildir.²²³ Vergi sorumlusu tarafından kesilerek muhtasar beyanname ile beyan edilen bu vergiler, iş sahibi tarafından işin bitiminde verilecek gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde hesaplanan vergiden mahsup edilecektir.

2.3.1.1.5.1. Vergi Kesintisi Yapmak Mecburiyeti Kapsamında Olanlar

GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca;

“- *Kamu idare ve müesseseleri,*

- *İktisadi kamu müesseseleri,*

- *Sair kurumlar,*

- *Ticaret şirketleri,*

- *İş ortaklıkları,*

- *Dernekler,*

- *Vakıflar,*

- *Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,*

- *Kooperatifler,*

- *Yatırım fonu yönetenler,*

- *Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,*

- *Zirai kazançlarını bilanço veya zırai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler*“

Yıllara yaygın inşaat işleriyle ilgili olarak bu işleri yapanlara avans ödemeleri dahil nakden veya hesaben ödeme gerçekleştirilmesi halinde, gelir vergisi tevkifatı yapılması

²²³ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s. 138.

gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat işleri nedeniyle karşı tarafa ödenen istihkak bedellerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin 3'üncü bendine göre %3 gelir vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesi 1-a bendine göre de %3 kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmekteydi.²²⁴ 3491 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı²²⁵ uyarınca 01.03.2021 tarihinden itibaren tevkifat oranı %5 olarak uygulanmaktadır.

2.3.1.1.5.2. Vergi Kesintisi Kapsamındaki Ödemeler

2.3.1.1.5.2.1. Nakden Yapılan Ödemeler

Nakden yapılan ödemeler, yükleniciye doğrudan parasal şekilde yapılan ödemeler ile PTT veya diğer finansal kurumlar aracılığı ile yapılan ödemeler ile borçlarından dolayı yüklenici adına üçüncü kişilere yapılan ödemeleri kapsamaktadır.

2.3.1.1.5.2.2. Hesaben Yapılan Ödemeler

GVK'nın 96'ncı maddesi uyarınca hesaben ödeme deyimi, “*vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri*” ifade eder. Hesaben ödemede, ticari işleme konu olan bedelin tasarruf hakkı ödeme yapıldan ödeme yapılana intikal eder. Karşılıklı alım ve satım ilişkisi sebebiyle hak sahiplerine karşı alıcı tarafı borçlu olduğunu gösteren her türde kayıt ve işlem hesaben ödeme kapsamına girmektedir. Örneğin; fatura kesilmesi ve yasal defterlere kaydedilmesi hesaben ödeme kapsamındadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş raporlarının işi yaptıran tarafından onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu durumda, hakediş raporlarının işi yaptıran tarafından onaylandığı tarihte vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Tevkifatın matrahı ise, bu işlerle doğrudan ilişkili olarak yapılan ödemelerin toplam tutarıdır. Bu ödemelerin vadeli mevduat hesabında tutulması dolayısıyla oluşan faiz gelirleri gibi yan gelirler

²²⁴ 2009/14594 sayılı B.K.K. ile söz konusu hakediş ödemeleri üzerinden yapılacak kesinti oranı %3 olarak belirlenmiştir.

²²⁵ **3491 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı**, 04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yıllara yaygın inşaat işiyle bağlantılı sayılmayacak ve tevkifat matrahıyla ilişkilendirilmeyecektir.²²⁶

2.3.1.1.5.2.3. Avans Olarak Yapılan Ödemeler

Yıllara yaygın inşaat işlerinde avans olarak yapılan ödemeler neticesinde GVK'nın 94'üncü maddesinde "avans olarak ödenenler dahil" hükmüne dayanılarak %5 gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

2.3.1.1.5.3. Vergi Kesintisinde Özellik Taşıyan Durumlar

2.3.1.1.5.3.1. Kur Farklarında Vergi Kesintisi

Dövizle yapılan ödemelerde vergi kesintisinin nakden veya hesaben hakedişin ödendiği tarih itibarıyla yapılması gerekmektedir. Bu durumda tevkifat matrahı, ödemenin gerçekleştirildiği gündeki döviz alış kuruna göre hesaplanan TL karşılığı tutar olacaktır. Yabancı para üzerinden hesaplanan hakedişlerde, hakedişin onay tarihi veya fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında kur artışı nedeniyle yapılan fazla ödemeler yıllara yaygın inşaat işi ile ilişkili olduğundan, hesaplanan bu gibi kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca, yıllara yaygın inşaat işi dolayısıyla döviz cinsinden alınan avansların ve cari hesap bakiyelerinin geçici vergi dönemleri sonunda değerlemesi sonucu oluşacak kur farklarında herhangi bir ödeme olarak değerlendirilmeyeceğinden tevkifat yapılması gerekmemektedir. Diğer taraftan, avans tarihi ile hakediş ödemesi için faturanın düzenlendiği tarih arasında oluşan kur farkları üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.²²⁷

Aşağıda yer alan tabloda konuya ilişkin bir örnek sunulmuştur. 100.000-USD tutarındaki avansın ödendiği tarihteki kur 5-TL iken, avansın mahsup edildiği 1.000.000-USD hakediş bedelli faturanın düzenlendiği tarihin kuru 6-TL'dir. İlk olarak avansın ödendiği tarih olan 01.01.2020'de %3 oranında kesinti yapılmalıdır. 100.000-USD 'a ilişkin tevkifat matrahı avans ödeme tarihinde oluşacağından, avansın mahsup edildiği fatura tarihinde yalnızca

²²⁶ Harun Kaynak, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Tevkifat Dönemi ve Matrahı Yönünden Özellik Arz Eden Durumlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 339, Kasım 2009, s. 67.

²²⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15/02/2018 tarih ve 62030549-120[42-2014/228]-158888 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2020)

hesaben tahakkuk eden 900.000-USD'nin TL karşılığı üzerinden tevkifat yapılır. Bu hesaplama yöntemine göre avans kur farkı olan $(6-5)*100.000\text{-USD}= 100.000$ TL kesinti kapsamının dışında bırakılmış olur. Bunun sebebi ise ilgili tutarın istihkak sahibine ilaveten ödenmemesidir.

Tablo 4

Kur Faklarında Vergi Kesintisine İlişkin Örnek

Tarih	Açıklama	Kur	Tutar (USD)	Tutar (TL)	Tevkifat Oranı	Tevkifat (TL)
01.01.2020	Avans Ödemesi	5	100.000	500.000	0,03	15.000
31.12.2020	Hakediş Faturası	6	1.000.000	6.000.000		
31.12.2020	Avans Mahsubundan Sonra Ödenen Tutar	6	900.000	5.400.000	0,03	162.000

Hesaben ödeme gerçekleştikten sonra döviz kurunun düşmesi nedeniyle oluşan kur farkı gideri için düzeltme veya iade istenilemeyecektir. Bu durumda, hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarının tamamı, işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

2.3.1.1.5.3.2. Geçici Kabul veya Fesihten Sonra Yapılan Ödemeler

GVK'nın 44'üncü maddesine göre, işin bitiminden sonra yapılan giderler ve elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar ve zararının saptanmasında dikkate alınır. Geçici usulüne tabi olan yıllara yaygın inşaat işlerinde, geçici kabul tutanağının idare tarafından onaylandığı tarih, diğer durumlarda ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir. İşin bittiği tarihten sonra elde edilen hasılat elde edildiği yılın kar ve zararının saptanmasında dikkate alındığı için yıllara yaygın

inşaat işiyle bağlantısı kalmamaktadır.²²⁸ Bu nedenle, biten iş ile ilişkilendirilmez ve vergi kesintisi yapılmaz.²²⁹

2.3.1.1.5.3.3. Konsorsiyumlarda Vergi Kesintisi

İnşaat işletmeleri, özellikle büyük inşaat projelerini yapabilmek için bir araya gelerek konsorsiyum şeklinde ortaklık oluşturabilmektedirler. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde konsorsiyumlarda vergi kesintisi konusuna ilişkin açıklamalar yapılmıştır.²³⁰ Konsorsiyumların yapmış olduğu yıllara yaygın inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş alt aşamalara ayrılarak, yıllara yaygın inşaat işlerine ilişkin olan bölümü için vergi tevkifatı yapılacaktır.

2.3.1.1.5.3.4. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım İşlerinin Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelmesi Durumunda Vergi Kesintisi

Sözleşme hükümlerine göre bir takvim yılı içinde bitirilmesi öngörülen, ancak çeşitli nedenlerle sözleşmedeki sürenin aşılmasıyla yıllara yaygın haline gelen işler söz konusu olabilmektedir. Bu işler için yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususu özellik arz eden bir durumdur.

Vergi idaresinin konuyla ilgili vermiş olduğu bir özelgeye²³¹ göre; “Söz konusu işin sözleşmede belirtilen sürede bitirilemeyip bir sonraki takvim yılına sarkması nedeniyle, yıllara sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak nakden ve hesaben hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca %3 oranında tevkifat yapılması ve yıllara sari olmadan önceki dönemlere ait ödemelerden stopaj

²²⁸ Yılmaz, s. 215

²²⁹ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 30.07.1993 tarih ve 112-678/47987 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 04/09/2020)

“...Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra işin kati kabulünü sağlamak için yapılan işler karşılığında ödenecek istihkak bedelleri ilgili yılın hasılatı olarak beyan edileceğinden, istihkak bedelleri üzerinden %5 gelir vergisi tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

²³⁰ Buna göre; “konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil) firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması, idare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi, yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması hallerinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

²³¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 06/10/2020)

aranmayacağı” belirtilmiştir. Başka bir özelgeye²³² göre ise; “inşaat işinin uzayarak ertesi yıla sarkması sonucu anılan iş yıllara sari inşaat işi niteliği kazandığı için bahse konu iş dolayısıyla bir sonraki yılın başından itibaren yapılacak hak ediş ödemleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ve bu tarihten itibaren geçici vergi ödenmemesi gerektiği, ayrıca yıllara sari olmayan yıl geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin işin tamamlandığı yılda verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerektiği” belirtilmiştir. Danıştay’da konuyla ilgili benzer görüşe sahiptir.²³³

Sonuç olarak, başta yıllara yaygın olmayan inşaat işleri sonradan yıllara yaygın hale gelirse Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesine göre vergilendirileceklerdir. Yıllara yaygın hale gelmeden önceki dönemde ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Yıllara yaygın hale geldikten sonra ise vergi tevkifatı uygulaması başlayacaktır.

2.3.1.1.5.3.5. Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde Vergi Kesintisi

Alt taşeronlar tarafından yapılan yıllara yaygın inşaat işlerinde, ana yüklenici tarafından taşeronlara yapılacak ödemeler için vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Konuyla ilgili olarak verilen bir özelgede²³⁴; “alt taşeron olarak faaliyette bulunduğunuz işlerin yıllara sari inşaat ve onarım işleri kapsamında olması halinde, şirketinize yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerektiği” belirtilmiştir.

İnşaat işletmeleri vergi kesintisinden kaçınabilmek için sözleşmeleri bir yıllık periyotlar şeklinde düzenleyebilmektedir. Sözleşmeler bu şekilde parçalandığında, yıl sonunda sözleşmelerden birisi sona ermekte ve diğer sözleşme yıl başında başlatılmaktadır. Gerçek mahiyeti itibariyle işin bölünebilir olması durumunda, bölümlere göre sözleşme yapılıp, bir bölüm bitince diğer bölüm için sözleşme yapılması kabul edilebilir. Ancak, teknik anlamda bütünlük arz eden işlerde, tamamen vergi kesintisinden kaçınmak amacıyla sözleşme yıl

²³² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 13/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 14/10/2020)

²³³ Danıştay 4. Daire’nin 21.05.2003 tarih ve E. 2003/919, K. 2005/1417 sayılı kararında, bir yıllık sözleşmeye göre bitirilmesi gereken bir inşaat işinin diğer yıla sarkması halinde geçmiş yıl için tevkifat yapma zorunluluğu bulunmadığı yönünde karar vermiştir. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/10/2020)

²³⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 30/07/2013 tarih ve 1136 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 14/10/2020)

sonunda sona erdirilip yeniden sözleşme yapılabilir. Bu uygulamalar vergi inceleme elemanları tarafından peçeleme olarak nitelendirilip eleştiri konusu yapılabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 11'inci maddesi uyarınca; *“yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz”*. Ana yüklenicinin taşeronla yaptığı ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmaması halinde vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ödemesi söz konusu olabilecektir. Diğer taraftan, ana yüklenici ödemiş olduğu söz konusu verginin asıl tutarını taşeron işletmeye rücu etmek suretiyle tahsil etmesi mümkün bulunmaktadır.

2.3.1.1.5.3.6. Vergi Kesintilerinin Mahsup ve İadesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddelerinde, kesinti yapılan vergilerin beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır. Vergi kesintisinin, beyannamede hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, aradaki fark mükellefe iade edilebilecektir. 315 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğinde²³⁵ konu hakkında düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre mahsuben iade işlemi, ilgili Tebliğde belirtilen belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla gerçekleştirilebilmektedir. Mahsup işleminin gerçekleştirilebilmesi için, kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelirle ilgili olması gerekmektedir. Tevkif yoluyla ödenen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsubu ve 50.000-TL'yi geçmemek şartıyla nakden iadesi doğrudan yapılabilir.

Nakden iade talebinin 50.000-TL'yi geçmesi durumunda, 50.000-TL'yi geçen miktarın 500.000-TL'ye kadar olan kısmı Yeminli Mali Müşavir tam tasdik raporuna veya vergi inceleme raporuna göre iade edilebilmektedir. Mükellef tarafından teminat verilmesi durumunda inceleme sonucu beklenmeksizin iade yapılabilir. İade tutarının 500.000-TL'yi aşan kısmı ise vergi inceleme raporu sonucuna göre yapılmaktadır.²³⁶ İlgili tutarlar her yıl bir önceki

²³⁵ Gelir Vergisi Genel Tebliği Seri No: 252'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 315), 06/10/2021 Tarih ve 31620 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³⁶ Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

yıl için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır. Nakden iade edilebilecek hale gelen alacakların, üçüncü kişilerin vergi borçlarına mahsubunun yapılabilmesi de mümkündür.

2.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin KDV Yönünden Vergilendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun ²³⁷ 1'inci maddesine göre, ticari faaliyet kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir. Katma değer vergisinin mükellefi, ticari faaliyet çerçevesinde ve devamlı bir şekilde teslim ve hizmet ifasında bulunan kişilerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri bir ticari faaliyettir. Bu işler nedeniyle ticari kazanç elde eden yükleniciler katma değer vergisinin mükellefidirler. Hizmet ifası durumunda vergiyi doğuran olay, hizmetin ifası anında gerçekleşmektedir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay ise hakediş raporunun işverence onaylandığı tarihte meydana gelmektedir.²³⁸

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca; vergi alacağının güvenliğinin sağlanması için gerekli olan durumlarda, alıcının teslimine ilişkin KDV'yi kısmen ya da tamamen sorumlu sıfatıyla tevkif ederek vergi dairesine ödenmesi hususunda Maliye Bakanlığı'na yükümlülük getirme yetkisi verilmiştir.²³⁹ Maliye Bakanlığı bu yetkiye dayanarak 1 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde²⁴⁰ KDV kesintisine ilişkin yükümlülükleri belirlemiştir. Buna göre, Tebliğdeki belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından 3/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.²⁴¹ 35 Seri No.lu KDV Genel Tebliği²⁴² ile 01/03/2021 tarihinden itibaren; belirlenmiş alıcılara ilaveten, KDV mükelleflerine karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri

²³⁷ **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**, 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²³⁸ Metehan Topsakal, **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay**, 1. Baskı, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008, s. 35

²³⁹ Akdoğan, s. 492

²⁴⁰ **1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği**, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴¹ Yapım işlerinden bağımsız ve ayrı olarak verilen mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetlerden ise 9/10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

²⁴² **35 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ**, 16/02/2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde de KDV tevkifatı uygulanacaktır. Projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi ve benzeri nedenlerle iş bedelinin daha sonra 5 milyon TL'yi aşması halinde, bu durumun ortaya çıktığı tarihten itibaren tevkifat uygulanacaktır. Alıcının, belirlenmiş alıcılar arasında yer almaması veya KDV mükelleflerine yapılan yapım işi bedelinin 5 milyon TL'nin altında olması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmayacaktır. Bu iş ve hizmetlerde uygulanan 3/10 tevkifat oranı ise 01/03/2021 tarihinden itibaren 4/10 olarak değiştirilmiştir. Aşağıdaki alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmaz:

“- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,*
- Döner sermayeli kuruluşlar,*
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,*
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,*
- Bankalar,*
- Sigorta ve reasürans şirketleri,*
- Sendikalar ve üst kuruluşları,*
- Vakıf üniversiteleri,*
- Mobil elektronik haberleşme işletmecileri,*
- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,*
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),*
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,*

- *Türkiye Varlık Fonu ile alt fonlara devredilen kuruluşlar,*
- *Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,*
- *Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,*
- *Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.nde işlem gören şirketler,*
- *Kalkınma ve yatırım ajansları. ”*

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000-TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

1 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine göre yapım işleri kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

“- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. ”

Yıllara yaygın inşaat işleri KDV tevkifatı kapsamı içerisinde yer almaktadır.²⁴³ Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesi doğrultusunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği vergilendirme döneminde, alıcı tarafından tevkif edilen vergi 2 No.lu beyanname ile beyan edilecektir.²⁴⁴

Tevkifata tabi olan işlerin, vergiden istisna olması durumunda tevkifat yapılmayacaktır. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV'den istisna olmaması durumunda, alt yükleniciler tarafından hesaplanan KDV, tevkifata tabi olacaktır.

2.3.2.1. Dövizle Yapılan İnşaat İşlerinde Katma Değer Vergisi Uygulaması

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/c maddesinde; *“vade farkı, fiyat farkı, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu”* ve 26'ncı maddesinde ise, *“bedelin döviz ile hesaplanması halinde, dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği”* hüküm altına alınmıştır. Dövizli bedel üzerinden düzenlenecek faturanın, hakediş raporlarının onaylandığı tarihteki TCMB döviz alış kuruna göre Türk Lirasına çevrilmek suretiyle bulunacak tutar üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir.²⁴⁵

Yıllara yaygın inşaat işlerinde bedelinin döviz üzerinden belirlenmesi ve hakediş raporu onaylandıktan sonra gerçekleştirilmesi durumunda, ödeme tarihi ile hakediş raporunun onaylandığı tarih arasında meydana gelen vade farkı niteliğindeki kur farkları üzerinden KDV

²⁴³ Erkan Aydın, **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**, 1. Baskı. İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2009, s.156.

²⁴⁴ Ömer Çakıcı, Abdullah Kütükcü, M. Bahattin Akçay ve Mustafa Ersan, **KDV Tevkifatı**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 32.

²⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 06/05/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-2-24-02]-571 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/10/2020)

“Kur farkının KDV dahil fiyat üzerinden tespit edilmesi durumunda, kur farkı tutarı üzerinden iç yüzde yoluyla, kur farkının KDV hariç bedel üzerinden hesaplanması halinde ise kur farkı tutarı üzerinden ayrıca KDV hesaplanıp beyan edilecektir.”

hesaplanacaktır.²⁴⁶ Diğer taraftan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.²⁴⁷

2.3.2.2. Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesinde KDV İstisnası Uygulaması

KDV Kanunu’nun 13/e maddesine göre; *“limanlara bağlantı sağlayan demiryolu hatları ile limanlar ve hava meydanlarının inşası, yenilenmesi ve genişletilmesi işlerini fiilen kendisi yapan veya yaptıran mükellefler ile genel bütçeli idarelere bu işlere ilişkin olarak yapılan mal teslimleri ve inşaat taahhüt işleri katma değer vergisinden istisnadır.”* Söz konusu istisna tek aşamalı bir istisna olup, alt yükleniciler tarafından istisna kapsamındaki işlerle ilgili mal ve hizmet alımları katma değer vergisine tabidir.²⁴⁸ Dolayısıyla, alt yükleniciler tarafından asıl yükleniciye fatura edilen hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmediğinden bu teslimlerde katma değer vergisi uygulanacaktır.²⁴⁹ İstisna, vergi indirimi ve iadesine imkan sağlayan tam istisna kapsamında olduğundan, indirimle giderilemeyen ve yüklenen vergiler, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, istisna kapsamında işlem yapan mükellefin talebi üzerine nakden veya mahsuben iade edilebilmektedir.

2.3.2.3. Gemi İnşaat İşlerinde KDV İstisnası

3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesine göre, *“faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu*

²⁴⁶ Nitekim KDV Genel Uygulama Tebliğinin “5.3. Kur Farkları” başlıklı bölümünde;

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerektiği.” belirtilmiştir.

²⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığının 28/07/2017 tarih ve 64597866-130[24-2015] sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/10/2020)

²⁴⁸ Nuri Değer, **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2014, s. 588-589.

²⁴⁹ Süleyman Turan, “Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesinde KDV İstisnası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 166, Ekim 2017, www.lebibyalkin.com.tr (18/10/2020)

araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV’den istisnadır.” İstisnanın kapsamına; deniz taşıma araçları da girmektedir. İnşa halinde gemi olarak tanımlanan tekne kabuğu teslimleri de KDV’den istisnadır.²⁵⁰ Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz araçlarının kiralanması veya işletilmesi olan mükelleflere bunların inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler KDV’den istisna tutulmuştur.

2.3.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Damga Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun²⁵¹ (DVK) 1’inci maddesinde; *“bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi tutulacağı, bu Kanundaki kâğıtlar teriminin yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği”* hüküm altına alınmıştır. Buna göre, bir kağıdın damga vergisine tabi tutulabilmesi için; söz konusu kağıdın Damga Vergisi Kanunu’nda belirtilmiş olması, hukuken tekemmül etmesi ve bir hususu ispat edecek nitelikte olması gerekmektedir.²⁵² DVK uygulamasında görünürde kağıtlar vergilenmekle birlikte hedeflenen vergilendirme konusu, ilgili kağıtların temsil ettiği hukuki işlemlerdir.²⁵³

Damga vergisinde genel prensip kağıtta imzası bulunanların damga vergisinin mükellefi ve her birinin verginin tümünün ödenmesinden müteselsilen sorumlu olduğudur. Diğer bir deyişle kağıda konu işlemle ilgisi bulunmakla birlikte damga vergisine konu kağıtta imzası olmayanlar verginin de mükellefi değillerdir. 30 Seri No.lu DVK Genel Tebliğ²⁵⁴ uyarınca, sözleşmeler ve diğer değerli kağıtlar nedeniyle alınması gereken damga vergisinin KDV hariç matrah üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1

²⁵⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği Bölüm 2-B-1.1.

²⁵¹ **488 sayılı Damga Vergisi Kanunu**, 11/7/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁵² Abdullah Tolu, Damga Vergisi Uygulanacak İhale Kararları Hakkında Bir Değerlendirme, **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 153, 2011, s. 68

²⁵³ Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması**, 3. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 53.

²⁵⁴ **30 Seri No’lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği**, 29/01/1997 tarih ve 22892 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sayılı tablosuna göre; belli parayı ihtiva eden yıllara yaygın inşaat sözleşmeleri binde 9,48 oranında damga vergisine tabi tutulacaktır.

2.3.3.1. İhale Kararlarında Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tablosuna göre, “İhale Kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının” binde 5,69 oranında damga vergisine tabi olacağı hüküm altına alınmıştır. İhale kararlarının damga vergisine tabi tutulabilmesi için; ortada bir ihale kararı olmalı, ihale kararı resmi daireler veya kamu tüzel kişiliğini haiz kuruluşlar tarafından alınmış ve ihale kararında bedel gösterilmiş olması gerekmektedir. İhale kararlarına ilişkin damga vergisini doğuran olay, ihale kararının ihale yetkilisi tarafından onaylandığı andır.²⁵⁵ İhale kararlarına ait damga vergisi, gerek ihale usullerinden olan açık teklif, belli istekliler arasında ihale ve pazarlık usulünde gerekse de ihale usulü olmayan doğrudan temin usulü içinde geçerlidir.²⁵⁶

Resmi dairelerin yetkili mercilerince bir malın artırma, eksiltme, pazarlık, açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü, doğrudan temin yöntemi ve sair şekillerde alınması, satılması veya bir hizmetin gördürülmesi maksadıyla verilen her türlü kararlar, ihale kararları olup damga vergisine tabi olacaktır.²⁵⁷ Kamu kurum ve kuruluşları tarafından açılan ihaleler dolayısıyla düzenlenen kağıtlara ait damga vergisinin mükellefi, işin yüklenicisi durumunda olan satıcılar veya müteahhitlerdir. İhale kararlarında damga vergisinin mükelleflerinin tespitinin de imzaya göre yapılması mecburiyeti vardır.²⁵⁸ Genel bütçeli idareler tarafından alınan ihale kararları ve ait damga vergisi, ihale kararının müteahhide tebliğinden itibaren en geç 15 gün içerisinde verginin mükellefi müteahhitlerce ilgili vergi dairesine makbuz karşılığı yatırılacaktır.²⁵⁹ Özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve kamu tüzel kişiliğine haiz kuruluşlar tarafından alınan ihale kararlarına ait damga vergisi ise bu kuruluşlar tarafından

²⁵⁵ Değer s. 652

²⁵⁶ Uğur Uğurlu, İhale Karar Damga Vergisi, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 133, Ekim 2010, s. 89

²⁵⁷ Uğurlu, s. 89; Nuri Değer, **Damga Vergisi Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 273

²⁵⁸ Şenol Turut, İhale Kararlarında Damga Vergisi Uygulaması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:94, 2009, s.168.

²⁵⁹ Değer, s.658

müteahhitlerden makbuz karşılığı tahsil edilip, ertesi ayın 20'nci gününe kadar beyan edilip aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir.²⁶⁰

2.3.3.2. Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat işlerinde hakediş belgeleri yüklenici işletme tarafından düzenlenmekte; yapılan işle ilgili olarak yazılı bilgiler ve tutarlar, iş sahibi tarafından kontrol edilmekte ve duruma göre bu belgede yazılı tutarların bazıları, azaltılarak ya da tamamen iptal edilerek, hakediş belgesi onaylanmaktadır. Buna göre hakediş belgesinin hukuki mahiyetinin, işin teslim edildiği kısmın tutarı ile yapılan kesintiler ile net ödenmesi gereken tutarı gösteren bir belge olduğu anlaşılmaktadır.

Damga Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde; *“vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir”* hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, *“bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre (I) sayılı tabloda yazılı vergisinin bulunacağı; kağıtların mahiyetinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda ise üzerlerindeki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılacağı”* hususu Kanun'un 4'üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Hakedişlerin damga vergisi yükümlülüğü karşısındaki durumunu tespit etmek için; (I) sayılı tabloya baktığımızda hakedişlerin tabloda isim olarak yazılı olmadığı anlaşılmaktadır. Damga vergisi uygulamasında hakediş belgeleri vergilendirilecek kağıt mahiyetini taşımamaktadır. Diğer taraftan, DVK'nın anılan 2'nci maddesinde belirtildiği üzere, hakediş belgelerinin üzerine bedelin tahsil edildiğine hususunda not eklenmesi durumunda bu belgeler, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (I) Sayılı Tabloda “Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar” başlıklı IV'üncü bölümünün 1/a maddesi kapsamında “resmi dairelere verilen makbuz” hükmünde değerlendirilmekte ve damga vergisine tabi tutulmaktadır.

Damga vergisine konu olan belge hakediş belgeleri değil, bu belgeye göre ödenen tutarları kanıtlamak için ödemeyi yapan tarafa verilen makbuz niteliğindeki belgelerdir.

²⁶⁰ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04/11/2003 tarih ve GEL.0.62/6205-442 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/10/2020)

Dolayısıyla vergileme; resmi dairelerin yaptıkları ödemeler için imzalanan bir kağıdın söz konusu olduğu durumda gerçekleşmektedir.

DVK'nın 3'üncü maddesinde; *“resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlerin vergisinin kişilerce ödeneceği”* hüküm altına alınmıştır. Kamu kurumlarının ihale ettiği yıllara yaygın inşaat işlerindeki yapılan ödemelerde damga vergisinin mükellefi, istihkakı alan taraf olacaktır. Mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak düzenlenecek sözleşmeler ve diğer kağıtlar için tahakkuk ettirilecek damga vergisinin KDV hariç matrah üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

Genel ve özel bütçeli dairelerle, il özel idareleri, belediyeler, bankalar, iktisadi kamu teşekkülleri ile bunların iştirakleri ve müesseseleri ve benzeri teşekkül, iştirak ve müesseseler ile Maliye Bakanlığınca izin verilen kuruluşların ödemelerinde kullanılan kağıtlara ait damga vergisi, DVK'nın 19'uncu maddesi hükmüne göre, ödemenin yapılması sırasında, ödemeyi yapan kurumlar tarafından istihkaktan kesilir. Söz konusu kurumlar tarafından avans suretiyle yapılan ödemelerde de aynı şekilde vergi kesintisi yapılır.

Resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı sebebiyle düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir²⁶¹ Bununla birlikte; hakediş ödemelerinde vergileme, ödemeyi yapanın resmi daire olup olmamasına göre değişmektedir. Ödemenin avans veya kesin ödeme olması arasında herhangi bir fark bulunmamaktadır. DVK'nın 8'inci maddesinde, *“bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı”* hükme bağlanmıştır. Buna göre; yalnızca resmi daireler tarafından yapılan hakediş ödemeleri vergiye tabi olup, özel kişi ya da kuruluşların yapacakları ödemeler damga vergisinin konusuna girmemektedir.²⁶² Buna göre, 5018 sayılı Kanun eki olan (I) ve (II) sayılı cetvellerde yer alan kamu idareleri ile il özel idareleri, belediyeler ve köyler de resmi daire olarak kabul edilecek ve bunlar tarafından yaptırılan yıllara yaygın inşaat işlerine karşılık hakediş ödemeleriyle ilgili makbuzlarda damga vergisine tabi olacaktır.

²⁶¹ Kanuna ekli II numaralı tabloda yazılı olan istisnalar hariçtir.

²⁶² Değer, s. 663

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Özel inşaatlar; müteahhitlerin herhangi bir taahhüt altına girmeden, kendi ihtiyaçları için kullanmak veya satmak maksadıyla yaptıkları inşaat işleridir. Özel inşaat faaliyetinin, yıllara yaygın inşaat işlerinden ayrıldığı en önemli nokta, inşaat işleri birden fazla yıl sürse bile yıllara yaygın inşaat işi niteliği taşımasıdır.²⁶³ Zira bu işlerde herhangi bir taahhüt söz konusu değildir. Özel inşaatlar türlerine göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar daire, konut veya işyeri halinde satmak (yap-sat) amacıyla yapılan inşaatlar, müteahhidin kendi kullanımı için yaptığı inşaatlar ve arsa karşılığı inşaatlardır.

3.1. ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİYİ DOĞURAN OLAY

3.1.1. Yap-Sat Şeklindeki İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Borçlar Kanunu'nun 207'nci maddesinde ise satış sözleşmesi, “*satıcının, satılanın zilyetlik ve mülkiyetini alıcıya devretme, alıcının ise buna karşılık bir bedel ödeme borcunu üstlendiği sözleşme*” olarak tanımlanmıştır. Satış işlemi, satıcının malı teslim borcu ile alıcının mal bedelini ödeme borcu üzerine tamamlanır. Vergi yükümlülüğünün başladığı anın belirlenmesi, vergi uygulaması bakımından tabi olunacak hükümlerin tayini ve vergi indirimlerinin yapılacağı dönemin belirlenmesi açılarından vergiyi doğuran olayın belirlenmesi önem arz etmektedir.²⁶⁴

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, iktisadi tasarruf hakkının alıcıya devredilmesiyle meydana gelir.²⁶⁵ Yapılan inşaat, alıcının tasarrufuna devredildiği anda teslim edilmiş sayılır ve vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Bu tür satış işlemlerinde, tapu devri yerine tasarruf hakkının devri vergiyi doğuran olay için yeterli görülmüştür.²⁶⁶

²⁶³ Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekin, Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 368, Nisan 2012, s. 172.

²⁶⁴ Akdoğan, s. 491.

²⁶⁵ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 419; Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22/05/1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5279-45-112/19201 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 05/10/2020)

²⁶⁶ Şenlik, s.146.

Özel inşaat yapanlar, inşaat devam ederken ya da inşaat bittikten sonra daire veya işyeri halinde peşin veya vadeli olarak satabilmektedirler. Bu durumda vergiyi doğuran olay tescil işlemine bağlanamaz. Vergiyi doğuran olaydaki esas işlem iktisadi tasarruf hakkının devridir. Tasarruf hakkının alıcıya devredildiği anda teslim borcu yerine getirileceğinden, vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Vadeli olarak yapılan satışlarda vergiyi doğuran olay tapuda tescil işleminde değil, tasarruf hakkının alıcıya fiilen devredilmesinde meydana gelmektedir.²⁶⁷ Gayrimenkul inşa edilmekteyken alıcıdan peşinat tahsil edilmesi durumunda, tahsil edilen peşinat avans olarak değerlendirilecek ve vergiyi doğuran olay cereyan etmeyecektir. Dolayısıyla tahsil edilen avansların, inşaatın tamamlanıp alıcıya teslimin yapıldığı yılın kazancı olarak dikkate alınması gerekmektedir.²⁶⁸ Konut veya işyeri alıcıya teslim edildikten sonra tapuda tescil işlemi yapılmamış olsa bile vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.²⁶⁹ Teslim tarihinde satış bedelinin henüz tahsil edilmemiş veya takside bağlanmış olması önem taşımayacaktır.²⁷⁰

KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için; iskan alınmış, kat mülkiyeti kurulmuş veya bağımsız bölümlerin alıcıya teslimi gerekir. İskan ruhsatı alınmış olsun ya da olmasın, tapuda alıcı adına tescil yapılmış olsun ya da olmasın, bağımsız bölümün tamamlanarak herhangi bir şekilde alıcının kullanımına sunulması ya da alıcı tarafından fiilen kullanılmaya ya da taşınmaz üzerinde tasarrufta bulunulmaya başlanmış olması halinde, özellikle KDV uygulaması açısından teslimin yani vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmeli ve satış faturasının da fiili kullanım için teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi gerekir.

Vergiyi doğuran olay ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi halinde, vergi idaresi tarafından gerekli cezai işlemlerin uygulanması söz konusu olacaktır.²⁷¹ Örneğin,

²⁶⁷ Danıştay 4. Dairesi'nin 03.06.1976 Tarih ve E.1975/2256, K. 1976/1422 sayılı kararı; Abdulkadir Ünal ve Caner Nalcı, "Kat Karşılığı İnşaat İşlemlerinin Vergisel Boyutu", **Vergi Raporu Dergisi**, Mayıs 2012, Sayı: 152, s. 88.

²⁶⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 21/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1085 sayılı özelgesi. , (www.gib.gov.tr, 03/10/2020)

²⁶⁹ Danıştay 13. Dairesinin 15.05.1979 Tarih ve E. 1978/1094, K. 1979/1281 sayılı kararı; Ünal ve Nalcı, s. 88.

²⁷⁰ Ünal ve Nalcı, s. 88.

²⁷¹ Danıştay 3. Dairesi'nin, 28.04.2011 tarih ve E. 2010/681, K. 2011/1422 sayılı kararında da aynı görüş benimsenmiştir. Buna göre, "Yapı kullanma izin tarihinden önce satışı yapılan bağımsız bölüm teslimleri inşaatın tamamlanmasının ardından gerçekleşir. İnşaatın fiziken tamamlandığı en erken tarih yapı kullanma izninin verildiği tarih olduğundan, izinden önce yapılan satışların teslim tarihinin yapı kullanma izninin verildiği tarih

inşaatın tamamlanıp alıcıya fiilen teslim edilmesine rağmen tahsil edilen tutarlar halen avans hesabında izlenerek gelir tahakkuk ettirilmediyse vergi ziyayından söz edilebilir.

Vergiyi doğuran olay bakımından ihtilafa yol açan bir diğer teslim şekli ise, inşaat devam ederken tapuda yapılan tescil işlemidir.²⁷² Vergi idaresi, devam eden inşaat işlerinde kat mülkiyetine geçilmesi ve tapuya tescilin gerçekleşmesi halinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği görüşündedir.²⁷³ Buna karşılık Danıştay ile vergi idaresi konuyla ilgili farklı görüşlere sahip olabilmektedir.²⁷⁴ ²⁷⁵ Kanaatimizce, inşa halinde bulunan bir binadaki bağımsız bölümlere ilişkin iktisadi tasarruf hakkının alıcıya devredilmesi durumunda vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.

Kat irtifakı, bir arazi üzerinde yapılmakta veya ileri tarihte yapılacak olan inşaatın kullanıma uygun bölümleri üzerinde, arsa sahibi tarafından arsa payına bağlı olarak tapu siciline tescil edilen özel nitelikte taşınmaza bağlı bir irtifak hakkıdır.²⁷⁶ Kat Mülkiyeti Kanunu²⁷⁷ uyarınca kat irtifakı, ortak mülkiyet payına bağlı bir inşaat yapma borcuna ait ve diğer paydaşlara yönetilecek talep hakkından ibarettir.²⁷⁸ Diğer irtifak haklarında olduğu gibi kat irtifakı da tapu müdürlüğünde yapılacak resmi bir şekilde yapılan bir kat irtifakı sözleşmesi ve tescille meydana gelir.²⁷⁹ Kat irtifakının tesis edilmesi, vergiyi doğuran olayın meydana

olarak; izin sonrası yapılan satışların teslim tarihinin ise tapudaki satış tarihi esas alınarak belirlenmesi gerekir." (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

²⁷² Erkan Çetinoğlu ve Nuran Sariaslan, "Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 131, Kasım 2014, www.lebiblyalkin.com.tr, (15/09/2020)

²⁷³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01.2110 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2020)

²⁷⁴ Danıştay 4. Daire'nin 16.02.1996 tarih ve E. 1995/921 K. 1996/606 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

"Özel inşaatlarda satılan kısımların tapuya tescili daha önceki bir tarih olsa bile, inşaatın bitim tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi gerektiği, inşaat bitmeden yapılan satış işlemlerinden elde edilen gelirin ise avans olarak değerlendirilecektir"

²⁷⁵ Danıştay 11. Daire'nin, 07.06.1995 tarih ve E. 19952099, K. 19951823 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/06/2020)

"İnşa halinde bulunan bir binadaki bağımsız bölümlerin ancak inşaat bittikten ve yapı kullanma izni alındıktan sonra teslimi söz konusu olacağından inşa halinde satılan ancak henüz teslim edilmemiş olan bağımsız bölümler nedeniyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş olacaktır."

²⁷⁶ Jale G. Akipek ve Turgut Akıntürk, **Eşya Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Beta, 2009, s. 664-665.

²⁷⁷ **634 Sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu**, 02/07/1965 tarih ve 12038 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁷⁸ M. Kemal Oğuzman, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir, **Eşya Hukuku**, 19. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2016, s. 633.

²⁷⁹ Akipek ve Akıntürk, s. 666

gelmesi için tek başına yeterli olmamaktadır.²⁸⁰ Diğer taraftan, kat irtifakı tesis edilmekle beraber faturanın düzenlenmesi halinde, vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.²⁸¹

Konutların fiilen teslim edildiği dönemin tespit edilmesinde yapı kullanma izin belgesinin düzenlendiği tarih önemli bir kriter olmaktadır. Ancak bu belge vergiyi doğuran olayın tespiti için tek başına yeterli değildir. Yapı kullanma izin belgesinden önce konutların fiili olarak teslim edilmesi durumunda, yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Görüldüğü üzere, vergi mevzuatında konuyla ilgili yeterince açık olmaması ya da özel inşaat işlerine özgü kanuni düzenlemelerin bulunmaması, bu sektörde kimi zaman ihtilaflara yol açmaktadır. İnşaat sektörünün önemli bir kolu olan özel inşaat işlerinde sistemin daha sağlıklı işleyebilmesi ve idarenin vergi alacağına daha çabuk ve ihtilafsız bir şekilde kavuşabilmesi için özellikle vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin ihtilafsız şekilde tespit edilebilmesi için yargı kararları ile çelişmeyen düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

3.1.2. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

Danıştay'ın 2018 yılından önceki bazı kararlarında^{282 283}, arsa karşılığı inşaat işleminin trampa niteliğinde olmadığı konusunda yoğun bir içtihat birliği oluşmuştu. Bu itibarla, gerek arsa tesliminin gerekse bu arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm tesliminin KDV'ye tabi tutulamayacağı görüşü benimsenmişti. Ancak, 7104 sayılı Kanun'dan²⁸⁴ sonra bu içtihadın önemi, geçmiş dönemler ile sınırlı hale gelmiştir.²⁸⁵

²⁸⁰ Danıştay 3. Daire'nin 24.06.2019 tarih ve E:2016/13945, K:2019/4482 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

"Faturaların düzenlendiği tarih öncesinde, bağımsız bölümlerin iktisadi tasarruf hakkının devrine ilişkin yapı kullanma izninin alındığı veya malın alıcıya teslim edildiğinin hukuken geçerli bir tutanakla tespit edildiği yönünde yapılmış somut bir tespitte bulunulmaksızın tapuda tescil edilen kat irtifakının teslim olarak kabulü suretiyle kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmadığı..."

²⁸¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/02/2013 tarih ve 39044742- KDV.21-221 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2020)

²⁸² Danıştay 7. Dairesi'nin 28.05.1990 tarih ve E:1989/1359 K:1990/1518 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (14/09/2020)

²⁸³ Danıştay 11. Dairesi'nin 09.12.1999 tarih ve E:1999/3027, K:1999/4846 sayılı kararı, <https://legalbank.net/>, (14/09/2020)

²⁸⁴ **7104 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 08.04.2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁸⁵ Mehmet Maç, Gerçek Kişilerin Arsa Karşılığı İnşaat Yoluyla Bağımsız Bölüm Edinmelerinden ve Bunları Satmalarından Doğabilecek Vergiler Açısından Yeni Yasal Durum, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 179, Kasım 2018, www.lebilyalkin.com.tr, (05/10/2020)

7104 sayılı Kanunun yayımı tarihinden (06.04.2018) sonra yapılan teslimlere uygulanmak ve 06.04.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere KDV Kanunu'nun 2'nci maddesinin (5) numaralı fıkrasına ilave hükümler eklenmiştir. Daha sonra, 18 numaralı KDV Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklik yapan yeni Tebliğ²⁸⁶ (Kısaca 18 no.lu KDV Tebliği) yayımlanmış ve bu 18 no.lu Tebliğ ile uygulamanın şekli ve esasları konusunda detay bilgilere yer verilmiştir. Bu yeni düzenleme eskiden mevcut olan düzenlemenin ortaya çıkardığı bazı sorunlu hususları netleştirmektedir.²⁸⁷

Arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından bağımsız bölümlere karşılık olarak müteahhide arsa payı teslimi ile müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine bağımsız bölüm teslimi iki ayrı teslim olarak kabul edilmektedir. Bu teslimler aynı anda yapılmış sayılmakta ve bu işlemlerde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa payı karşılığı konut veya işyeri gibi bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir.

Söz konusu düzenlemelerin gerekçelerinde arsa karşılığı inşaat işlerinde, “*arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan teslimin, arsanın tamamı yerine, müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı itibarıyla gerçekleştiği, müteahhit tarafından yapılan işlemin de arsa payına karşılık, konut veya işyeri teslimi olduğu*” vurgulanmış ve böylece taraflar açısından katma değer vergisi matrahını karşılıklı olarak daraltarak avantaj sağlanacağı belirtilmiştir. Bu düzenleme sayesinde eskiden karışıklığa yol açan ve bu tür işlerde iki ayrı teslimin birbirinden bağımsız olarak gerçekleşeceği ve her bir teslim açısından vergiyi doğuran olayın vuku bulacağını kabul eden görüş nedeniyle ortaya çıkan sorun giderilmiştir.

Bu düzenlemeyle birlikte arsa karşılığı inşaat işlerinin hukuki niteliğinin trampa olduğu kanunda açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır. Pek çok ihtilafı gidermesi bakımından oldukça faydalı bir düzenleme olduğu ve verginin kanuniliği ilkesi bakımından taşıdığı isabet tartışmasızdır. Ancak düzenleme hasılat paylaşımı inşaat işleri açısından değerlendirildiğinde, ortaya bazı sorunlar çıkmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa

²⁸⁶Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 18), 05.06.2018 tarih ve 30442 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁸⁷İlgili kanuni düzenleme öncesi vergi idaresi ile idari yargı arasında “kat karşılığı inşaatın nitelendirilmesi konusunda” ihtilaf yaşanmaktaydı. Danıştay; arsa karşılığı inşaat işlemlerini yasal mevzuat bakımından birçok işlemi içerisinde ihtiva eden ve arsanın kıymet/değer kazanmasına yönelik, trampa niteliğinde de olmayan kendisine has bir hukuki işlem şeklinde değerlendirmekteydi. (Bknz. Danıştay’ın 26.03.2014 tarih ve 2014/279 esas no.lu kararı.)

payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmakla birlikte bu husus hasılat paylaşımı inşaat işleri için geçerli değildir. Daha açık bir ifadeyle, hasılat paylaşımlı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmamaktadır.²⁸⁸ Hasılat paylaşımlı inşaat işlerini de kapsayacak bir şekilde yeni bir yasal düzenleme yapılmasının faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satım ticareti yapması durumunda, bağımsız bölüm karşılığı müteahhide yapılan arsa payı teslimi KDV'ye tabi olacaktır. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyet gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde ticari kazanç hükümleri uygulanmayacak ve KDV hesaplanmayacaktır.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerine istinaden, arsa sahibine kalan gayrimenkullerin, arsa sahibinin göstereceği üçüncü kişilere tesliminde arsa sahibi adına fatura düzenlenmelidir. Bu durumda, arsa sahibi tarafından üçüncü kişilere gayrimenkul teslimi arsa sahibi tarafından yapılmış sayılacağından, arsa sahibinin mükellefiyet durumuna göre işlem tesis edilmesi gerekecektir.²⁸⁹

3.2. KONUT VEYA İŞYERİ HALİNDE SATILMAK İÇİN YAPILAN ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME

3.2.1. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilme

Konut veya işyeri halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar, GVK'daki ticari kazanç esaslarına göre vergilendirilir. İnşaat tamamlandıktan sonra yapılan satışlarda, satışın yapıldığı yıl hasılatın kazanca dahil edilip beyan edilmesi gerekmektedir. Özel inşaat işlerinin, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girip girmediği ve elde edilen ticari kazançların ne şekilde vergilendirileceği hususu, uygulamada bazı ihtilaflara yol açmaktadır. Bir müteahhidin kendi nam ve hesabına bina inşa ederek daire, kat ve dükkanlar halinde satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası hesabına yapılması arasında hukuki ve mali yönden farklılıklar söz

²⁸⁸ İsmail Pamuk, Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin 7104 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklikler, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 174, Haziran 2018, www.lebibyalkin.com.tr, (05/10/2020)

²⁸⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28/07/2016 tarih ve 67854564-010-380 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2020)

konusudur.²⁹⁰ Kendi nam ve hesabına bina inşa ederek başkalarına satanların yaptığı inşaat, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girmez.²⁹¹ Söz konusu madde, yalnızca taahhüt yoluyla yapılan inşaatlara uygulanır.²⁹²

Kurumlar vergisi Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca; safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. KVK uygulamasında da, özel inşaatlardan elde edilen kazançlar ve arsa karşılığı daire yapımından elde edilen kazançlar da genel hükümlere göre vergilendirilir.

Vergilendirilecek kazancın tespitinde dikkat edilmesi gereken hususlardan birisi; satışın aynı dönemde gerçekleşmediği durumlarda, satılmayan bağımsız bölüm maliyet bedelleri bilançodaki stoklar bölümünde yer alarak, sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. İnşa edilen konut ve işyerleri müteahhit için ticari mal niteliğindedir. Dolayısıyla ilgili gayrimenkuller satıldığı dönemde kazanç beyan edilmek suretiyle vergilendirilecektir. İnşaat süresince hesaplanan kanunen kabul edilmeyen giderler ise kazancın beyan döneminde vergi matrahına ayrıca ilave edilecektir.

3.2.2. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirme

Katma değer vergisi, bir mal ve hizmetin üretimi veya ithalinden nihai tüketicisine kadar intikaline kadar her aşamayı kapsayan ve her aşamada meydana gelen katma değeri vergilendirmeyi amaçlayan bir vergidir.²⁹³ Konut ve işyeri satışlarında KDV oranların tespiti özellikli bir konudur. KDV oranının tespitinden yapı ruhsatlarının tarihi önem arz etmektedir. Buna göre KDV oranları yapı ruhsatının 01.01.2013'ten önce, 01.01.2013 ile 31.12.2016 tarih aralığında alınması ve 01.01.2017 tarihinden itibaren alınmış olmasına göre değişecektir.²⁹⁴ Yapı ruhsatı 1.1.2013'ten önce alınmış inşaatlarda net alanı 150 metrekare kadar (150

²⁹⁰ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 406

²⁹¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 01.04.2005 tarih ve E. 2004/229, K. 2005/55 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

²⁹² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 08.04.1988 tarih ve E. 1987/35, K. 1988/25 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

²⁹³ Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi**, 8. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 223.

²⁹⁴ **2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**, 29/04/2017 tarih ve 30052 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

metrekare dahil) olan konutların tesliminde KDV oranı %1, net alanı 150 metrekareden fazla olanlarda %18 olarak uygulanmadır.

Yapı ruhsatı 01.01.2013 ila 31.12.2016 tarihleri arasında alınan konut projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2013 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

“a) Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde %8,

b) Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde %18 uygulanır.

c) Dolayısıyla yukarıdaki belirlemelerin dışında kalan;

1. Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer almayan,

2. Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alsa da 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun²⁹⁵ kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler (kentsel dönüşüm alanları) ile riskli yapıların bulunduğu yerlerden olan,

3. Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alsa da, arsa birim m2 vergi değeri Beşyüz Türk Lirasının altında kalan,

konutlar için KDV %1 olarak uygulanacaktır.”

Yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden sonra alınan konut projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2017 tarihinden itibaren yapılacak konut inşaatı projelerinde yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın Emlak Vergisi Kanunu'nun 29'uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değeri;

“a) Bin Türk Lirası ile iki bin Türk Lirası (iki bin Türk Lirası dâhil) arasında olan konutların tesliminde %8,

b) İki bin Türk Lirasının üzerinde olan konutların tesliminde %18,

c) Dolayısıyla yukarıdaki belirlemelerin dışında kalan;

1. Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer almayan,

2. Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alsa da 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler (kentsel dönüşüm alanları) ile riskli yapıların bulunduğu yerlerden olan,

3. Büyükşehir Belediyesi sınırları içinde yer alsa da, arsa birim m2 vergi değeri Bin Türk Lirasının altında kalan,

konutlar için KDV %1 olarak uygulanacaktır.”

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun²⁹⁶ kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerdeki 150 metrekareden küçük konut teslimleri ise bu sınıflandırmanın kapsamına girmemekte olup bu teslimlerde uygulanması gereken KDV oranı %1’dir.

Net alan kavramı "*konut içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alan*" olarak kullanıma elverişli alanı ifade eder. Projeye göre konuttan farklı bir şekilde kullanılacak bölümleri de içinde barındıran inşaatlarda indirimli oran sadece konut olarak kullanılacak bölümler için söz konusu olacaktır KDV Genel Uygulama Tebliği’ne göre net alanın hesaplanması aşağıdaki yöntemlere göre gerçekleştirilir²⁹⁷:

“a) Balkon, kömürlük, garaj, asansör boşluğu ve benzeri yerler, konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak net alan hesabına dahildir.

²⁹⁶ 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun, 31.05.2012 tarih ve 28309 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²⁹⁷ KDV Genel Uygulama Tebliği

b) Faydalı alan genel olarak duvar yüzlerinde 2,5 cm sıva bulunduğu kabul edilerek, proje üzerinde gösterilmiş bulunan kaba yapı boyutlarının her birinden 5'er cm. düşölmek suretiyle hesaplanır.

Ancak;

-Konutlarda kapı ve pencere şeritleri, duman ve çöp bacası çıkıntıları, ışıklıklar ve hava bacaları,

-Karkas binalardaki kolonların duvarlardan taşan dışları,

-Bir konuttaki balkonların veya arsa zemininden 0,75 m'den yüksek terasların toplamının 2 m²'si çok katlı binalarda yapılan çekme katların etrafında kalan ve ticaret bölgelerinde zemin katların komşu hududuna kadar uzaması ile meydana gelen teraslar,

-Çok katlı binalarda genel giriş, merdiven, sahanlıklar ve asansörler,

-İki katlı tek ev olarak yapılan konutlarda iç merdivenlerin altında 1,75 m. yüksekliğinden az olan yerler,

-Bodrumlarda konut başına bir adet, konutun bulunduğu bina dışında konut başına 4 m²'den büyük olmamak üzere yapılan kömürlük veya depo,

-Kalorifer dairesi, yakıt deposu, sığınak, kapıcı dairesi, müşterek hizmete ayrılan depo, çamaşırlık,

-Bina içindeki garajlar ile bina dışında konut başına 18 m²'den büyük olmamak üzere yapılan garajlar,

faydalı alan dışındadır.

Bina dışındaki kömürlük ve depoların 4 m²'yi, garajların 18 m²'yi aşan kısmı, ait oldukları konutun faydalı alanına dahil edilirler.”

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin; ‘‘III.B.2.1.3.’’ bölümünün tamamı, ‘‘III.B.3.1.3.1’’ bölümünde yer alan ‘‘Örnek 2’’nin 3. paragrafındaki ‘‘konutların ortak kullanımına ait olan sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk

parkı, bahçe düzenlemesi, havuz, pergole, kamelya, çim ekimi, spor alanı’’ ifadesi Danıştay’ın kararı²⁹⁸ ile iptal edilmiştir. Danıştay anılan kararında; “Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’nin ‘net alanı 150 m2 ye kadar konut’’ tanımlarının çeliştiğini, bu nedenle bu konuda teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Planlı Alanlar Tip İmar Yönetmeliği’nin dikkate alınması gerektiğine” hükmetmiştir. Öte yandan Danıştay; net alan belirlemesi teknik bir konu olduğundan Maliye Bakanlığı’nın teknik düzeyde düzenleme ve tanımlama yetkisi ve yeterliliği bulunan kurumların düzenlemelerinden yararlanılmamış olmasının, “idarelerin takdir yetkilerine giren işlemleri tesis ederken mutlak ve sınırsız hareket edemeyeceklerine ilişkin idare hukuku ilkesi’nin ihlaline” sebebiyet verdiğini de belirtmiştir.²⁹⁹

Uygulamada, konut tesliminden önce fatura düzenlenip KDV hesaplanabilmektedir. 11 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ³⁰⁰ uyarınca; “konutun fiilen teslim edildiği tarih ile faturanın düzenlendiği tarihte konuta ilişkin geçerli olan KDV oranlarının farklı olması durumunda, faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan KDV oranı esas alınacaktır.” ifadelerine yer verilmiştir. Buna göre, konutun fiilen teslim edildiği tarihte geçerli olan KDV oranı farklı olsa dahi, bir düzeltme işlemi gerçekleştirilmesine gerek yoktur.

3.2.2.1. Büyük ve Stratejik Yatırımlarda KDV İadesi

KDV Kanunu’nun geçici 30’uncu maddesi uyarınca; “31/12/2023 tarihine kadar uygulanmak üzere, yatırım teşvik belgeleri kapsamında asgari 500 milyon TL tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle yüklenilen ve takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV’nin, bu kapsamda işlemleri bulunan mükelleflere izleyen yıl içerisinde talep etmeleri halinde iade edilmesi” mümkündür.

İstisna, münhasıran söz konusu yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların söz konusu inşaat işlerinde

²⁹⁸ Danıştay 4. Daire’nin 02.03.2017 tarih ve E.2014/4835, K.2017/2170 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2020)

²⁹⁹ https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/2018_OCAK_02.pdf, (09/09/2020)

³⁰⁰ 11 Seri Numaralı Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 15 Şubat 2017 tarih ve 29980 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kullanılan mal alımları da bu kapsamda değerlendirilir. Dolayısıyla söz konusu istisna inşaat işlerine ilişkin olmak koşuluyla hem hizmet hem de mal alımlarını kapsamaktadır. Bu istisna, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiş olup, istisna kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımlarında genel hükümler çerçevesinde KDV uygulanır. Dolayısıyla yatırımı yapana teslim veya hizmet sunanların KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir. Yatırımı yapan belge sahibi mükellefler tarafından inşaat işlerine ilişkin bu şekilde yüklenilen vergiler, ilgili dönemde indirim konusu yapılır. Söz konusu mükelleflerin bu şekilde yüklenip indirim hesaplarına dahil ettikleri vergilerin öncelikle indirim yoluyla telafi edilmesi gerekmektedir. İlgili takvim yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV ise izleyen yıl talep edilmesi kaydıyla iade konusu yapılır.³⁰¹

3.2.2.2. Yabancılar Konut veya İş Yeri Teslimlerinde KDV İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine 2017 yılında eklenen (i) bendi ile bazı konut ve işyeri teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Söz konusu hükmün getiriliş gerekçesinde³⁰²; *“ülkemize döviz girişinin arttırılması ve inşaat sektörünün teşvik edilmesi amacıyla inşa edilen işyeri ve konutların satış bedelinin yurtdışından getirilecek döviz olarak ödenmesi şartıyla, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir işyeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlara ilk satışının, katma değer vergisinden istisna edildiği”* açıklamaları yer almaktadır.

Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslimi konu edilebilmesi için; konut veya iş yeri olarak inşa edilen binanın yapı ruhsatının bulunması ve alıcıların kullanımına hazır vaziyette fiilen teslim edilmesi şarttır. Kat irtifakı kurulabilen konut veya iş yerlerinde ayrıca kat irtifakının kurulmuş olması gerekir. Yapı ruhsatında konut, dükkan, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk ve benzeri olarak tanımlanan konut veya iş yerleri istisna kapsamında

³⁰¹ 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği Bölüm 2-E-4.

³⁰² 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 08.03.2017 tarih ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

değerlendirilir. İstisna uygulamasında, arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin, arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyecektir.³⁰³

Yabancılar konut satışında KDV istisnası, 01.04.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanacağı belirtilmiştir. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmeyecektir.

Taşınmaz satış istisnasında adet sınırlaması bulunmamaktadır. Bir alıcı birden fazla konut ve/veya işyerini istisna kapsamında satın alabilecektir³⁰⁴ Alıcının istisna şartlarını taşıyıp taşımadığının tespiti ve bu konudaki belgelerin temininin sorumluluğu tebliğ tarafından satıcının üzerine bırakılmıştır. Kanun metninde de hüküm altına alındığı üzere; “*şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulacağı*” belirtilmiştir.

12 Seri Nolu Tebliğ'de de detaylı olarak açıklandığı üzere mezkur istisnanın;

“ - Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına (193 sayılı Kanun'un 3. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde yer alan resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç),

- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde,”

uygulanacağı belirtilmiştir.

³⁰³ 12 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ, 05.05.2017 tarih ve 30057 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁰⁴ Erdal Öztürk, “Yabancılar Konut veya İşyeri Satışında KDV İstisnası”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 186, Haziran 2019, www.lebibyalkin.com.tr, (17/07/2021)

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, “*bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi*” şart koşulmuştur. İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılacağı da KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir. Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi esastır. Dövizin Türkiye'deki bankaya transfer edilmesi durumunda, yapılan transfer işlemi banka dekontu ile tevsik edilmelidir. Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgelerin kullanılması gerektiği belirtilmektedir.

Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilmiş olması gerekmektedir. İstisna kapsamında satış yapanlar, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı Kanun'un (13/i) maddesi kapsamında “*KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirmeleri gerekmektedir. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulacağı*” belirtilmiştir.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından, yani ilk alıcı tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenmesi gerektiği belirtilmiştir. Yabancılar konut satışı gerçekleştirenlerin yüklenmiş olduğu katma değer vergileri indirim konusu yapabilecek ve indirimi yapılamayan KDV ise iade olarak alınabilecektir.

Söz konusu madde hükmü, Anayasa Mahkemesinde iptal davasına konu olmuştur. Dava dilekçesinde özetle; “*kural ile getirilen istisna uyarınca Türkiye'de yerleşik olmayan bazı gerçek ve tüzel kişilerin döviz karşılığında yapacakları konut veya işyeri alımları ile ilgili ilk teslimlerde katma değer vergisi ödemeyeceği, buna karşılık yurt içinde yerleşik olan kişilerin aynı alımlar için söz konusu vergiyi ödemeye devam edeceği, böyle bir ayrımın haklı bir gerekçesinin bulunmadığı, döviz getirici faaliyetlerin yerli yabancı ayrımı yapmaksızın farklı*

yöntemlerle teşvik edilebileceği, istisna hükmünden yararlandırılanlar ile yararlandırılmayanların aynı hukuksal konumda oldukları hâlde farklı kurallara tabi kılındıkları, vergilendirmede eşitlik ve ödeme gücü ilkesinin göz önünde bulundurulmaksızın mükellefler arasında ayırım yapıldığı” belirtilerek kuralın Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür. Anayasa Mahkemesi söz konusu hükmün Anayasa’nın 2., 10. ve 73. maddelerine aykırı olmadığına karar vermiştir.³⁰⁵

Anayasa Mahkemesi verdiği kararında, madde uyarınca KDV istisnasından yararlanması öngörülen Türkiye’de yerleşik olmayan Türk vatandaşları, yabancı gerçek ve tüzel kişiler ile kural kapsamı dışında kalan Türkiye’de yerleşik gerçek ve tüzel kişilerin hukuki durum ve konumları aynı olmadığından bu kişilerin farklı kurallara tabi tutulmalarında eşitlik ilkesiyle çelişen bir yön bulunmadığı gerekçesiyle iptal başvurusunu reddetmiştir.

Türkiye’de yerleşik kişi ve kurumların söz konusu istisnadan yararlanamaması eleştiri konusu yapılmaktadır. Bu nedenle aynı koşullarda Türkiye’de yerleşik kişi veya kurumlara da döviz karşılığı yapılacak satışlarda da istisna uygulanması, yapılacak bir Kanun değişikliği ile mümkün olabilecek olup, eleştiri konusu edilen haksız durumu ortadan kaldıracaktır.³⁰⁶ Kanaatimizce de, bu yönde bir değişiklik yapılması yerinde olacaktır.

3.2.3. Harçlar Kanunu Yönünden Vergilendirme

Harçlar Kanununa³⁰⁷ bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a fıkrasında, “*gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alandan ayrı ayrı tapu harcı aranılacağı*” hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun’un 63’üncü maddesinin ikinci fıkrasında, “*gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu ve kadastro harcının emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan*

³⁰⁵ Anayasa Mahkemesinin 28.02.2018 tarihli ve E.2017/117 ve K.2018/28 sayılı Kararı, 04.04.2018 tarih ve 30381 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁰⁶ Ayşe Gülçiçek, “Yabancılar Konut veya İş Yeri Teslimlerinde KDV İstisnası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 383, Ağustos 2020, s. 62.

³⁰⁷ **492 sayılı Harçlar Kanunu**, 17/07/1964 tarih ve 11756 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanacağı; üçüncü fıkrasında ise, kat irtifaklı gayrimenkul devir ve iktisaplarında harcın, devir ve iktisap bedelinin tamamı üzerinden hesaplanacağı, tapuda yapılan işlemten sonra, emlak vergisi değerinden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya beyan edilen devir ve iktisap bedelinin gerçek durumu yansıtmadığının tespit edilmesi halinde, aradaki farka isabet eden harcın ikmalen veya re'sen tarh edileceği ve bu suretle tarh edilecek tapu ve kadastro harcı için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yer alan vergi ziyai cezasının devir alan ve devreden için ayrı ayrı %25 nispetinde uygulanacağı” hüküm altına alınmıştır.

Kat irtifakı, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu’nun 2’nci maddesinin “c” bendinde; “Bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından bu Kanun hükümlerine göre kurulan irtifak hakkı” olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanun’un 3’üncü maddesinde de kat mülkiyeti ve kat irtifakının, bu mülkiyete konu olan ana gayrimenkulün bağımsız bölümlerinden her birinin konum ve büyüklüklerine göre hesaplanan değerleri ile oranlı olarak projesinde tahsis edilen arsa payının ortak mülkiyet esaslarına göre açıkça gösterilmesi suretiyle kurulacağı belirtilmiştir. Kat irtifakı tapuya tescil suretiyle kurulur. Görüldüğü üzere irtifak hakkı ve bunun özel bir çeşidi olan kat irtifakı, bizatihi gayrimenkulün kendisi (mülkiyeti) değil, belli bir gayrimenkul üzerinde mülkiyet hakkına yakın haklar tesis eden bir haktır.³⁰⁸

Gayrimenkullerde tapu harcı, alım ve satım durumunda emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanmaktadır.³⁰⁹ Emlak

³⁰⁸ Ahmet Ozansoy, “Kat İrtifaklı Gayrimenkullerin Tapu ve Kadastro Harçları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 198, Haziran 2009, www.yaklasim.com (07/06/2020)

³⁰⁹ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29’uncu maddesine göre vergi değeri aşağıdaki şekilde hesaplanır:

“a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kırak, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan Bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan tüzük hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir. Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur. 33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında: 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden

vergisi değeri; Emlak Vergisi Kanunu'nun³¹⁰ 29'uncu maddesine göre belirlenen ve emlak vergisine esas alınan asgari vergi değerini ifade etmektedir. Gayrimenkul alım satımında esas olan gerçek değer bildirilmesidir. Satış işleminde hem alıcı hem de satıcı ayrı ayrı binde 20 oranında tapu harcı ödenmektedir. Tapu harcı, gayrimenkulün gerçek satış bedeli üzerinden hesaplanır. Ancak ülkemizde genellikle daha az tapu harcı ödemek amacıyla satış bedeli olduğundan daha düşük beyan edilmektedir. Durumun vergi idaresince tespiti edilmesi halinde, %25 oranında vergi ziyai cezası ile birlikte tapu harcı tarhı tarhiyatı yapılmaktadır.³¹¹

Örneğin, Bay (A), kat irtifaklı bir gayrimenkulün 1 no'lu dairesini Bay (B)'den 100.000-TL'ye satın almıştır. İlgili daireye isabet eden arsa payının emlak vergisi değeri 10.000-TL'dir. Bu örnekte tapu harcı, gayrimenkulün emlak vergisi değeri üzerinden değil, devir ve iktisap edilen gayrimenkul için ödenen 100.000-TL üzerinden tahsil edilecektir. Özellikle satış vaadi sözleşmelerine bağlı olarak kat irtifakı tesisi yoluyla arsa paylarının devrinde tapu harcının, arsanın emlak vergisi değeri üzerinden değil, satış vaadi sözleşmesinde yer alan, inşaatın bitiminde teslim edilecek binanın satış bedeli üzerinden ödenmesi gerekmektedir.³¹²

3.2.4. Değerli Konut Vergisi Yönünden Vergilendirme

7194 sayılı Kanun³¹³ ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen 42 ila 49'uncu maddeler ile “Değerli Konut Vergisi” adı altında bedeli belirli bir tutarın üzerinde olan konutlara ilişkin yeni bir servet vergisi getirilmiştir. Sonrasında yayımlanan 7221 sayılı Kanun³¹⁴ ile değerli konut vergisinde esaslı değişikliklere gidilmiş ve mükelleflerine yönelik beyan ile ödeme yükümlülükleri 2021 yılına ertelenmiştir. Değerli Konut Vergisi Uygulama

ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.”

³¹⁰ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11/8/1970 tarih ve 13576 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹¹ İmdat Türkay, “Gayrimenkul Alım ve Satımının Vergisel Boyutları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 408, Ağustos 2015, s. 98

³¹² Zafer Anadolu, “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tapu Harcı Matrahı”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Eylül 2015, Sayı: 273, www.yaklasim.com (07/02/2019)

³¹³ 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³¹⁴ 7221 Sayılı Coğrafi Bilgi Sistemleri İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Genel Tebliği³¹⁵ ile, 2021 yılı ve sonraki yıllarda uygulanacak olup ilk beyannamesi 20.02.2021 tarihine kadar verilecek olan değerli konut vergisinin uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29 uncu maddesine göre belirlenen tutarı aşan Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlar değerli konut vergisinin konusunu oluşturmaktadır. 2021 yılı bina vergi değeri 5.227.000-TL’yi aşan, Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlar verginin konusuna girmektedir.³¹⁶ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun verginin matrah ve oranını hüküm altına aldığı 44’üncü maddesine göre bina vergi değerinin, aynı Kanun’un 42’nci maddesinde yer alan ve ilgili yılda uygulanan tutarı (5.227.000-TL) aşan kısmı, mesken nitelikli taşınmaza ait verginin matrahını oluşturacaktır. Vergi oranları matrahın büyüklüğüne göre binde 3 ila binde 10 olarak değişmektedir.

Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar ilk satışa, devir ve temlike konu edilmediği sürece vergiden istisnadır. Bu istisna hükmü arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar için de uygulanır. Söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması durumunda istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

3.3. ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

3.3.1. Gayrimenkul Satışlarının Ticari Kazanç Kapsamı Dışında Vergilendirilmesi

Arsa karşılığı alınan daire veya işyerlerinin devamlılık oluşturmayacak şekilde satılması halinde elde edilen kazanç arızı nitelikte olduğundan, “diğer kazanç ve iratlar” olarak değerlendirilip vergilendirilecektir. GVK’nın mükerrer 80/6’ncı maddesinde ise ilgili

³¹⁵ Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği, 15.01.2021 tarih ve 31365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³¹⁶ 2021 yılı için geçerli olan 5.227.000 TL, 2020 yılı için geçerli olan 5 milyon TL’lik sınırın 78 no.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği doğrultusunda, 521 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen %9,11’lik 2020 yılı yeniden değerlendirme oranının yarısı ile çarpılması sonucu hesaplanmaktadır.

gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılması durumunda vergilendirilmeyeceği vurgulanmıştır.³¹⁷

Ticari bir organizasyon olmaksızın bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması durumlarında, bu satışların hangi amaçlarla yapıldığının belirlenmesi gerekmektedir. Faaliyetlerin birden fazla olmasına rağmen, şahsi ihtiyaç ya da servetin korunması amacı ile yapılan gayrimenkul alım satımlarda dahi değer artış kazancı hükümlerine göre değerlendirilebildiği durumlarla karşılaşılabilir.³¹⁸

Gelir Vergisi Kanunu'nun "değer artışı kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesindeki "elden çıkarma" deyimi; gayrimenkullerin satılması, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması ve şirketlere sermaye olarak konulmasını ifade etmektedir. GVK'nın "safı değer artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesine göre değer artışında safı kazanç; satış nedeniyle tahsil edilen para ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaat ve ayınların tutarından, elden çıkarılan gayrimenkullerin maliyet bedelleri³¹⁹ ile satış dolayısıyla gerçekleştirilen giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi sonucu tespit edilir. Konut veya işyerlerinin ivazsız bir şekilde iktisap edilmesi ve sonrasında satışının gerçekleştirilmesi durumunda, bu satıştan elde edilen gelir vergiye tabi tutulmaz. Örneğin, miras kalan arsa üzerine, mirasçı tarafından inşa edilen veya arsa karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin satılması durumunda elde edilecek gelir, değer artışı kazancı kapsamında olmayacaktır.³²⁰

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde gayrimenkullerin iktisap edildikten sonra satılması durumunda, iktisap tarihinin nasıl belirleneceğine ilişkin 76 No.lu Gelir Vergisi

³¹⁷ GVK'nın "değer artış kazançları" başlıklı mükerrer 80'inci maddesinin 6'ncı bendinde; "iktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) GVK 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak (5615 sayılı kanunun 5'inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1/1/2007 tarihinden geçerli olmak üzere 04.04.2007) 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olarak vergilendirileceği, bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimi, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade edeceğine "hüküm altına alınmıştır.

³¹⁸ Türkay, s. 106.

³¹⁹ Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 81 uyarınca; "mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak tespit edilir. Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır."

³²⁰ Danıştay 4. Daire'nin 30.06.2004 tarih ve E. 2004/310, K. 2004/1618 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/09/2019)

Sirkülerinde ³²¹ açıklamalar yapılmıştır. Gayrimenkuller, Türk Medeni Kanunu’nda “Taşınmaz” olarak tanımlanmıştır. Taşınmazlar, bir yerden başka bir yere taşınması mümkün bulunmayan mallardır. ³²² Buna göre gayrimenkuller; *“arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler”* olarak belirlenmiştir. Türk Medeni Kanunu’nun 704 ve 705’inci maddeleri uyarınca; gayrimenkul mülkiyetinin kazanılması, tapuya tescille gerçekleşeceğinden iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edilme tarihi esas alınmalıdır.

Gayrimenkulün tapuya tescil edilmesinden önce satın alan kişinin fiilen kullanımına bırakılabilmektedir. Bu durumda iktisap tarihi olarak, fiilen kullanım amacıyla teslim edilme tarihi esas alınmalıdır. ³²³ Kooperatifler tarafından kura çekimi sonucu üyelere verilen gayrimenkullerin, çekiliş tarihi itibarıyla üyelerin fiili kullanımlarına terk edilmesi halinde, bu tarihin söz konusu gayrimenkullerin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Tapuya tescil tarihinden önce bu şekilde gayrimenkulleri iktisap edenlerin; tahsis ve teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle kanıtlamaları durumunda, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı tarih iktisap tarihi değerlendirilecektir. ³²⁴

Arsa payı karşılığında bağımsız bölüm ya da bölümler alınmasında, vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinin tespiti açısından, arsanın iktisap tarihi ile müteahhide teslim tarihi arasında geçen süre ya da arsanın iktisap tarihi ile bağımsız bölüm ya da bölümlerin iktisap olunduğu tarih arasında kalan sürenin hangisinin esas alınacağının belirlenmesi gerekmektedir. Vergi idaresine göre; arsanın üzerine inşaat yapılması gayrimenkulün vasfını değiştireceğinden, arsa karşılığı teslim alınan konut veya işyerinin tapuya tescil veya fiilen

³²¹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 25.03.2011 tarih ve GVK-76/2011-2 sayılı sirküleri, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

³²² Oğuzman, Seliçi ve Özdemir, s. 10.

³²³ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 21.09.2016 tarih ve 11395140-105[187-2016-VUK2-9483]-140277 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

³²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 25/03/2011 tarih ve GVK-76/2011-2 Değer Artışı Kazancı sayılı Gelir Vergisi Sirküleri, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

“Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nün 16.03.2010 gün ve 2010/4-1697 No.lu Genelgesinde, cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapıtlı veya yapıtlı iken yapısız hale; bağ, bahçe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahçe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmıştır. Arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarih değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerekir. Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.”

kullanım tarihinin yeni bir iktisap tarihi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.³²⁵ Danıştay, değer artış kazancından iktisap tarihinin belirlenmesi konusunda tersi yönde vermiş olduğu bir kararda³²⁶, başlangıç tarihinin arsanın iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Konuyla ilgili ihtilafların sona erdirilmesi için, yasal bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhite kalacak bölümler de dahil tüm bağımsız bölümlerin kat irtifakları yalnızca arsa sahipleri adına tescil yapılabilmektedir. Dolayısıyla, müteahhide ait bu nitelikteki bağımsız bölümlerin satışı, tapuda sadece arsa sahiplerince gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda, müteahhit işletmeye kalan bağımsız bölümler tapu kayıtlarında arsa sahipleri tarafından satılmış gibi görünmektedir. Uygulamada, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine göre müteahhide kalan ancak ilgili mevzuat gereği kat irtifakı arsa sahipleri adına çıkarılan konut ve işyerlerinin satılması halinde, bu satışlar nedeniyle arsa sahipleri adına vergi mükellefiyeti tesisi ve bu satışların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda problemlerle karşılaşmaktadır.³²⁷

Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında; *"vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu"* hükme bağlanmıştır. Buna göre; sözleşme gereği fiilen arsa sahibine ait olmadığı halde tapuda arsa sahibi adına kayıtlı görünen, ancak anlaşma gereği müteahhidin olan bağımsız bölümlerin üçüncü kişilere satışından doğan kazanç, ilgili müteahhit tarafından beyan edilmelidir. Arsa sahibi tarafından üçüncü kişilere yapılan devir işlemi, gerçek mahiyeti itibarıyla bir satış işlemi olmadığından, arsa sahibi adına bir vergilendirme yapılmayacaktır.³²⁸

Değer artış kazancının vergilendirilmesi aşamasında öncelikle safi değer artışının tespit edilmesi gerekmektedir. GVK'nın "Safi Değer Artışı" başlıklı mükerrer 81'inci

³²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

³²⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.06.2004 tarih ve E. 2004/51, K. 2004/80 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/09/2019)

³²⁷ Mehmet Mollaismailoğlu, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhidin Kendisine Düşen Taşınmazları Kat İrtifakı Kurarak Satması Halinde, Arsa Sahiplerinin Mükellefiyeti Doğar mı?" <https://mollaismailoglu.com/genel/kat-karsiligi-insaat-islerinde-muteahhidin-kendisine-dusen-tasinmazlari-kat-irtifaki-kurarak-satmasi-halinde-arsa-sahiplerinin-mukellefiyeti-dogar-mi/>, (11/09/2019)

³²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığının 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

maddesinin birinci fıkrasında; “*değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanununun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit olunur.*” hükümlerine yer verilmiştir.

Maliyet bedelinin tespit edilememesi durumunda; maliyet bedeli yerine, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonu tarafından belirlenecek bedel esas alınacaktır.³²⁹ Mal ve hakların elden çıkarılmasında iktisap bedeli, elden çıkarılan mal ve hakların, elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere Türkiye İstatistik Kurumu’nca belirlenen üretici fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranında artırılarak tespit edilecektir.³³⁰ Arsa payının teslimi ve bu payın karşılığında bağımsız bölüm alınmasında ortaya çıkan safi değer artış artışı, arsa sahibince elde edilen bağımsız bölümlere ilişkin olarak hesaplanan toplam değerden, satılan arsanın maliyet bedeli, arsa sahibinin satış için yaptığı giderler ile ödenen vergi ve harçların indirilmesi yoluyla hesaplanacaktır.

Değer artış kazancının 2020 yılı için 18.000-TL’si gelir vergisinden istisnadır. İstisna haddini aşan tutarda gelir elde edilmesi halinde yıllık beyanname verilecektir. 2020 yılında elde edilen değer artış kazancının safi miktarı, açıklanan istisna sınırını aşması durumunda, elde edilen gelir beyan edilecektir.

Örneğin, (A) şahsı 01.09.2015 tarihinde 100.000 TL’ye bir arazi satın almış ve 01.08.2016 yılında bir müteahhit ile 2 adet konut için arsa karşılığı inşaat anlaşması imzalamıştır. Müteahhit 2 adet konutu 01.04.2020 tarihinde (A) şahsına teslim ederek, her bir konut için 250.000 TL fatura düzenlemiştir. (A) şahsı bu konutları 2020 yılı içerisinde satmıştır. Buna göre değer artış kazancı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

- 2015 Ağustos Üfe Endeksi: 250,43

³²⁹ Betül Altay Topcul, Sevgi Sümerli Sarıgül, “Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi”, **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 8, Sayı: 1, Haziran 2015, s. 102.

³³⁰ Gayrimenkullerin satışında iktisap bedelinin ÜFE artış oranında arttırılabilmesi için, alış ve satış tarihleri arasındaki sürede endeksteeki artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir.

- 2020 Mart Üfe Endeksi: 468,69
- Arazinin endekslenmiş alış bedeli: $100.000 \times (468,69/250,43) = 187.154,09$ -TL
- 2 adet konutun iktisap bedeli: $250.000 \times 2 = 500.000$ -TL

Bu örnekte beyan edilmesi gereken değer artış kazancı: $500.000,00 - 187.154,09 - 18.000,00 = 294.845,91$ -TL olacaktır.

Arsasını kat karşılığı inşaat için veren kişiye yapılan ödemelerin vergilendirilmesi konusu ayrı bir tartışma konusudur. Danıştay'ın vermiş olduğu kararda,³³¹ müteahhitlere kat karşılığı olarak arsasını teslim edenlerine ödenecek kira bedellerinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.³³²

3.3.2. Gayrimenkul Satışlarının Ticari Kazanç Kapsamında Vergilendirilmesi

Gayrimenkullerin elden çıkarılması sonucu elde edilen kazancın niteliğinin belirlenmesi, vergilendirme rejimi açısından önem arz etmektedir. Arsa sahiplerinin, arsalarını kat karşılığı olarak vermeleri neticesinde elde edilen gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın ticari kazanç olarak sayılabilmesi için, bu faaliyetin ticari bir organizasyon içerisinde yapılması veya bu faaliyetin devamlılık arz etmesi gerekir. Arsa karşılığı alınan konut veya işyerlerinin satışından doğan kazancın, ticari organizasyon veya devamlılık unsurlarını kapsayacak biçimde elde edildiği durumda, ticari kazanç kapsamında olduğundan söz edilebilir.³³³ Ticari organizasyon ve devamlılık unsuru söz konusu değilse, bu kazanç değer artış kazancı olarak değerlendirilecektir.³³⁴

Bir ticari organizasyonun varlığından bahsedebilmek için gelir sağlama hedefi ve devamlılık gibi temel şartların sağlanması gerekmektedir. Alım satım faaliyeti sonucunda zarar edilmiş olması ilgili faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesine engel oluşturmaz. Önemli olan gelir sağlama yönünde bir hedef ve niyetin varlığıdır. Diğer taraftan, bir faaliyetin devamlılık

³³¹ Danıştay 4. Daire'nin E. 2006/3554, K. 2007/402 sayılı kararı; Veysi Seviğ, "Kat Karşılığı İnşaatlarda Gayrimenkul Sahiplerine Ödenen Kiraların Vergisel Boyutu", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:190, Ekim 2008, s. 64.

³³² Seviğ, s. 65.

³³³ GVK'nın 37'nci maddesinde 'ticari kazancın tarifi' hükmü çerçevesinde açıklandığı üzere "*Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde edilen kazançlar ticari kazançtır*"

³³⁴ Cuma Adıbeş, "Arsa Sahiplerince Kat Karşılığı Olarak Elde Edilen Gayrimenkullerin Satışında Kazancın Türü", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 57.

arz etmesi halinde, ticari kazanç kapsamında vergilendirilecektir. Faaliyetin özelliği gereğince kesintili olması devamlı olma özelliğini etkilemez. Bir ticari işletme yaptığı iş gereğince periyodik veya mevsimlik olarak faaliyet gösterebilir.³³⁵ Tek seferlik, tesadüfi ve geçici amaçla gerçekleştirilen faaliyetlerin varlığı halinde bir işletmeden söz edilemeyecektir.

Ticari bir faaliyette, emek ve sermayeden oluşan ve süreklilik arz eden bir organizasyon vardır. İşyeri açılması, personel istihdam edilmesi, ticaret siciline tescil gibi işlemleri yerine getirilmesiyle ticari organizasyon kurulmuş sayılır. Ticari organizasyon kurulduğu takdirde, muamele adedi ticari faaliyetin varlığını etkilemez.³³⁶ Özetle, bir faaliyet ticari bir organizasyon içerisinde gerçekleştirildiğinde, faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığına ilişkin karine teşkil ettiği kabul edilir.³³⁷ Ticari organizasyon içerisinde tek bir işlem mevcut olsa bile, bu işleminden elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğindedir.

Ortada ticari bir organizasyon bulunmasa dahi, ticari faaliyet tespitinde işlem adedi ölçü alınmaktadır. Alış ve satış adedindeki çokluk, faaliyetin ticari sayılması için yeterli olacaktır. Ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde kazanç türü “faaliyetteki devamlılık” ve “satışın hangi amaçla yapıldığı” unsurlarına göre tespit edilir.³³⁸ Ayrıca bir takvim yılı içerisinde birden fazla defa tekrar eden veya birden fazla takvim yılında tekrar eden satışlar da devamlılık unsuru mevcuttur. Dolayısıyla gerçekleştirilen işlemlerin çokluğu, bunların kapsamı ve niteliğinin belirlenmesini sağlayacaktır. Ticari faaliyetin devamlı olarak gerçekleştirilmesinin ölçütleri vergi ve ticaret hukukunda tam olarak tanımlanmamıştır. Vergi idaresi ve yargı mercileri tarafından genel olarak benimsenmiş ölçütlere göre, aynı işlemin bir vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde birden fazla kez tekrar edilerek yapılması işlemin devamlı olarak gerçekleştirildiği kabul görmektedir.³³⁹ Diğer taraftan, vergi idaresinin aynı kişiye toplu olarak

³³⁵ Murat Ceyhan, **Türk Vergi Mevzuatında “Devamlılık” Kavramı**, <https://www.alomaliye.com/2010/05/18/turk-vergi-mevzuatinda-devamlilik-kavrami-dr-murat-ceyhan-smmm/> (10/09/2019)

³³⁶ Alpaslan Kumaş, Arsa Payı Karşılığı İktisap Edilen Gayrimenkullerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 258, Mart 2010, www.vergisorunlari.com.tr, (10/09/2019)

³³⁷ Fatih Kaya ve Mehmet Fatih Gür, Gelir Vergisi ve Türk Ticaret Kanunları Açısından Gayrimenkul Ticaretinin Kapsamı ve Sınırları, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 410, Ekim 2015, s. 93.

³³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasında Vergisel Yükümlülükler Rehberi**, Ankara, 2011, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

³³⁹ Kaya ve Gür, s. 94.

yapılan bağımsız bölüm satışlarını tek satış olarak kabul edildiği yönünde vermiş olduğu özelgeler de mevcuttur.³⁴⁰

Konuyla ilişkin bir Danıştay kararında³⁴¹; yapılan işlemin ticari bir organizasyon bünyesinde gerçekleştirildiği, bir hesap döneminde birden fazla işlemin vuku bulduğu ve farklı hesap dönemlerinde ancak periyodik olarak tekrar edilme durumunun meydana geldiğini vurgulayarak konuyla ilgili olayın GVK'nın 37'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Konuyla ilgili Danıştay kararlarına göre, maddi ve şekli anlamda bir ticari organizasyonun tam olarak belirlenemediği hallerde gerçekleştirilen işlemin tekrarlanma sıklığı, devamlılık unsurunu ortaya koyan en objektif ölçülerden birisidir. Devamlılık unsurunun gerçekleşmesi halinde, bu işlemlerin ticari amaçla yapılmadığını kanıtlama yükü mükellefe düştüğü kabul edilmektedir.³⁴² ³⁴³ Danıştay'ın konuyla ilgili farklı kararları da mevcuttur.³⁴⁴ Yaklaşık 20 yıl önce satın alınan bir arsanın kat karşılığı verilmesi sonucu elde

³⁴⁰ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28/07/2010 tarih ve 32 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2019)

³⁴¹ Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 10/10/2006 tarih ve 1708/2006 E., 2006/2559 K. sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2019)

İlgili kararda, “Danıştay’ın yaklaşık elli yıldır süren içtihadıyla “devamlı olarak uğraşma” koşulunun; bir vergilendirme döneminde birden çok kez bu işlemlerin yapılması yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılmasını ifade ettiği benimsenmiştir. Menkul kıymet alım satımıyla devamlı olarak uğraşmayı düzenleyen bu bentten bir önceki bentte gayrimenkul alım, satım ve inşasıyla uğraşılmasında aranan devamlılık koşuluna bunun dışında anlam yüklenmesine gerek ve olanak bulunmamaktadır.” Bu yüzden, gayrimenkul alım, satım ve inşası işlerinin bir vergilendirme döneminde birden çok kez yinelenmesi yahut birden fazla vergilendirme döneminde işlem yapılması halinde devamlılık koşulunun gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir.” İfadelerine yer verilmiştir. Aynı kararda “gayrimenkul alım, satım ve inşasına konu mal ve hakların edinim şekli yönünden de bir ayırım yapmamıştır. Bu yüzden elden çıkarılan gayrimenkulün ivazlı yahut ivazsız ediniminin, 37'nci maddenin (4) işaretli bendinin uygulanmasına bir etkisi bulunmadığı” belirtilmiştir. Karar göre ivazsız edinim, sadece değer artışı kazançları yönünden vergilendirmeye engel sayılmıştır.

³⁴² Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 30/10/2003 tarih ve 2001/2269 E., 2003/4800 K. sayılı kararı. (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2019)

“Satın aldığı arsayı arsa olarak satmadığı tartışmasız olan davacının bağımsız bölüm satışının arsanın satın alınmasından 4 yıl geçtikten sonra yapılmasının bu durumu değiştirici bir yönü bulunmamaktadır. Dolayısıyla aynı takvim yılında 10 bağımsız bölüm satışının kazanç sağlama amacı dışında kalan hangi nedenle yapıldığını kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancın, ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından, tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir”

³⁴³ Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 24/09/2003 tarih ve 2001/2003 E., 2003/4436 K. sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2019)

“Farklı yıllarda iktisap edildikten sonra 1999 yılında elden çıkarılan birden çok taşınmaz bulunması gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil etmekte olup, satışların aynı günde bir kişiye yapılmış olması bu durumu değiştirmemektedir. Bu satışların kazanç sağlama amacı taşımadığını da kanıtlayamayan davacının bu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazancının ticari kazanç olarak vergilendirilmesine ilişkin tüm koşulların gerçekleştiği anlaşıldığından, takdir olunan matrahın miktarının hukuka uygun olup olmadığının araştırılması ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, tarhiyatın kaldırılması yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir”

³⁴⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 23/03/2010 tarih ve 2009/32 E., 2010/1495 K. sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2019)

edilen 75 dairenin yaklaşık 8 yıl sonra 4 adedinin, 9 yıl sonra ise 5 adedinin elden çıkarılmasını servetin değerlendirilerek nitelik değiştirmesi olarak nitelendirmiş ve bu satışların ticari kazanç kapsamı dışında olduğuna karar verilmiştir.³⁴⁵

Arsa karşılığı olarak elde edilen gayrimenkullerin satılması sonucunda elde edilen kazancın türünü belirlemesindeki en önemli kriterlerden birisi de söz konusu satış işleminin şahsi ihtiyaç sınırları içinde olup olmadığı hususudur. Şahsi ihtiyaç kavramı, objektif bir kavram olmamakla birlikte, vergilendirilecek kazanç türünü belirlemede önemli bir role sahiptir. Şahsi ihtiyaç sınırlarını aşan bir satış halinde; organizasyon ve devamlılık unsurları da göz önünde bulundurularak kazancın türü kolaylıkla belirlenebilecektir.³⁴⁶

Özel mülkiyete konu arsa payı karşılığı bağımsız bölüm alınan durumlarda, arsa sahibince elde edilen gelirin hangi gelir unsuru kapsamına girdiği hususu önem arz ettiğinden; kanaatimizce uygulamada kolaylık sağlanması, vergi bilincinin yerleştirilebilmesi ve vergiye uyumun artırılabilmesi bakımından, özellikle ticari bir organizasyon olarak nitelendirilemeyen, ticari kasıt ve niyetle yapılmayan mezkur işlerden arsa sahiplerince sağlanan kazançların, değer artış kazancı olarak vergilendirilmesiyle yetinilmesi yerinde olacaktır.

Gayrimenkul alım ve satım işlemleri ile arsa karşılığı inşaat işlerinde vergi hukuku açısından muvazaa veya peçeleme durumlarıyla karşılaşmaktadır. Vergi hukuku açısından bir muvazaa tanımı yapmak gereklidir. Kişiler kendi aralarında gerçekleştirdikleri göstermelik bir anlaşma ile vergi idaresini yanıltmak ve vergisel avantajlar elde etmek amacındaysa ve bunun için görünürdeki hukuki kurallara uygun, ancak gerçekte vergi ödememeyi amaçlayan sözleşmeler yapabilirler. Sözleşmeyi yapan taraflar, vergiyi doğuran olayı manipüle ederek,

“Davacının 1980 tarihinde satın aldığı arsanın 1994 yılında kat karşılığı inşaatı verilmesinden elde edilen yetmiş beş adet daireden dört adedinin 2002 döneminde, beş adedinin 2003 döneminde elden çıkarılması nedeniyle elde edilen gelirin, satışa konu dairelerin arsa karşılığı edinilmiş olduğu ve davacının gayrimenkul alım ve satım işiyle uğraşmayıp sahip olunan servetin değerlendirilerek nitelik değiştirdiği dikkate alındığında, 193 sayılı GVK’nın 37 nci maddesinin 1 inci fıkrasının 4 üncü bendi kapsamında ticari kazanç niteliği taşıdığından bahsedilemeyecektir.”

³⁴⁵ Danıştay 4’üncü Dairesi’nin 07.02.2013 tarih ve E. 2012/6722 , K. 2013/547 sayılı kararında da benzer yönde bir değerlendirme yapılmıştır, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 14/09/2019)

“Ticari bir organizasyon ve devamlılık olmaksızın davacının 1998 yılında satın aldığı bir arsa için kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmak suretiyle maliki olduğu (21 adet) dairelerin 2007-2008-2009 ve 2010 yıllarında satışı ile elde ettiği kazanç servetin şekil değiştirmesi niteliğini haizdir. Dolayısıyla ihtilaflı dönemde davacının elde ettiği gelirin ticari kazanç olarak kabul edilmesi suretiyle aslı aranmayan geçici vergiye bağlı kesilen cezada yasaya uygunluk bulunmamaktadır.”

³⁴⁶ Abideş, s. 58.

ödenecek olan verginin konusunu ve matrahını değiştirmek veya ortadan kaldırmayı amaçladıkları takdirde, bu işlemler vergi hukuku uygulamasında muvazaalı olarak nitelendirilecektir.³⁴⁷ Mükelleflerin vergi kaçırmak amacıyla özel hukuk biçimlerini kötüye kullanmaları vergi hukukunda “peçeleme” olarak adlandırılmaktadır. Muvazaada görünürdeki işlem özel hukuk ve vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersizdir. Peçelemede ise işlem özel hukuk açısından geçerli olup, vergi hukuku itibarıyla geçersizdir.³⁴⁸ Vergi hukukunda yer alan ekonomik yaklaşım gereğince yargı mercileri, gayrimenkul alım ve satımına ilişkin davalarda olayın gerçek mahiyetinin araştırmasını yapmalıdır. VUK’un 3’üncü maddesinin elverdiği ölçüde kendisine delil toplayan vergi yargısı, aynı zamanda olayın gerçek mahiyetinin araştırmasını yaparken re’sen araştırma yetkisini de kullanmalıdır.

Örneğin, arsa karşılığı müteahhide yaptırdığı binadan 5 adet daire alan bir kişi, bu dairelerin hepsini aynı yıl satmayı amaçlamaktadır. 5 adet dairenin bir takvim yılı içerisinde şahsi ihtiyaçlar dışında satılması, ticari bir faaliyet olarak nitelendirilebileceği için bu satışlar için ayrıca KDV hesaplanması gerekecektir. Bu durumdan kaçınmak isteyen arsa sahibi, teslim aldığı daireleri önce 5 çocuğuna bağışlamakta, sonra daireleri çocukları aracılığıyla üçüncü kişilere satmaktadır. Bu olayın gerçek mahiyetine göre, arsa sahibi 5 adet dairesini GVK’nın 37’nci maddesi kapsamındaki ticari kazanç hükümlerine göre satmıştır. Ancak bu satış işleminde çocuklara gerçek durumda bağışlama yapmamakta, sadece çocukları satışta aracı olarak kullanarak ilgili kazancın ticari kazanç kapsamı dışına çıkartılması hedeflenmiştir.

Bu işlem sonucunda arsa sahibi tarafından çocuklarına ivazsız şekilde intikal ettirilen daireler için arsa sahibi nezdinde ticari kazanç oluşmayacak ve çocuklar üzerinden satışlar ise 1 adetle sınırlı olduğu için ticari kazanç ve ivazsız intikal ettiği için de değer artış kazancı olarak vergilendirilmemesi amaçlanmaktadır. Bu durumda, arsa sahibi tarafından çocuklara intikal ettirilen dairelerin bedeli üzerinden sadece veraset ve intikal vergisi hesaplanacaktır.³⁴⁹ Bu vergi tutarı ise alternatif durumdaki gelir vergisi ve katma değer vergisiyle kıyaslandığında cüzi miktarda kalacaktır. Ancak muvazaa yöntemi kullanılarak vergi kaçırmak istenmesi halinde,

³⁴⁷ Selahattin Tuncer, Vergi Hukukunda Muvazaa-I, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 80, Ağustos 1999, www.yaklasim.com (07/02/2019)

³⁴⁸ Fatih Aras, “Vergi Hukukunda Muvazaa ve Hukuki Sonuçları, **Vergi Sorunları Dergisi**”, Sayı: 322, Temmuz 2015, s. 165.

³⁴⁹ 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun 16’ncı maddesi uyarınca, “Bir şahsa ana, baba, eş ve çocuklarından (evlatlıktan evlat edinenlere yapılan ivazsız intikaller hariç) ivazsız mal intikali halinde vergi, ivazsız intikallere ilişkin tarifede yer alan oranların yarısı uygulanarak hesaplanır.”

olayın gerçek mahiyeti tespit edilip kanıtlanabildiği sürece, gerçek mahiyetine uygun bir vergilendirmeden kaçınılamayacaktır. Tarafların gerçek iradelerine uymayan görünürdeki işlem (muvazaalı işlemler) hem özel hukuk hem de vergi hukuku açısından başlangıçtan itibaren geçersiz olacağından, olaydaki muvazaalı gayrimenkul satışlarının ivazsız intikal olarak değerlendirilerek gelir vergisi ve katma değer vergisi konusu dışına çıkartılması kabul edilmeyecektir.³⁵⁰ Dolayısıyla ilgili işlemin başından itibaren ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi olması ve arsa payı karşılığında elde edilen gayrimenkullerin satılması halinde vergi istinası uygulaması gündeme gelecektir. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1-e maddesinde; kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı vergiden istisna edilmiştir.³⁵¹ Vergi idaresine göre *“kat karşılığı inşaat amacıyla yapmış olduğunuz arsa devri bir mal veya hakkın, başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemi sayılacağından, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”*³⁵² Taşınmaz satış kazanç istisnası mutlak bir istisna değildir. Zararla sonuçlanan satış işlemlerinde ilgili zararların vergi matrahından indirilebileceğine ilişkin yargı kararlarına rastlamak mümkündür.³⁵³

İnşaat ruhsatına göre konut veya işyeri olarak kullanılmak üzere inşa edilmekte olan yapıların satışında söz konusu vergi istisnasının geçerli olup olmadığı hakkında sorular ortaya çıkabilmektedir. Vergi idaresi, üzerinde tamamlanmamış inşaat bulunan arsaların satışında satış bedelinin arsaya tekabül eden kısmı ile inşaata tekabül eden kısmının ayrıştırılmasını ve vergi

³⁵⁰ Kaya ve Gür, s. 97.

³⁵¹ İlgili istisna hükümlerinin uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların ayrıca sağlanması gerekmektedir:

- Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması,
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi

³⁵² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.11.2020 tarih ve 43626428-130-E.24527 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2019)

³⁵³ Danıştay 4. Dairesi'nin E. 2012/4560 K. 2016/1821 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 19/09/2019)

“Taşınmaz ve iştirak hissesi satışı işlemi mutlak bir istisna olmadığından Kurumlar Vergisi Kanununun 5/3. maddesi hükmünün de bu işleme mutlaka uygulanması gerektiğinin kabulü mümkün değildir. Davacı şirketin taşınmaz satışı zararlı sonuçlandığından yararlanan bir istisna olduğundan da bahsedilemez. Öte yandan, zararlı satışlarda, zararın kurum kazancından mahsup edilmesini engelleyen bir hüküm yasada yoktur. Bu nedenle davacı şirketin bu satış işlemi nedeniyle oluşan zararın tamamını kurum matrahının tespitinde dikkate almasında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

istisnalarının sadece arsaya tekabül eden hasılat veya kazanç kısmı itibariyle uygulanmasını öngörmektedir.³⁵⁴

3.3.3. Arsa Karşılığı İnşaat İşlerini Yapan Müteahhitlerin Vergilendirilmesi

3.3.3.1. Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunları Yönünden Vergilendirme

Müteahhit açısından vergiyi doğuran olay, bağımsız bölümlerin fiili teslimi ile meydana gelmektedir. Müteahhidin kat irtifaklı tapu vererek gerçekleştirdiği satışlarda, iskan ruhsatının alındığı tarihten itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir. İskan ruhsatı alındıktan sonra yapılan satışlarda ise; satışın gerçekleştirildiği tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenecektir. Arsa sahibine konut veya işyeri teslimlerinde; ilgili gayrimenkullerin fiilen kullanıma başlanılmasından itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenecektir.

Müteahhitler, inşaat işlerini bir ticari organizasyon içerisinde sürdürmektedir. Müteahhidin gerçek kişi vergi mükellefi olması durumunda elde edeceği gelir GVK'nın 37'nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. İnşaat işini yapan tarafın bir tüzel kişiliğe sahip şirket olması durumunda ise elde edilen kazanç Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu noktada vergiyi doğuran olayın, arsanın müteahhide teslim tarihinde mi, yoksa konut veya işyerlerinin müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edildiği tarihte mi meydana geleceği sorusuyla karşılaşılmaktadır. Vergiyi doğuran olay, bağımsız bölümlerin müteahhit tarafından arsa sahibine bırakıldığı tarihte meydana gelmektedir. Zira bu tarih itibariyle kar veya zarar edilip edilmediği belli olmaktadır.³⁵⁵

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların % 50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmişse de, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik,

³⁵⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.01.2012 tarih ve 337 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2019) "...Kaba inşaatı bitmiş henüz kullanılmaya hazır olmayan binayı firmanıza satan mükellef kurumun yukarıda belirtilen şartları yerine getirmesi durumunda, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı için istisna hükmünden yararlanabilmesi mümkün bulunmaktadır."

³⁵⁵ İsmail Pamuk, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi Kurumların Vergilendirilmesi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Mart 2018, Sayı: 171, www.lebibyalkin.com.tr, (17/09/2019)

trampası ve kamulaştırılması” başlıklı bölümünde, “istisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği; söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemlerin istisna kapsamına girmediği; kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de mezkur istisna hükmü uygulanmayacağı” belirtilmiştir. Danıştay’ın da vergi idaresinin bu görüşüne paralel bir kararı mevcuttur.³⁵⁶

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, taşınmaz satış kazancı istisnası kapsamı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. İstisna uygulamasında, satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesini zorunlu kılan bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Tahsilat nakdi olabileceği gibi, arsa karşılığı inşaat işlerinde aynı de olabilir.³⁵⁷ Ayrıca, arsa karşılığı inşaat işlerinde devredilen taşınmaz nedeniyle kurumun mali yapısında iyileşme meydana gelmesi halinde istisnadan yararlanmak mümkün olması gerekmektedir.³⁵⁸

Arsa karşılığı inşaat işlerinde kazancın tespit edilmesi için gelir ve gider unsurlarının doğru bir şekilde tespit edilmesi önemlidir. Müteahhit açısından arsa maliyeti, inşaatın yapılması için alınan inşaat malzemeleri, işçilik giderleri, sair giderler ve arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin bedeli dikkate alınarak hesaplanır. Arsa sahibine verilen bağımsız bölüme ilave olarak para cinsinden ödeme yapılması halinde söz konusu ödemeler, müteahhidin kendisine kalan bağımsız bölümlere ait bir maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir.³⁵⁹

³⁵⁶ Danıştay 3. Dairesi’nin, 28.09.2010 tarih ve E. 2008/3855, K. 2010/2827 sayılı kararı ,(<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/09/2019)

Karara konu olayda, bir şirket aktifinde 2 yıldan fazla kalmış arsanın %55’ini vermek suretiyle bu arsa üzerinde yapılan inşaatın %45’ini teşkil eden 31 adet bağımsız bölümü almış ve bunların 26’sını süratle satarak mali durumunu güçlendirmiştir. İdare’nin olumsuz görüşü nedeniyle istisnanın uygulanmadığı kurumlar vergisi beyannamesini ihtirazı kayıtlı vererek dava açmıştır. Bu dava vergi mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Mükellef, arsa teslimi nakit karşılığı yapılmamış olmakla beraber, teslim alınan bağımsız bölümlerin süratle paraya çevrilmesi suretiyle, Kanunun gerekçesinde aranan, mali yapının güçlendirilmesi durumunun gerçekleştiği savıyla Danıştay’a başvurarak kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay ise, vergi mahkemesini haklı bularak temyiz talebini reddetmiştir.

³⁵⁷ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümünde; “taşınmazların mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilecektir.” açıklamalarına yer verilmiştir. Zira bu açıklamada satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesinin zorunlu olmadığı anlaşılmaktadır.

³⁵⁸ Pamuk, s. 96

³⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 06/06/2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4006-51523 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2019)

Yapı denetim hizmeti gideri ve diğer giderlerle ilgili belgelerin arsa sahibi adına olması halinde, bu masraf kalemlerinin müteahhit tarafından giderleştirilmesi konusunda vergi idaresi ile yargı mercileri arasında görüş ayrılığı söz konusudur. Konuya ilişkin verilen bir özeltede³⁶⁰; “Yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu arasında bir hizmet akdi bulunmasından dolayı, faturanın yapı denetim şirketince hizmet verdiği inşaat ruhsatı olan arsa sahibi adına düzenleneceği tabiidir. Dolayısıyla, ödenen hizmet bedellerine ilişkin (ödeme müteahhit tarafından yapılsa dahi) yapı sahibi adına düzenlenen belgeler müteahhit tarafından gider belgesi olarak kullanılamayacağından faturada yer alan tutarın da gider veya maliyet olarak indirimi mümkün değildir” görüşü verilmiştir. Ayrıca bir diğer özeltede³⁶¹; “kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca arsa sahibi adına ödenen ve ödeme belgeleri arsa sahibi adına düzenlenen tapu bedeli, vergi resim ve harçlarla, İSKİ Genel Müdürlüğü ve elektrik kurumuna ödenen tutarlar, belediyelere ödenen yol katılım payları tutarları ile mimarlık ofislerine ödenen proje ve yapı denetim hizmet bedellerinin müteahhit tarafından gider ve maliyet olarak indiriminin mümkün olmadığı” belirtilmiştir.

Vergi idaresinin konuyla ilgili görüşleri, VUK’un 3/B maddesinde yer alan “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmüyle çelişmektedir. Nitekim Danıştay, yapı denetim hizmeti faturalarının gider yazılıp yazılamayacağı konusunda vermiş olduğu bir kararda³⁶² işin gerçek mahiyetini esas alınması gerektiğini belirtmiş ve ilgili faturaların deftere kaydedilerek gider yazılabileceğini belirtmiştir. Kanaatimizce, yapı denetim hizmeti giderleri müteahhit tarafından gider olarak dikkate alınabilmesi gerekmektedir. Arsa sahibinin vergi mükellefi olması ve yansıtma faturası düzenlemesi durumunda, müteahhit ilgili gideri inşaat maliyetine dahil edebilecektir. Arsa sahibinin vergi mükellefi olmaması halinde, sözleşme ve ödeme dekontlarıyla birlikte arsa

³⁶⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 22/06/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-811 sayılı özeltesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2019)

³⁶¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1458 sayılı özeltesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2019)

³⁶² Danıştay’ın 12.05.1994 tarih ve E. 1993/2595, K. 1994/2333 sayılı kararı; Varıcı ve Binici, s. 159.

İlgili karara göre, “...Satın alınan emtiaya ait KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için emtiaya ait alış faturasının mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmekte ise de, ... Vergi Usul Kanunu’nun 3.8 maddesinde açıklanan hükümde göz önünde bulundurulduğunda, fatura başka bir şahıs adına düzenlense dahi bu fatura veya benzeri vesikada gösterilen KDV’nin, malın veya hizmetin gerçek alıcısı tarafından indirim konusu yapılabileceği sonucuna varıldığı, aksi bir düşüncenin indirilemeyen KDV’nin mükellefin üzerinde kalma sonucunu doğuracağı, bunun ise KDV’nin yansıtılabilirliği ilkesine ters düşecektir”

sahibine imzalatılacak bir gider pusulası ile arsa bedeli olarak inşaat maliyetine dahil edilebilmelidir.

Arsa sahibi, bazı durumlarda yapılan anlaşmaya bağlı olarak arsa payının yanında müteahhide nakdi ödemeler yapabilmektedir. Bu durumda, inşaat işinin yıllara yaygın inşaat işi niteliği kazanıp kazanmadığı tartışma konusu haline gelebilmektedir. Özel inşaat işlerinde taahhüt unsuru olmadığı için bu işler için yapılan ödemeler hakediş olarak değerlendirilemez. Dolayısıyla arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.³⁶³ Diğer taraftan, müteahhit işletmenin taşeronlara yaptırdığı inşaat işlerin ertesi yıla sarkması halinde, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilerek ve hak ediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılması gerekir.

3.3.3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden Vergilendirme

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Buna göre, arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim vardır. Arsa sahibi tarafından müteahhide arsa payı teslimi, arsanın bir işletme envanterinde yer alması veya arsa sahibinin arsa alım satımını sürekli olarak gerçekleştirmesi durumunda KDV'ye tabi olacaktır. Diğer taraftan, arsa sahibinin arazi bir faaliyet çerçevesinde arsa payını bağımsız bölüm karşılığında müteahhide teslim etmesi durumunda KDV hesaplanmayacaktır.³⁶⁴ Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimlerinde, konut veya işyerinin VUK'un 267'nci maddesindeki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV hesaplanır.³⁶⁵ Buna göre, emsal bedeli hesaplanacak bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin hesaplanabilmesi durumunda, bu maliyet bedeline toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli hesaplanır. Diğer

³⁶³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-11/4]-252 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 13/09/2019)

³⁶⁴ KDV Genel Uygulama Tebliğinde: “Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.” ifadesi yer almaktadır.

İlgili tebliğden anlaşıldığı üzere, KDV mükellefiyeti olmayan ve GVK 37'nci maddesinde yazıldığı üzere devamlılık unsuru taşımadan müteahhide bağımsız birim karşılığında yapılan arsa teslimlerinde KDV uygulanmayacaktır.

³⁶⁵ 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, “emsal bedelin hesaplanmasında genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen payın da kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili maliyet bedeline dahil edilmesi gerekir.” Ayrıca, arsa sahibine kalacak bağımsız bölümlere ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.

tarafından, arsa sahibine yapılan kira ödemesi ve nakit ödemelerin toplamı da inşaat maliyet bedeline eklenerek KDV matrahını oluşturacaktır.³⁶⁶

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-r maddesine göre; *“Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri”* KDV'den istisnadır.³⁶⁷

Şirket bilançosunda yer alan arazinin, arsa karşılığı inşaat sözleşmesine göre müteahhite devredilmesi durumunda, arazinin en az 2 tam yıl şirket aktifinde kayıtlı bulunması ve arazi alım satımının bu şirkette sürekli ve mutad olarak gerçekleştirilmemesi kaydıyla KDV istisnası uygulanabilir.³⁶⁸ İlgili istisna sadece satış şeklindeki devirlerde değil, trampada da uygulanabilir.³⁶⁹ Çünkü trampada da satış akdinin tüm unsurları vardır, yani özel bir satış akdidir.³⁷⁰ Arsa karşılığı inşaat işinde arsa tesliminin KDV istisnası kapsamında olmasına rağmen; müteahhidin gerçekleştireceği teslimler KDV'ye tabi olacaktır.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulamasını bir örnekle açıklamak gerekirse; Bay (A) 5 yıl önce aldığı ve iktisadi işletmesine kayıtlı arsasını 2020 yılında müteahhide arsa karşılığı vermiştir. Arsaya 10 adet konut ile 2 adet işyeri inşa edilerek ve arsa sahibine 5 adet daire ve 1 adet işyeri 2020 yılı içerisinde teslim edilmiştir. Dairelerin her biri 150 metrekaredir. İşyerleri ise 250 metrekaredir. Toplam inşaat alanı = (10 daire x 150 m2) + (2 işyeri x 250 m2) = 2.000 m2 dir.

³⁶⁶ Hasan Türkkan, **Arsanın Müteahhite Kat Karşılığı Verilmesinde Özellikli Durumlar**, <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hasanturkkan/002/>, (05/05/2019)

³⁶⁷ İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

³⁶⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.12.2019 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.1145730 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 05/05/2019)

³⁶⁹ Diğer taraftan, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgesinde, *“hasılat paylaşımlı inşaat işlerinin taşınmaz ticareti kapsamında olduğunu değerlendirerek, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların istisna kapsamı dışında olduğu”* yönünde görüş bildirilmiştir.

³⁷⁰ Mehmet Maç ve Şenol Turut, *“Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri No.lu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz”*, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 226, Ekim 2011, www.yaklasim.com (07/05/2019)

Arsa sahibine verilecek konut ve işyerlerinin bedeli, KDV Kanunu'nun 27'nci maddesindeki emsal bedeli hükmüne göre hesaplanacaktır. İşin sonucunda tespit edilecek maliyet bedeline, toptan satış olarak % 5 ilave edilerek KDV matrahı tespit edilecektir:

Tablo 4

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Tespitine İlişkin Örnek

Toplam inşaat maliyeti:	1.000.000-TL
Toplam inşaat alanı:	2.000 m ²
Birim metrekare maliyeti:	$1.000.000/2.000 = 500$ -TL
5 adet konut maliyeti:	$(150 \times 500) \times 5 = 375.000$ -TL
Konutların emsal bedeli:	$(375.000 + 375.000 \times 0,05) = 393.750$ -TL
1 adet işyeri maliyeti:	$(250 \times 500) = 125.000$ -TL
İşyerinin emsal bedeli:	$(125.000 + 125.000 \times 0,05) = 131.250$ -TL
5 adet dairenin KDV'si:	$393.750 \times \%18 = 70.875$ -TL
1 adet işyerinin KDV'si:	$131.250 \times \%18 = 23.625$ -TL
Toplam KDV ³⁷¹ :	94.500-TL

VUK'nun 267'nci maddesindeki 2'nci sıraya göre emsal bedel tespit edilirken ilgili mal veya hizmetin maliyetine, perakende satışlarda %10 toptan satışlarda %5 oranda ilave yapılmaktadır. 18 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile arsanın ticari işletmeye dahil olmadığı durumu perakende işlem olarak değerlendirmek suretiyle %10 oranda, ticari işletmeye dahil olan arsalar ise toptan işlem olarak değerlendirilerek %5 oranda ilave yapılması gerektiği belirtilmiştir. Diğer taraftan, arsa

³⁷¹ Faturadaki KDV oranının %18 olduğu varsayılmıştır.

karşılığı inşaat işlerinin tamamı toptan iş olarak yorumlanması ve maliyete ilave edilecek tutar her durumda %5 olması gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur.³⁷² Kanaatimizce, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibine birden fazla daire veya işyeri teslim edilmesi durumunda bu işlemin toptan olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.3.3.3. Vergi Usul Kanunu Yönünden Vergilendirme Esasları

VUK'un 229'uncu maddesinde faturanın tanımı yapılmış olup, 231/5'inci maddesinde ise faturanın mal teslimi ve hizmetin ifası tarihinden sonra en geç 7 gün içinde düzenleneceği belirtilmiştir. Bu nedenle bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim edildiği tarihten itibaren 7 gün içerisinde müteahhitler tarafından fatura düzenlenmesi gerekecektir.

Müteahhitlerin alıcıya kat irtifaklı arsa tapusu vermesinin, vergisel açıdan vergiyi doğuran olayı meydana getirmemesi gerekir. Çünkü asıl olan müteahhitlerin bağımsız bölümü teslim etmesidir. Kat irtifaklı tapu ile yapılan arsa teslimi sadece konut almak isteyen alıcının kendisini daha güvende hissetmesini sağlamak amacıyla yapılan bir işlemidir. Zira alıcının arsa almak gibi bir niyeti olmayıp, alıcı konut almak istemektedir. Bu nedenle alıcı adına arsa üzerinde irtifak hakkının kurularak tapuya tescil edilmesi vergiyi doğuran olayı meydana getirmeyecektir. Vergiyi doğuran olay inşaatın bağımsız bölümlerinin tamamlanarak iktisadi tasarruf hakkının alıcıya bırakılması ile gerçekleşmektedir.³⁷³

Müteahhitlerin, inşaat devam ederken arsa payı üzerinden yaptığı satışlarda; satışı yapılan bağımsız bölümün satış bedeli ve maliyeti tam olarak belli olmamaktadır. Bu yüzden, inşaatı devam ederken satışı yapılan bağımsız bölüm karşılığında müşterilerden alınan bedel avans niteliği taşımaktadır.³⁷⁴ Bu satışlara ilişkin tahsil edilen bedelin tamamının, inşaatın tamamlanıp bağımsız bölüm teslimin gerçekleştiği yılın satış hasılatı olarak muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunun 231'inci maddesine göre, fatura düzenlenmesi ödemeye değil teslim bağlanmıştır. Bu sebeple, inşaatın devamı sırasında

³⁷² Maç ve Turut, s. 65

³⁷³ Uğur Uğurlu, İnşaat Devam Ederken Yapılan Konut Satışlarının KDV Karşısındaki Durumu, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ocak 2014, Sayı 121, www.lebibyalkin.com.tr (05/05/2020)

³⁷⁴ Danıştay 4. Dairenin 16.02.1996 tarih ve E. 1995/921 K., 1996/606 sayılı kararı <https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1394.pdf>, (05/05/2020)

"Özel inşaatlarda satılan kısımların tapuya tescili daha önceki bir tarih olsa bile, inşaatın bitim tarihinin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi gerektiği, inşaat bitmeden yapılan satış işlemlerinden elde edilen gelirin ise avans olarak değerlendirilecektir"

yapılan satışlarda bir teslim söz konusu olmadığı ve alınan bedeller avans niteliği taşıdığı için fatura düzenlenmeyecektir.³⁷⁵

Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından müteahhide, arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden de müteahhit tarafından arsa sahibi adına fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen gayrimenkullerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmelidir. Diğer taraftan, müteahhidin kendisine kalan daireleri üçüncü kişilere satması halinde ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce gayrimenkullerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda ise bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura kesilmesi gerekmektedir.³⁷⁶

Bazı arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde, müteahhide ve arsa sahibine kalacak bağımsız bölümlerin belirlenmeyip, bağımsız bölümlerin her birinde arsa sahibinin ve müteahhidin hissedar olacağı şeklinde düzenlemeler yapılabilmektedir. Örneğin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde her bir konut veya işyerinde yarı yarıya paylaşım esası belirlenmiş ve böylelikle tüm bağımsız bölümlere yarı yarıya malik olunabilir. Bu bağımsız bölümlerin alıcılara satışı halinde her bir bağımsız bölümün yarım hissesini müteahhit, diğer yarım hissesi de arsa sahibi tarafından fatura edilecektir.³⁷⁷

3.3.3.4. Harçlar Kanunu Yönünden Vergilendirme

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesine istinaden bağımsız bölüm devirlerinde tapu harcı matrahının nasıl hesaplanması gerektiği konusunda ihtilaflar yaşanabilmektedir. Vergi idaresine göre; kat irtifaklı arsa payının, tapuda arsa sahiplerince yapılacak devir işlemleri

³⁷⁵ Danıştay 11. Dairenin 07.06.1995 tarih ve E. 1995/2099, K. 1995/1823 sayılı kararı, <https://www.istanbulymmo.org.tr/Data/Platform/1394.pdf>, (05/05/2020)

"İnşa halinde bulunan bir binadaki bağımsız bölümlerin ancak inşaat bittikten ve yapı kullanma izni alındıktan sonra teslimi söz konusu olacağından inşa halinde satılan ancak henüz teslim edilmemiş olan bağımsız bölümler nedeniyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiştir"

³⁷⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/08/2014 tarih ve 27575268-105(262-2013-209)-831 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr, 05/05/2020)

³⁷⁷ Maç ve Turut, s. 225.

nedeniyle emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek satış bedeli üzerinden Harçlar Kanunu uyarınca harç ödenmesi gerekmektedir.^{378 379} Vergi idaresinin bu yöndeki görüşüne göre, arsa karşılığı inşaat kapsamında teslim edilecek bağımsız bölüme ait arsa payı veya kat mülkiyeti tapusunun verilmesinde, tapu harcı matrahı olarak trampa değerinin beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak bu uygulama, gelecekte tamamlanacak bir iş için önceden emsal bedel tespit edilemeyeceği için hukuka uygun değildir.³⁸⁰

Gayrimenkullerin, arsa sahiplerince müteahhide devredilmeksizin, müteahhidin belirleyeceği üçüncü kişilere satışı durumunda, tapuda yapılacak her bir tescil işlemi için arsa sahibinden tapu harcı aranılması gerekmektedir. Zira, her ne kadar satışı yapılan gayrimenkulün sahibi müteahhit olsa da, tapu dairesinde işlem yapan kişi arsa sahibi olduğu için tapu harcı mükellefi, dairenin satış iznini veren arsa sahibi olacaktır.³⁸¹ Uygulamada ise, bu şekildeki tapu harcı ödemelerini müteahhitler üstlenebilmektedir.

492 sayılı Harçlar Kanunu'nun 123'üncü maddesinin birinci fıkrasında, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerle, istisna edilen işlemlerden harç alınmayacağı hüküm altına alınmıştır. Öte yandan, 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un 7'nci maddesinin 9'uncu fıkrasında, *"bu Kanun uyarınca yapılacak olan işlem, sözleşme, devir ve tesciller ile uygulamaların, noter harcı, tapu harcı, belediyelerce alınan harçlar, damga vergisi, veraset ve intikal vergisi, döner sermaye ücreti ve diğer ücretlerden; kullandırılan krediler sebebiyle lehe alınacak paraların ise banka ve sigorta muameleleri vergisinden müstesna olduğu"* hüküm altına alınmıştır.

6306 sayılı Kanun kapsamındaki binanın yıkılıp yeniden yapılması için arsa sahipleri ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile ilgili tapu harcından istisna olup olmadığı konusunda

³⁷⁸ Giresun Defterdarlığı'nın 13/08/2014 tarih ve 97677631-140.04[57-2014/3]-24 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 05/05/2020)

³⁷⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27/05/2014 tarih ve 97895701-140[57-2014/60]-1451 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 05/05/2020)

İlgili özelgeye göre; *"Düzenleme Şeklinde Gayrimenkul Satış Vaadi ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi"*ne istinaden gayrimenkul malikleri tarafından peyderpey şirketinize devredilecek gayrimenkullerin şirketiniz adına tapuya tescil edilmesi işlemi, devre konu gayrimenkullerin emlak vergisi değerinden az olmamak üzere gerçek alım-satım bedeli üzerinden tapu harcı hesaplanması gerekmektedir."

³⁸⁰ Maç, s. 85.

³⁸¹ Ramazan Cenk, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Mükellefiyet", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 253, Ocak 2014, www.yaklasim.com (07/02/2020)

verilmiş olan bir özelgeye³⁸² göre; “6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilerek hak sahibi malikler ile düzenlenecek sözleşme kapsamında verilecek konut ve işyerlerinin, hak sahipleri adına tapuya tescilinde harç aranılmaması gerekmekte birlikte; riskli yapı olarak tespiti yapılan taşınmazın üzerinde inşa edilecek konutların hak sahibi malik dışında üçüncü kişilere satışı nedeniyle tapuda yapılacak işlemler ile söz konusu satış nedeniyle üçüncü kişilerle şirketiniz arasında düzenlenen sözleşmelere ve alt yüklenicilerle şirketiniz arasında düzenlenecek taşeronluk sözleşmelerine anılan Kanun kapsamında harç istisnası ve damga vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.” açıklamaları yapılmıştır. Buna göre 6306 sayılı Kanun kapsamındaki inşaat işleri, bağımsız bölümlerin sadece hak sahibi malik adına tescil edilmesi durumunda tapu harcından istisnadır.

07/10/1997 tarihli ve 1997/5 sayılı Harçlar Kanunu İç Genelgesinde tapu harcı matrahının tespitinde katma değer vergisinin dikkate alınmaması gerektiği açıklanmıştır. Buna göre, katma değer vergisine tabi gayrimenkul devir ve iktisaplarında tapu harcı matrahına katma değer vergisi dahil edilmeyecektir.³⁸³

3.3.3.5. Damga Vergisi Yönünden Vergilendirme

2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı³⁸⁴ ile 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’na ekli (1) sayılı tablonun “I. Akitlerle ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün “A. Belli parayı ihtiva eden kağıtlar” başlıklı fıkrasının (14) numaralı bendinde yer alan “Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri” ile (15) numaralı bendinde yer alan “Resmi şekilde düzenlenen kat karşılığı veya hasılat paylaşımı inşaat sözleşmeleri kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmeleri” kapsamında yapı müteahhitleri ile alt yükleniciler arasında düzenlenen inşaat taahhüt sözleşmelerine “0” (sıfır) nispetinde damga vergisi uygulanacağı karara bağlanmıştır. Buna göre, arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinin damga vergisinin konusuna girdiği 15/03/2017 tarihine kadar yapılan kat karşılığı veya hasılat paylaşımı sözleşmeler ile bu kapsamda

³⁸² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.03.2015 tarih ve 39044742-KDV.28-348 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 12/05/2020)

³⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 10/07/2008 Tarih ve B.07.1.GİB.0.02.63/6369-1123/69618 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 12/05/2020)

³⁸⁴ 2017/9973 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 13/03/2017 tarihli 30008 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

müteahhitlerin yüklenicilerle yaptıkları sözleşmeler için binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplaması gerektiği, ancak 15/03/2017 tarihi ve sonrasında söz konusu sözleşmeler üzerinden damga vergisi hesaplanmayacağı anlaşılmaktadır. Ancak müteahhitle yüklenici arasındaki işin yüklenici tarafından başka bir yükleniciye yaptırılmasına ilişkin sözleşmeler üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.³⁸⁵

3.4. HASILAT PAYLAŞIMLI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Hasılat paylaşım yöntemi; bağımsız bölümlerin satış hasılatından belli oranda pay alma karşılığında; arsa sahibinin arsa teslimini, yüklenicinin ise yapılacak bağımsız bölümlerin inşasını sözleşme ile üstlendiği bir arsa karşılığı inşaat yöntemidir.³⁸⁶ Bu yöntemde, arsanın mülkiyeti müteahhide devredilmeden arsa sahibinde kalmakta, daire ve işyerlerinin satışı amacıyla vekaleten müteahhit tarafından alıcılara kat irtifaklı arsa payı satışı gerçekleştirilmektedir.³⁸⁷ Bu yöntemde kat irtifakı; arsa maliki tarafından, inşa edilecek bağımsız bölümlerin sayısına göre istenildiği zaman tesis edilebilir. Kat mülkiyetinin tesis edilebilmesi için öncelikle bağımsız bölümün inşaatının tamamlanarak iskan belgesinin alınması gerekmektedir. Satış sonucunda, arsa sahibi başlangıçta anlaştığı oran üzerinden, tüm daire ve işyerlerinin satış hasılatı üzerinden pay almaktadır.

Standart arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi arsa bedelini nakit değil ayın olarak tahsil etmektedir. Hasılat paylaşımında ise, arsa sahibi arsanın tamamını nakit karşılığında devretmektedir.³⁸⁸ Hasılat payı karşılığında arsanın satılması olayında, hasılatın önceden bir “sözleşme” ile belirlenmesi, yani “hasılat payı” alınması söz konusudur. Diğer taraftan, arsanın inşaat işletmesine verilip, karşılığında belli sayıda bağımsız bölüm alınması işlemi, hem arsanın

³⁸⁵ İstanbul Vergi dairesi Başkanlığı’nın 16/01/2019 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.18.01-155[2017/280]-52684 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 12/05/2020).

³⁸⁶ Yavuz Çalık, “Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013, s. 5.

³⁸⁷ Şükrü Kızılot, “Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 226, Ekim 2011, www.yaklasim.com (17/05/2020).

³⁸⁸ Mehmet Yıldırım, “Hasılat Paylaşımı Sistemi ve Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu ve Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 310, Temmuz 2014, s. 62-63.

satışını hem de siparişi kapsadığı için, “satış akdi” yanında “istisna akdi” niteliğini de kapsamaktadır.³⁸⁹

60 No’lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde³⁹⁰, hasılat payı karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması konusunda açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.³⁹¹ Dolayısıyla, hasılat paylaşımı esasına göre yapılan inşaat işleri ile arsa karşılığı inşaat işlerinin KDV yönünden vergilendirilmesinde aynı ilkelerin geçerli olması ve vergileme rejiminin buna göre gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Hasılat paylaşımı esasına göre gayrimenkul tesliminde müteahhitler açısından vergiyi doğuran olay, bağımsız bölümlerin tasarruf haklarının alıcılara devredildiği tarihte meydana gelmektedir. Alıcılara fatura düzenlenmesinde arsa sahiplerinin herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır. Arsa sahipleri açısından vergiyi doğuran olay ise, gayrimenkullerin alıcılara tesliminin yapıldığı tarihte vuku bulmaktadır. Arsa sahibinin ticari kazanç sahibi olması dolayısıyla arsa tesliminin KDV’ye tabi olduğu durumlarda hasılattan kendilerine kalan pay tutarı için fatura düzenlemeleri ve KDV hesaplaması gerekmektedir. Arsa teslimlerinin arızı faaliyet kapsamında olduğu hallerde ise müteahhitlerin arsa sahipleri adına bu tarih itibarıyla gider pusulası düzenlemeleri ve imzalatırmaları gerekmektedir. Söz konusu arsa teslimi KDV kapsamı dışında olduğu için gider pusulası üzerinde KDV’ye ilişkin herhangi bir bilgi yer almayacaktır. Hasılat paylaşımı karşılığı inşaat işlerinde, arazinin bir işletmeye ait olması veya arsa sahibinin sürekli olarak arsa alım satımı yapması durumunda, arsa sahibinin elde edeceği

³⁸⁹ Mehmet Maç ve Şenol Turut, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Mart 2011, www.lebibyalkin.com.tr, (17/05/2020).

³⁹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı sirküleri, (www.gib.gov.tr, 12/05/2020)

³⁹¹ 60 No’lu sirküye göre hasılat payı işlerinde KDV uygulaması aşağıdaki gibi olacaktır:

“- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimin niteliğine göre KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV’nin konusuna girmemesi veya KDV’den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır”

kazanç, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Arsa sahibi hasılatı kendisine kalan pay için müteahhide KDV hesaplayarak arsa satış faturası düzenleyecektir.

Örneğin, arsa sahibi 100.000,00-TL'ye aldığı 2.000 m² alana sahip bir arsayı, satış hasılatının % 50'si kendine verilmek kaydıyla, hasılat paylaşımı karşılığında müteahhide teslim etmiştir. Müteahhit tarafından arsa üzerine 200 m² arsa payına sahip 5 adet daire ve 500 m² arsa payına sahip 2 adet işyeri inşa edilmiştir. İlgili daire ve işyerleri yapıldığı yılda müteahhit tarafından satılmıştır. 1 adet dairenin satış fiyatı 200.000,00-TL, işyerinin ise 500.000,00-TL'dir.

Buna göre dairelerin satış bedeli toplam $(200.000 \times 5 =) 1.000.000,00$ -TL'dir. Bu tutar üzerinde arsa sahibine verilecek pay ise $(1.000.000 \times 0,50 =) 500.000,00$ -TL'dir. Satılan 5 adet dairenin arsa payı $(200 \times 5 =) 1.000$ m²'dir ve dairelerin arsa sahibine maliyeti $[100.000 \times (1.000/2.000) =] 50.000,00$ -TL'dir. Diğer taraftan, işyerlerinin satış bedeli toplam $(500.000 \times 2 =) 1.000.000,00$ -TL'dir. Satılan 2 adet işyerinin arsa payı $(500 \times 2 =) 1.000$ m²'dir ve işyerlerinin arsa sahibine maliyeti $[100.000 \times (1.000/2.000) =] 50.000,00$ -TL'dir. Bu örnekte arsa sahibi, daire satışlarından $(500.000 - 50.000 =) 450.000,00$ -TL ve işyeri satışlarından $(500.000 - 50.000 =) 450.000,00$ -TL olmak üzere 900.000-TL gelir elde etmiştir. Dairelerin satıldığı tarihte, arsa sahibi tarafından müteahhide 1.000.000,00-TL tutarında arsa faturası kesilmesi ve bu satıştan elde edilen 900.000,00-TL gelirin ticari kazanç kapsamında beyan edilmesi gerekmektedir.

3.5. KENTSEL DÖNÜŞÜM ALANLARINDAKİ ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun; Katma Değer Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu başta olmak üzere birçok kanunu ilgilendiren teşvikler getirmiştir. Bu Kanun ile;

- “492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 38’inci maddesi uyarınca alınan noter harçları,
- 492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 57’nci maddesi uyarınca alınan tapu ve kadastro harçları,

- 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 79, 80, 84 ve ek 1'inci maddeleri uyarınca alınan belediye harçları,
- 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uyarınca damga vergisine tabi kağıtlar sebebiyle alınan damga vergileri,
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca alınan veraset ve intikal vergisi,
- Kurum ve kuruluşlarca döner sermaye ücreti adı altında alınan bütün ücretler; Belediye Gelirleri Kanununun 86, 87, 88 ve 97. maddeleri ile 03.05.1985 tarihli ve 3194 sayılı İmar Kanununun 21 ve 23. maddeleri uyarınca alınan her türlü ücret ve riskli olarak tespit edilen binaya ilişkin olarak 01.07.1993 tarihli ve 21624 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Otopark Yönetmeliği uyarınca alınanlar da dahil olmak üzere, belediye meclisi kararı ile belirlenen ve alınan her türlü ücretler,
- Kullandırılacak kredilerden dolayı lehe alınacak paralar sebebiyle 13.07.1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu³⁹² uyarınca alınması gereken banka ve sigorta muameleleri vergisi,”

konularında istisnalar getirilmiştir.

3.5.1. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirme

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerde, riskli yapı sahipleri müteahhitlerle kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmakta, bunun sonucunda; Riskli yapı sahipleri, arsalarını müteahhide KDV'siz teslim etmekte, Müteahhitler de 150 metrekaresinin altında yapmış oldukları konutları, emlak vergi değerine bakılmaksızın, %1 oranında KDV ile riskli yapı sahiplerine teslim etmektedirler. Burada dikkat edileceği üzere, kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılması halinde müteahhitlerin yapacakları konut teslimleri %1 oranında KDV'ye tabi olmaktadır. Riskli yapı sahipleri mevcut yapılarını kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhide yaptırmadıkları takdirde, yukarıdaki gibi karşılıklı iki

³⁹² 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 23/07/1956 tarih ve 9362 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

takas işlemi olmadığı, müteahhidin burada sadece inşaat yapım işi hizmeti sunduğu için genel oranda KDV'ye tabi olması gerekmektedir.³⁹³ Bu ise deprem riskinin yüksek olduğu bölgelerde imar planları çerçevesinde daha fazla yapılaşmaya müsaade edilmediği, dolayısıyla kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmasının mümkün olmadığı bölgelerde bazı riskli yapı sahiplerine %17 oranında ek bir vergi yükü doğmasına ve kat karşılığı sözleşme yapanla yapamayan riskli yapı sahipleri arasında eşitsizliğe sebebiyet vermekte bu da kentsel dönüşümü ciddi ölçüde engellemektedir.

3470 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı³⁹⁴ ile kentsel dönüşümde inşaat taahhüt işlerinde uygulanan KDV oranı %18'den %1'e düşürülmüştür. Bu değişiklikte bazı riskli yapı sahipleri üzerindeki %17'lik ek vergi yükü kaldırılmış, riskli yapı sahipleri arasındaki eşitsizlik giderilmiştir. %1 KDV oranına tabi mal teslimi ve hizmet ifalarını gösteren (I) sayılı listenin 13'üncü sırasına eklenen, *“6306 sayılı Kanun kapsamında riskli yapıların bulunduğu yerlerde dönüşüm projeleri çerçevesinde taşınmaz maliklerine ait mevcut inşaat alanının bir buçuk katına kadar olan yeni inşaat alanında yapılacak olan konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,”* ibaresi bu sorunu ortadan kaldırmıştır. Söz konusu düzenleme 1,5 kata kadar imar hakkı olan riskli yapı sahipleri için bile kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalamaya gerek kalmaksızın mevcut riskli yapılarını %1 KDV oranında inşaat taahhüt hizmeti olarak yenileme imkanı getirmiştir. Diğer bir ifadeyle önceden KDV sorunundan dolayı mecburen kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapmak zorunda kalan riskli yapı sahipleri 1,5 kata kadar yaptıracakları yenileme inşaat işleri için artık böyle bir mecburiyetleri kalmamıştır.

Yeni düzenleme doğrultusunda inşaat taahhüt işini riskli yapı sahiplerinin, riskli bölgedeki ve dönüşüm projeleri kapsamındaki konutlarına yönelik almaları gerekmektedir. Konut haricindeki işyeri ve fabrika binalarının bu kapsamda yenilenmesi mümkün değildir. KDV oranının %1 olması için eski ve yeni toplam inşaat alanlarının kıyaslanması gerekir. Diğer bir ifadeyle bu inşaat alanları içindeki bağımsız bölümlerden birinin veya bir kaçının %50'yi aşması veya 150 metrekarenin üzerine çıkması değil toplam inşaat alanının esas alınması gerekir. Yeni düzenlemede “150 metrekareye kadar konutlara ilişkin” gibi bir ibare olmadığından, ayrıca bir önceki “150 metrekareye kadar konutlara ilişkin” ibaresine atıf da

³⁹³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04/03/2015 tarih ve 39044742-KDV. 28-348 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 12/06/2020)

³⁹⁴ **3470 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı**, 30/01/2021 tarihli ve 31380 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

yapılmadığından 150 metrekare üzerindeki konutların da bu kapsamda inşaat taahhüt hizmeti almak suretiyle yenilenebileceği görülmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız bölümler itibariyle 150 metrekare gibi bir kısıtlama söz konusu değildir.

Belediye kayıtlarında yer alan eski mevcut alanın %50'ye kadar artırılmak suretiyle yenilenmesinde %1, %50'yi aşan tutar için %18 KDV oranı uygulanacaktır. Söz gelimi mevcut riskli bina belediye kayıtlarına göre 1.000 m² üzerine ise yenilenecek binanın 1.500 m² 'ye kadar yenilenmesi halinde %1 KDV ödenecektir. 1.600 m²'lik bir inşaat ortaya çıkması halinde ise aşan 100 m²'lik inşaat taahhüt hizmeti için %18 KDV uygulanması gerekir. Dikkat edileceği üzere, yapılan işin %50'yi aşması halinde, yapılan işin tamamının değil sadece %50'yi aşan kısmı genel KDV oranına tabi olacaktır. Bunun için de aşan kısmın basit oranlama yoluyla tespit edilmesi gerekir. Diğer taraftan kapalı alanın hesaplanmasında kapalı otopark alanının dikkate alınmaması, bu suretle kapalı otopark yapımının da teşvik edilmesi gerekir. Burada eski inşaat alanı olarak belediye kayıtlarının esas alınması gerekir. Aksi takdirde kaçak yapılmış ve belediye kayıtlarına intikal etmemiş inşaat alanlarının esas alınması mümkün değildir. Bu kapsamda inşaat taahhüt hizmeti sunan müteahhitler, tıpkı konut tesliminde bulunmuş gibi KDV iadesi talep edebilirler.

3.5.2. Damga Vergisi ve Harçlar Yönünden Vergilendirme

Kentsel dönüşüm alanında taşınmazı bulunan ve bu taşınmazla ilgili riskli yapı olduğu tespit edilmiş olan hak sahibi maliklerin taraf olduğu iş ve işlemlere noter harcı ve tapu ve kadastro harcı istisnası uygulanmaktadır. Ancak, söz konusu konutları yapan müteahhit adına tapuda yapılacak tescillerde istisna uygulamasına imkan verilmemektedir.³⁹⁵ 6306 sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği'nin³⁹⁶ 16'ncı maddesine göre; ilgili kurum ile uygulama alanındaki yapıları malik olarak kullanan gerçek veya özel hukuk tüzel kişilerince yapılan bazı işlemlerle ilgili muafiyet uygulaması açıklanmıştır. Buna göre;

³⁹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/07/2016 tarih ve [123-2014/250]-96182 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 12/06/2020)

³⁹⁶ **6306 sayılı Kanunun Uygulama Yönetmeliği**, 15.12.2012 tarih ve 28498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1) Uygulama alanındaki yapıların dönüşüme tabi tutulmadan önce ilk satışı, devri ve tescili işlemleri ile Kanun kapsamında yapılacak uygulamalar neticesinde meydana gelen yeni yapıların ilk satışı, devri ve tescili işlemleri,

2) Kanun kapsamındaki bir yapıdan dolayı, kredi desteğinden faydalanarak veya tamamen kendi kaynaklarını kullanarak, uygulama alanında veya uygulama alanı dışındaki parsellerde yeni bir yapı yapılması ya da mevcut bir yapının satın alınması işlemi, Kanun uyarınca yapıldığından, bu işlem ve uygulamalar ile uygulama alanındaki yapılarla ilgili olarak; noterler, tapu ve kadastro müdürlükleri, belediyeler ve diğer kurum ve kuruluşlar nezdinde Kanun uyarınca yapılan diğer işlemler hakkında vergi, harç ve ücret muafiyetleri uygulanır.”

Bu düzenlemede; "ilgili kurum" terimi ile uygulama alanında dönüşüm projesi gerçekleştirecek olan Bakanlık, İdare ve Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla, müteahhit veya üçüncü kişilerin taraf olduğu sözleşme veya diğer uygulamalar hakkında istisna uygulanmayacaktır. İstisna sadece hak sahibi maliklerin taraf olduğu uygulamadan önceki ilk satış, devir ve tescil işlemleri ile uygulamadan sonraki ilk satış, devir ve tescillerde uygulanacaktır. 6306 sayılı Kanun kapsamında uygulama alanı olarak değerlendirilen dönüşüm projesi kapsamındaki sözleşme, devir ve tescil ile diğer uygulamalar damga vergilerinden istisnadır.

3.5.3. Veraset ve İntikal Vergisi Yönünden Vergilendirme

6306 sayılı Kanun kapsamında uygulama alanı olarak değerlendirilen dönüşüm projesi kapsamındaki sözleşme, devir ve tescil ile diğer uygulamalar 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca alınacak vergilerden istisna edilmiştir. Vergi idaresi vermiş olduğu bir özelgede³⁹⁷; 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun uyarınca riskli yapı olduğu tespit edilerek tapuya "riskli yapı" şerhi konulan taşınmazların dönüşüme tabi tutulmadan önce veraseten intikalinin veraset ve intikal vergisinden istisna olmasının mümkün olduğu görüşündedir.

³⁹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29/09/2014 tarih ve [2013-5.1-23.7120]-2281 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 12/06/2020)

Kentsel dönüşüm sonunda elde edilen gayrimenkullerin ivazsız surette edinilmesinin veraset ve intikal vergisinden istisna edildiği kabul edildiği takdirde, bu istisna uygulamasında bir süre kısıtlaması olup olmadığı da belirsizdir. Kentsel dönüşüm sonrasında yaşanacak ivazsız intikallerde veraset ve intikal vergisi istisnasının bir süre ve kapsam sınırlaması olmaksızın uygulanması gerekecektir. Yani, 6306 sayılı Kanun uygulamasıyla gerçekleşen kentsel dönüşüm alanlarında inşa edilen gayrimenkullerin tüm ivazsız intikallerinde süre sınırlaması olmaksızın veraset ve intikal vergisi istisnası uygulanmalıdır.³⁹⁸ Vergi idaresinin tereddütlerini önleyecek bir düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

³⁹⁸ Tayfun Şahin, “Kentsel Dönüşümü Etkileyen Vergi Uygulama ve İstisnaları”, **Lebib Yalkın Mevuzat Dergisi**, Sayı: 116, Ağustos 2013, www.lebibyalkin.com.tr, (15/06/2020)

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DİĞER VERGİSEL UYGULAMALAR

4.1. YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

4.1.1. Vergi Usul Kanunu'na Göre Vergilendirme Esasları

4.1.1.1. Defter Tutma Yükümlülüğü

Yurt dışında inşaat işi yapan işletmeler, ilgili faaliyetlerinden dolayı, o ülkenin vergi kanunlarına tabi olacak ve buna göre defter tutacaktır. Vergi mevzuatımıza göre yurtdışında elde edilen kazançlara ilişkin olarak, ayrıca Türkiye'de defter tutulacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir. Her ülkenin farklı bir vergi mevzuatı olması nedeniyle hesaplanacak vergiye tabi kazanç da farklı olacaktır. Yurt dışında faaliyet gösteren mükelleflerin ilgili yabancı ülke mevzuatının zorunlu tuttuğu defterler dışında ayrıca Türkiye'de defter tutmaları zorunlu değildir.³⁹⁹

4.1.1.2. Yurt Dışına Gönderilen Demirbaşların Durumu

Geçici ihracat yoluyla gönderilen sabit kıymetler şirketin bünyesinde kalmaya devam eder. Zira gönderilen demirbaşlar geri gelecektir. Bu şekilde gönderilen sabit kıymet için yurt dışındaki birimde amortisman ayrılması gerekmektedir. Diğer taraftan, geçici ihracat yoluyla yurt dışına gönderilen sabit kıymet yurt içindeki şirketin aktiflerinde kalmaya devam edecektir. Bu süreler içerisinde yurt içindeki birimde amortisman ayrılmayacaktır.⁴⁰⁰

Kesin ihracat yoluyla yurt dışına gönderilen demirbaşlar ise tekrar yurda geri gelmemektir. Dolayısıyla, kesin ihracın yapıldığı tarihe ilgili demirbaş yurt içindeki şirketin aktifinden çıkartılarak satış kaydı yapılmalıdır. Kesin ihracat yoluyla yurt dışına gönderilen sabit kıymetlerin bir süre sonra geri gelmesi durumunda ise, sabit kıymetin işletmedeki geçmişi ile ilişki kurulmaksızın, ithal edilen yeni bir sabit kıymet gibi işleme tabi tutulmalıdır.⁴⁰¹

³⁹⁹ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 642

⁴⁰⁰ Yılmaz, s. 459

⁴⁰¹ Yılmaz, s. 461

4.1.2. Gelir Vergisi Açısından Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu mükellefleri tam ve dar mükellef olarak ikiye ayırmış olup; tam mükellefler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergiye tabi tutulurken, dar mükellefler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinde vergilendirilirler. Bu itibarla, tam mükellef gerçek kişilerin yurt dışında yaptıkları inşaat ve onarma işlerinden elde ettikleri kazançlar gelir vergisine tabi bulunmaktadır. Yurt dışı inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar ticari kazançtır. Ticari kazançta ise tahakkuk esası geçerli olup, bu bağlamda gelirin tahsil edilip edilmediğinin bir önemi bulunmamaktadır. Buna karşılık Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi ile farklı bir düzenleme yapılmıştır.

⁴⁰² Bu madde hükmü ile ticari kazançta esas alınan tahakkuk esası dışına çıktığı anlaşılmaktadır. 220 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁴⁰³ uyarınca; yabancı ülkede elde edilen gelirin, mükellefin iradesi dışındaki nedenlerle Türkiye'ye getirilemediğinin tevsik edilmesi durumunda, elde edildiği yılın geliri sayılmayacaktır. Bu durumda söz konusu gelir, mükellefin bu gelire tasarruf edebildiği yılın geliri sayılarak yıllık beyanname ile beyan edilecektir. Ancak yabancı ülkede elde edilen gelirin hukuken ve fiilen tasarruf edilebildiği durumda bu gelir, tasarruf edildiği yılın geliri olarak beyan edilecektir.⁴⁰⁴

Yurt dışında elde edilen kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bütün unsurları ile mükellefin tasarrufuna girmesi gerekmektedir. Yurt dışı inşaat işlerinde kazanç beyanı, kazancın bütünüyle tespit edilerek Türkiye'deki hesaplara intikalinden sonra gerçekleştirilecektir. Zira, hukuken tasarruf edilen kazanç, başka bir ülkeye transfer edilmese dahi bulunulan ülkede kullanılabilir.⁴⁰⁵ Döviz olarak hesaplanan hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve TCMB tarafından tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.⁴⁰⁶

⁴⁰² GVK'nın 85'inci maddesinin 4. fıkrasına göre, "Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar;

1- Mükellefin bunları Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirdiği yılda,

2- Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde; mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda; elde edilmiş sayılır."

⁴⁰³ **Gelir Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 220)**, 22/01/1999 tarih ve 23588 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁰⁴ İsmail Pamuk, "Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 129, Haziran 2010, s. 66.

⁴⁰⁵ İlyas Emre Yayla, "Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 383, Temmuz 2013, s. 64.

⁴⁰⁶ Hamza Sivrikaya, İhracatta Götürü Gider Uygulaması, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 99, 2010, s. 232.

4.1.3. Kurumlar Vergisi Açısından Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi

4.1.3.1. Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Elde Edilme Zamanı

Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançların elde edilmesi ve elde edilme zamanı konusunda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konuda, yurt dışında elde edilen kazançlarla ilgili olarak yapılan düzenlemeler üzerinden belirleme yapılmalıdır. Yurt dışı kazançlarla ilgili olarak kazancın elde edilmesi ve elde edilme zamanı konusunda Kurumlar Vergisi Kanununda hüküm bulunmamasına karşın, Gelir Vergisi Kanunun 85'inci maddesindeki hükmün kurumlar vergisi yönünden de geçerlidir.⁴⁰⁷ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gelirin yurt dışında oluşmuş olması yeterli değildir. Bir başka anlatımla, yurt dışında oluşmuş gelir Türkiye'deki hesaplara intikal ettirildiği zaman vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır.

4.1.3.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinden Sağlanan Kazançlarda Vergi İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının "h" bendinde, *“yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu”* hüküm altına alınmıştır. Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 sıra no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğindeki düzenlemeler ışığında; yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden elde edilen kazançların söz konusu istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- “- Kazancın inşaat, onarma, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanması,*
- Faaliyetin yurt dışında icra edilmesi,*
- Kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi.”*

⁴⁰⁷ İdris Şenyurt, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 351, Kasım 2010, s. 54.

Kanundaki inşaat, onarım ve montaj işlerin neleri kapsadığının net bir şekilde tespit edilmesi önem arz etmektedir. Vergi idaresi vermiş olduğu bir özelgede⁴⁰⁸; yapım işlerinden nelerin anlaşılması gerektiği konusunda 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na atıfta bulunulmuştur. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4'üncü maddesinde "yapım işlerinin" tanımına yer verilmiştir.⁴⁰⁹ Montaj ve onarım işlerinin bir inşaat işiyle bağlantısının zorunlu olup olmadığı konusunda net bir açıklama yapılmamıştır. Bununla beraber, Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğin⁴¹⁰ 3'üncü maddesinde müteahhitlik firmalarına ilişkin olarak; "*Müteahhitlik Firması; alt yapı ve üst yapı inşaatı, tesisat, montaj, işletme, bakım, onarım ve benzeri faaliyetleri yürüten, Türkiye'de ticari faaliyette bulunan firmaları ifade eder*" açıklamasına yer verilmiştir.

Yapı tanımına giren işlere ilişkin inşa, onarma, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve yenileştirme çalışmalarının, yapı bünyesinde gerçekleştirilecek tesisat ve montaj işlerinin inşaat işi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Buna göre; yapım işinin, bir yapının öngörülen proje bütünlüğü içerisinde meydana getirilmesi için gerekli bütün işleri kapsadığı durumlarda, yapının mütemmim cüzü sayılabilecek işlerin tamamının inşaat işi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴¹¹ İnşaat kavramına ilişkin olarak yapılan açıklamalar değerlendirildiğinde, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "5/1-h" maddesinde belirtilen onarma ve montaj işlerinin de inşaat kavramı bünyesinde değerlendirildiği söylenebilir.⁴¹²

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin kapsamı konusunda genellikle tereddüt mevcut değildir. Ancak teknik hizmetlerin neler olduğu konusunda bazı tartışmalar söz konusu olmuştur. Bu nedenle 6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin⁴¹³ 6'ncı maddesiyle teknik hizmetlerin neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre "*Teknik hizmetler esas itibarıyla*

⁴⁰⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.12.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2186 sayılı özelgesi, , (www.gib.gov.tr, 03/07/2020)

⁴⁰⁹ Buna göre yapım tanımı: "Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsar."

⁴¹⁰ **Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ**, 09.06.2004 Tarih ve 25487 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴¹¹ Yaşar Gök, **Yapım Sözleşmeleri Uygulama Esasları**, 1. Baskı, Ankara, 2007, s. 27.

⁴¹² İlyas Ünal, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 343, Mart 2010, s. 109

⁴¹³ **6 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**, 05.05.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.” Buna göre; yurt dışında bir inşaat işlerine bağlı teknik hizmetler, Türkiye’de veya yurt dışında yapılabildiği fark etmeksizin istisnadan yararlanabilecektir. Eğer yurt dışında yapılan bir inşaat işi yoksa, sadece yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla gerçekleştirilen teknik hizmetlerden doğan kazanç ilgili istisna kapsamında değerlendirilecektir.⁴¹⁴

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği’ne göre; yurt dışında işyerinin olmadığı hallerde, kurumlar vergisi istisnası sadece kurumun yurt dışında devam eden inşaat ve onarma işi varsa bu işe Türkiye’den vermiş olduğu teknik hizmetlerle sınırlı tutulmuştur. Teknik hizmetlerin fiilen yurt dışına gidilmeden yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır. Örneğin, mimarlık ve mühendislik tasarım hizmetleri kapsamındaki bir teknik hizmet yurt dışında yararlanacağı yerde verilebileceği gibi, bu hizmetin Türkiye’den yahut tamamen farklı bir ülkeden verilmesi dahi mümkündür. Teknik hizmetlerin yurt dışı bağlanma noktası faydalanmadır. Hizmet Türkiye’den doğrudan da verilse; yurt dışında bulunarak ya da işyeri kurulmak suretiyle de verilse, hizmetin neticelerinden yurt dışında faydalanılıyorsa, yurt dışında verilen teknik hizmet olarak nitelendirilip kurumlar vergisi istisnasından yararlandırılmalıdır.⁴¹⁵ Bu konuda, Tebliğ’deki ilgili hükümlerin daha geniş bir yorum anlayışıyla değiştirilmesi yerinde olacaktır. Daraltıcı yorumla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken husus, bu şekilde vergisel hükmün işlemez hale getirilmemesidir. Aksi bir durumda, kanunların yorum yoluyla kaldırılması söz konusu olur ki, bu da hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturur.⁴¹⁶

Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki istisna hükmünde yer alan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmet kavramları ile belirtilen faaliyetlerin kapsamı konusunda daha ayrıntılı açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işinin ayrıntılı bir şekilde tanımlanması, onarma ve

⁴¹⁴ İsmail Onay, **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında İstisnalar**, 1. Baskı, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017, s. 637.

⁴¹⁵ Şenol Turut, “Yurt Dışı Teknik Hizmetlerde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında” Hizmetin Verildiği Yer” (İfa Yeri) Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Temmuz 2011, Sayı 91, www.lebibyalkin.com.tr, (03/07/2020)

⁴¹⁶ Mehmet Batun, **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**, 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 91.

montaj işleri ile teknik hizmetlerin herhangi bir inşaat işine bağlı olarak yapılmasının zorunlu olup olmadığı hususlarının belirlenmesi de yerinde olacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b-4 maddesine göre, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olması halinde, bu durumun şirket ana sözleşmesinde belirtilmesi ve bu amaç dışında faaliyetin söz konusu olmaması şartıyla, bu şirketlere iştirak edilmesinden sağlanan kazançlar da, iştirak kazançları istisnası için aranan diğer şartlara bakılmaksızın, kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur. Kanunda bu konuya ilişkin açık bir düzenleme yapılmasının nedeni, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulması sonrasında elde edilen kazançların "iştirak kazancı" olması gerekçesiyle, vergilemede adaletsizlik yaratılmasının önüne geçilmek istenmesidir.⁴¹⁷

Yurt dışında müteahhitlik faaliyetinde bulunan tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden aynı kazançlar için yabancı ülkede ödenen benzeri vergileri mahsup edilecektir. GVK'nın 123'üncü maddesi ve KVK'nın 33'üncü maddesi çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna olanak tanımıştır. Ancak, kurumlar vergisi mükellefleri açısından bu durum özellik arz etmektedir.⁴¹⁸ Kurumların yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmet kazançları kurumlar vergisinden istisna olması nedeniyle üzerinden kurumlar vergisi tarh olunmayacağı için yurt dışında ödenen vergilerin mahsup imkanı bulunmamaktadır.

4.1.3.3. Kazancın Genel Netice Hesaplarına İntikal Ettirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "5/1-h" maddesinden de anlaşılacağı üzere; yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen kazançların Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi gerekmekte olup söz konusu faaliyetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilme zorunluluğu bulunmamaktadır.⁴¹⁹ Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal

⁴¹⁷ Ünal, s. 110.

⁴¹⁸ KVK'nın 33/1. maddesinde, yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

⁴¹⁹ Konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir:

ettirilen kazanç, intikal tarihindeki TCMB tarafından ilan edilen döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir.⁴²⁰ TCMB tarafından tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.⁴²¹ Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.⁴²²

4.1.3.4. Yurt Dışı Taşeronluk İşlerinin İstisna Karşısındaki Durumu

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerin taşeron olarak yerine getirilmesi halinde de kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmektedir. Yurt dışındaki inşaat işleriyle ilgili taşeronluk faaliyetlerinin bir Türk müteahhidi için gerçekleştirilmesi, istisna uygulamasına engel değildir.⁴²³ Bu istisnanın uygulanabilmesi için, istisnaya konu kazancın, müteahhidin veya taşeronun Türkiye'deki genel netice hesaplarında gösterilmiş olması yeterlidir.⁴²⁴

Vergi idaresi konuyla ilgili vermiş olduğu başka bir özelgede⁴²⁵, “yurt dışında inşaat işiyle ilgili olarak düzenlenecek faturalara yurt dışında yapılan bir iş için olduğuna ilişkin şerh konulması, düzenlenen bu faturanın da yalnızca yurt dışı inşaat işlerine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınarak Türkiye'deki kazancın tespitine ilişkin kayıtlarda izlenmemesi ve

“Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.”

⁴²⁰ Bülent Sezgin, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınları, 2018, s. 261.

⁴²¹ Onay, s. 637

⁴²² Gürol Ürel, “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmet Kazançlarında Kurumlar Vergisi İstisnası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 102, Haziran 2012, www.lebibyalkin.com.tr, (03/07/2020)

⁴²³ Atilla Kavan, Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 67.

⁴²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının 18.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.50/5011-391 sayılı özelgesinde konuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir: (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

“Yurt dışındaki bu tür faaliyetlerin, Türkiye’de mukim bir firmanın yurt dışındaki bir şubesine ya da herhangi bir yabancı ülke firmasına taahhüt edilmiş olması, sözü edilen faaliyetten elde edilecek kazancın kurumlar vergisinden istisna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir.

İstisna uygulamasında gerekli diğer bir şart ise; yabancı bir ülkede yapılan inşaat taahhüt işinden elde edilen kazancın, Türkiye’de genel netice hesaplarına intikal ettirilmiş olmasıdır. Türkiye’de genel netice hesaplarına aktarılan kazanç kısmı kadar istisna uygulanabilecektir.”

⁴²⁵ Gelir İdaresi Başkanlığının 12.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

Türkiye’deki kazancın tespitinde dikkate alınmaması şartlarıyla” istisna uygulanmasından faydalanılacağını belirtmiştir. “Türkiye’deki kazancın tespitine ilişkin kayıtlarda izlenmemesi” ifadesinin faturanın kayda alınmaması şeklinde yorumlanmaması gerekmektedir. Özelgedeki bu ifadeden anlaşılması gereken, söz konusu faturanın istisna kapsamında olmayan işlere ilişkin hesaplarla karışmayacak şekilde muhasebeleştirilmesi gereği olmalıdır. Yani kesilen faturalar kesildiği dönemde merkez geliri olarak beyana konu edilmemeli, yurt dışı müteahhitlik geliri olarak pasifte bir geçici hesapta bekletilmeli ve işin bitiminde yurt dışı müteahhitlik gelirinin bir unsuru olarak yurtdışı müteahhitlik kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır. Bu faturaların merkezde vergi matrahına dahil edilmesi söz konusu değildir.⁴²⁶

4.1.4. Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Değerleme

4.1.4.1. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşleri Nedeniyle, Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Değerlemesi

1 Seri no.lu KVK Genel Tebliğindeki açıklamalar uyarınca; yurt dışındaki inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında mal ve hizmet hareketleri ile para hareketlerinin ayrı hesaplarda izlenmesi ve aynı mal veya hizmet ihracından kaynaklanan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulması gerekmektedir.⁴²⁷ Diğer taraftan, Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen mal ve hizmet alım satımı dışındaki para hareketlerinden doğan alacak ve borçlar ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımamaktadır. Bu sebeple, söz konusu parasal hareketlerle ilgili cari hesap bakiyeleri için değerlendirilmesi gerekli değildir.⁴²⁸

4.1.4.2. Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinde Hasılatın Türkiye'ye Döviz Olarak Getirilmesi Halinde Doğacak Kur Farklarının Durumu

Kurumlar vergisi istisnasına konu olan yurt dışı inşaat işlerden doğan kazancın Türkiye’ye getirilmesi halinde, bu yabancı paraların değerlendirilmesinden kaynaklı kur farklarının

⁴²⁶ Mehmet Maç, Yurt Dışı Taşeronluk İşler Hakkında Mukteza ve Açıklamalarımız, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ekim 2006, www.lebibyalkin.com.tr, (17/07/2020)

⁴²⁷ Pamuk, “Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri”, s. 71.

⁴²⁸ Kamil Ateş, Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata, **Vergi Dünyası Dergisi**, Mayıs 2008, www.vergidunyasi.com.tr, (17/07/2020)

istisna kazançla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Yurt dışında yapımı devam eden işlerden elde edilen dövizlerin Türkiye'ye getirilmesi durumunda, ilgili işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.⁴²⁹

4.1.4.3. Yurt Dışındaki İnşaat İşleri ile İlgili Kredilerin Değerlemesi

Yurt dışındaki inşaat işlerinde kullanılmak üzere temin edilen krediler için, işin tamamlandığı tarihten sonra ödenecek faiz ve kur farklarında, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması durumunda, ilgili borcun Türkiye'deki merkez tarafından ödenmesi zorunlu olmaktadır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği uyarınca, bu kredilere ilişkin olarak doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliği taşıdığından dolayı, kurum kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilebileceği belirtilmiştir.⁴³⁰

4.1.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Uluslararası alanda çifte vergilendirme, ekonomik anlamda çifte vergilendirme ve hukuksal anlamda çifte vergilendirme olarak ikiye ayrılmaktadır. Ekonomik anlamda çifte vergilendirme, aynı vergi konusu üzerinden birden fazla kişinin, birden fazla devlet tarafından vergi yükümlüsü tutulmasıdır. Bunu yaratan sebepler ise, vergi konularının farklı devletlere de değişik biçimde tanımlanması ya da vergi matrahının değişik yöntemlerle hesaplanmasıdır.⁴³¹ Hukuksal anlamda uluslararası çifte vergilendirme ise, aynı mükelleflerin ve konuların birden fazla devlet tarafından vergilendirilmesidir.⁴³² Uluslararası çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için alınan önlemlerden bazıları, devletlerin tek taraflı olarak vergilendirme yetkilerini sınırlandırmalarına dayanmaktadır. Bu önlemler vergiyi veya matrahı ölçüt olarak

⁴²⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 09.08.2016 tarih ve 27575268-105[280-2014-254]-193254 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

⁴³⁰ Zafer Çalışkan, "Yurt İçindeki ve Dışındaki Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleriyle İlgili Kur Farkları, Mevduat ve Kredi Faizleri", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 303, Aralık 2013, s. 34.

⁴³¹ Övül Çölgezen, Uluslararası Çifte Vergilendirme-I, **Yaklaşım Dergisi**, Şubat 2010, Sayı: 206, www.yaklasim.com (07.07.2020); Maliye Hesap Uzmanları Derneği, **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2005, s. 577.

⁴³² Osman Pehlivan ve Ersan Öz, **Uluslararası Vergilendirme**, 1. Baskı, Ankara, 2015, s. 78.

oluşturulmaktadır.⁴³³ Vergiyi temel alan önlemler, mahsup yöntemi ve vergi oranının indirimi olarak adlandırılmaktadır. Matrahı esas alanlar ise, istisna yöntemi ve matrahtan indirim yöntemidir.⁴³⁴ Devletler, kendi aralarında imzaladıkları çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarıyla da vergilendirme haklarından çift taraflı olarak vazgeçebilmektedirler.⁴³⁵

Türkiye imzalamış olduğu çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, OECD modelini esas almakla birlikte, bu anlaşmalara koyduğu şerhler ile diğer OECD ülkeleri ile arasındaki ekonomik farklılıklardan kaynaklanan sorunları aşmaya çalışmıştır.⁴³⁶ Çifte vergilendirmeyi önlemek suretiyle doğrudan yabancı yatırımın ülke içine çekilmesi Türk anlaşma modelinin ana amaçları arasında yer almaktadır. Diğer amaç ise yabancı sermaye ve teknoloji kaynaklı gelirlerin kaynak ilkesi uyarınca Türkiye’de vergilendirmesini sağlamaktır.⁴³⁷

Türkiye, yürürlükte olan 85 adet Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması’na (ÇVÖA) taraftır.⁴³⁸ Uygulamada karşılaşılan durumlarda, Türkiye ile dar mükellef kurumun ikamet ettiği ülke arasında imzalanan ÇVÖA hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Model Anlaşma’nın 7’nci maddesinde, *“bir akit devlet teşebbüsünün diğer akit devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması sonucu elde ettiği kazancın, bu diğer devlette, işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebileceği”* belirtilmiştir. İşyerinin söz konusu olmadığı hallerde, vergilendirme hakkı teşebbüsün mukimi bulunduğu akit devlete aittir.⁴³⁹ Dolayısıyla işyerinin kavramı, vergilendirme hakkının hangi devlette olacağının belirlenmesi açısından önemlidir.⁴⁴⁰

⁴³³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 330.

⁴³⁴ Billur Yaltı Soydan, **Uluslararası Vergi Anlaşmaları**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1995, s. 26.

⁴³⁵ Kevin Holmes, **İnternational Tax Policy and Double Tax Treaties**, IBFD Publications BV, Netherlands, 2007, s. 54.

⁴³⁶ Pehlivan ve Öz, s. 215

⁴³⁷ Övül Çölgezen, “Uluslararası Çifte Vergilendirme-III”, **Yaklaşım Dergisi**, Nisan 2010, Sayı: 208, www.yaklasim.com (07/07/2020)

⁴³⁸ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/uluslararası_mevzuat/VERGIANLASMALIST.htm, (01/11/2020)

⁴³⁹ Model Anlaşma’nın 5’inci maddesinde, işyeri *“bir teşebbüsün işinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü işe ilişkin sabit bir yer”* olarak tanımlanmış ve bu tanımın özellikle yönetim yeri, şube, büro, fabrika, atölye, maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal zenginliklerin elde edilmesine yarayan diğer yerleri kapsadığı belirtilmiştir.

⁴⁴⁰ Emrah Çelik, “İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E- Yaklaşım)**, Sayı: 233, Mayıs 2012, www.yaklasim.com (11/11/2020)

Model Anlaşma'nın 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası; “..... ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi veya bu faaliyetlerle ilgili gözetim faaliyetlerini” de işyeri tanımının içine almıştır. Bu maddedeki inşaat süreleri genellikle gelişmiş ülkelerle imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında 6 aylık bir süreyi kapsarken, gelişmekte olan ülkelerle imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında 45 aya kadar çıkmaktadır. Anlaşılacağı üzere vergi anlaşmalarında belirtilen süre değişiklik gösterebilmektedir.⁴⁴¹

Model anlaşmadaki inşaat, yapım veya kurma projesinin terimi sadece dar olarak inşaat yapımı şeklinde değerlendirilmesi yerine daha geniş yorumlanması gerekmektedir. Bu anlamda yol, köprü ve kanalların yapımı, bakım ve yeniden dekorasyonu da içerecek şekilde binaların renovasyonu, boru hatlarının döşenmesi, delme projeleri de dahil edilecek şekilde yorumlanmalıdır.⁴⁴²

Asgari süre şartı her bir proje için ayrı ayrı dikkate alınmalıdır. Ancak bu yola birbirinden vasıf olarak ayrı nitelik olan projelerin varlığı halinde projelerin birbirinden ayrı olup olmadığının dikkatlice analiz edilmesi gerekir. Bütünlüğün tespitinde bir inşaat coğrafi olarak uyum gösteren projeler tek proje kabul edilecektir. Asgari sürenin varlığı bizzat sürenin suiistimal edilmesine sebebiyet vermektedir. Bütünlük arz eden büyük projelerde bazı durumlarda projenin coğrafik olarak ayrılabilen bölümleri veya işi yapma dönemleri aynı ekonomik gruba bağlı ana yüklenici ile alt yükleniciler arasında paylaşılmaktadır. Paylaşılma neticesinde aynı gruba bağlı ana yüklenici ile alt yüklenicilerin yürüttükleri projelerin süresi asgari sürenin altında kalmaktadır. Ancak paylaşımın süre şartını elimine etmek amacıyla yapılması halinde, devletlerin projeyi bir bütün olarak değerlendirmeleri mümkün olabilmektedir.⁴⁴³

Sürekli inşaat işlerinin ihale edildiği ülkelerde iş takibi için şubeler kurulur. Bu şubeler iş takibi yaparken, o ülkelerde iş alındığında, resmi kayıt olmak için şube, şantiye, şirket kurulumu çok uzun süreler aldığından devamlı bir iş yeri olarak bulundurulabilir. Şubenin

⁴⁴¹ Erol Sönmezocak, “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışı Müteahhitlik İşlemleri ve Teknik Hizmetlerin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 302, Şubat 2018, www.yaklasim.com (11/11/2020)

⁴⁴² Hüseyin Işık, **Uluslararası Vergilendirme**, 1. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014, s. 114; OECD Model 2010, m.5, para.16, BM Model 2011, m.5, para. 15

⁴⁴³ Işık, s. 115; OECD Model 2010, m.5/3, para.18

devamlı açık bulundurulmasının 3'üncü fıkra'da düzenlenen sürelerle bir etkisi yoktur. Vergi idaresinin vermiş olduğu bir özelgede;⁴⁴⁴ *“Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından iş yerinin oluşması, altı aylık süre koşuluna bağlanmış olup, altı aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Türkiye'de çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak ise işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.”* ifadelerine yer verilmiştir. Aynı özelge kapsamında; bir inşaat, yapım, montaj, kurma projesi ile bağlantılı Türkiye'de kurulmuş olan şube, ofis, atölye vb. bir yer, Anlaşma'nın 5'inci maddesi kapsamında tek başına bir iş yeri oluşturmayacak ve altı aylık sürenin hesaplanmasında şantiyenin başlangıç tarihi olarak değerlendirilmeyecektir.

Türkiye'de kurulmuş olan şube veya ofis gibi yerlerin diğer başka projeler için de kullanılması ve burada yürütülen faaliyetlerin bu yeri iş yeri haline getirmeyen faaliyetlerden olması durumunda, hiçbir projenin süresinin tek başına 6 ayı aşmaması sebebiyle bir iş yeri oluşturmadığı hallerde bile, bir iş yerinin varlığından söz edilebilecektir. Bu durumda, söz konusu yerin durumu hiçbir iş yeri oluşturmayan projelerden farklı olacak ve yalnızca bu yerden yürütülen işlemlere atfedilebilen kazanç iş yerine atfedilmiş sayılacağı benimsenmiştir. Aynı müteahhit tarafından daha önce bölgede yapılan işten bağımsız olarak harcanan süreler, süreye dahil edilmez. Süre şantiyenin teslimi ile başlar ve işin tamamlanmasına ya da iş yeri sürekli olarak terk edilinceye kadar devam eder. Aynı işle ilgili hazırlıklar için harcanan süreler varsa bunlar da süreye dahil edilir. Kötü hava koşulları, malzeme ve işgücü yetersizliği gibi sebeplerle iş yerindeki faaliyetlerin geçici olarak durdurulduğu günler de 6 ayın hesaplamasına dahil edilecektir.⁴⁴⁵

Her bir bağımsız proje için süre ayrı hesaplanır. Birbiriyle bağlantılı projelerin bir bölümü için harcanan süre toplam işin süresine eklenir. İş kapsamında kurulan bir adi ortaklık söz konusuysa her bir ortağın harcamış olduğu süre toplam süreye ilave edilir. Örneğin; adi ortaklardan birincisi, işe Mart ayında başlarsa, ikinci ortak da Nisan ayında işe başlarsa, altı aylık süre Mart ayından itibaren başlar ve Eylül ayında biter. Kısaca inşaat süresi ortakların ayrı ayrı işe başlaması ile değil, ilk işe başladığından itibaren süre hesaplanır.

⁴⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 6575 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

⁴⁴⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 6575 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

4.1.6. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilme

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu teşkil etmektedir. Diğer taraftan, aynı Kanunun 6'ncı maddesinde ise, işlemlerin Türkiye'de yapılmasından kastın ne olduğu belirtilmiştir. İşlemlerin Türkiye'de yapılması malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını veya hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade etmektedir. 60 sıra no.lu KDV Sirkülerinde; *“Türkiye’deki bir mükellefin yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işlerinin Türkiye’de ifa edilmemesi veya bu hizmetlerden Türkiye’de faydalanılmaması durumunda KDV’nin konusuna girmedigi”* belirtilmiştir. Buna göre, yurt dışı inşaat işlerinde müteahhitler hizmetlerini yurt dışında verdiklerinden ve müşteriler bu hizmetlerden yine yurt dışında yararlandıklarından dolayı bu hizmetler KDV’ye tabi olmayacaktır.

4.1.6.1. Yurt Dışında Yapılmakta Olan İnşaat İş Projelerinin Türkiye’de Çizilmesi Durumunda KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11/1-a maddesi uyarınca yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisnadır. Yurt dışında yapılan inşaat işlerinin projesinin Türkiye’de çizilmesi durumunda ise, proje çizim hizmetinden yurt dışında faydalanılacağından dolayı söz konusu hizmet KDV’den istisna tutulabilecektir. Ancak bu istisnadan faydalanılabilmesi için hizmete ait faturanın yurt dışındaki şantiye adına düzenlenmesi, bedelin Türkiye’ye getirilmesi ve projenin yurt dışında yapılacak bir inşaatla ilgili olması gerekmektedir.⁴⁴⁶

Yurt dışındaki şubenin yurt dışı müşteri olarak kabul edilip edilemeyeceği konusunun ayrıca açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesine göre yurt dışındaki müşteri tabiri *“yurt içinde bulunan firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini”* ifade etmektedir. Buna göre, yurt dışında inşaat veya teknik müşavirlik hizmeti gerçekleştiren firmaların yurt dışı şubelerinin, yurt dışındaki müşteri olarak kabul edilerek verilen hizmetlerin KDV’den istisna tutulması gerekmektedir.⁴⁴⁷

⁴⁴⁶ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 667.

⁴⁴⁷ Şenyurt, s. 58.

4.1.6.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Taşeronlara Yaptırılması durumunda KDV

Yurt dışında inşaat işi yapan müteahhitler, üstlendikleri işlerin bir bölümünü yabancılar yanında Türk taşeronlara da yaptırabilmektedir. Taşeronlarca hizmet yurt dışında yapıldığından ve yurt dışında inşaat işi yapan Türk müteahhitleri verilen hizmetlerden yine yurt dışında yararlandıklarından, söz konusu hizmetler katma değer vergisinin konusuna girmemektedir. Hizmeti veren taşeronların uyuğu, durumu değiştirmemektedir.⁴⁴⁸ Yurt dışında yapılan bu hizmetlere ait faturanın üzerine durumu belirten bir not yazılması ve işin yurt dışında gerçekleştirildiğinin sözleşme gibi belgelerle kanıtlanması gerekmektedir.⁴⁴⁹

4.1.6.3. Yurt Dışında İnşaat İşleri Yapan Kişilerin Yurt Dışına Götdükleri Malların İhracat İstisnası Kapsamında Değerlendirilmesi

Yurt dışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri kapsamında yapılacak kesin ve geçici ihracatla ilgili usul ve esaslar Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin 2008/1 sayılı Tebliğ⁴⁵⁰ ile belirlenmiştir. Tebliğ’de yapılan açıklamalara göre, yurt dışında üstlenilen inşaat, tesisat, montaj, mühendislik, proje, müşavirlik, işletme, bakım ve onarım gibi işlerle ilgili her türlü makine, teçhizat ve ekipmanın geçici veya kesin olarak ihraç edilebilmektedir.

2008/1 sayılı Tebliğ kapsamında geçici olarak yurt dışına gönderilen makine ve teçhizatların tasarruf hakları devredilmemektedir. Mükelleflerin yurt dışı inşaat işleri kapsamında tekrar yurt içine getirmek üzere geçici olarak yurt dışına ihraç ettikleri makine ve teçhizat için KDV istisnası söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, geçici olarak yurt dışına ihraç edilen makine ve ekipmanların yetkili resmi makamın izni ile yurt dışında satılması durumunda, bu satış işlemi KDV Kanunu’nun 11’inci maddesine göre ihracat olarak değerlendirilerek, KDV’den istisna tutulacaktır.⁴⁵¹ Aynı şekilde, yurt dışındaki inşaat işleriyle ilgili olarak, geri getirmemek üzere yurt dışına ihraç edilen her türlü makine ve ekipmanlar ile

⁴⁴⁸ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 659.

⁴⁴⁹ Gelir İdaresi Başkanlığının 12.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2010/13-136 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

⁴⁵⁰ **Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracat ve İthalata İlişkin 2008/1 sayılı Tebliğ**, 04.04.2008 tarih ve 26837 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁵¹ Coşkun Aras, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracatta KDV”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2010, www.yaklasim.com (11/11/2020)

inşaat malzemeleri, KDV Kanunu'nun 11'inci maddesi kapsamında ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

4.1.7. Damga Vergisi ve Harçlar Yönünden Vergilendirme

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ek 2'nci maddesinde, döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemlerle ilgili olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Ayrıca bu hükmün uygulamasına ilişkin 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliğinde;⁴⁵² *“yurt dışına yönelik olarak gerçekleştirilecek müteahhitlik, müşavirlik, yazılım ve mühendislik hizmetleri gibi döviz kazandırıcı hizmet projeleri”* döviz kazandırıcı faaliyetler arasında sayılmıştır. İlgili tebliğ uyarınca, döviz kazandırıcı faaliyetler için bu konuda düzenlenmiş *"Vergi Resim Harç İstisnası Belgesi"* ibrazı üzerine, damga vergisi ve harç istisnası uygulanacaktır. Damga vergisi ve harç istisnasının uygulanabilmesi için, işlemin belgelerin geçerlilik süresi içerisinde yapılması gerekmektedir. Belgenin alınmasından önce veya belgenin geçerlilik süresinin dolmasından sonra, belgeye bağlanan iş ile ilgili olarak yapılan işlemlere, damga vergisi ve harç istisnası uygulanamayacaktır.⁴⁵³

Damga Vergisi Kanununu ülke sınırları içerisinde uygulama alanı bulduğu için, kural olarak yurtdışında düzenlenen kağıtlar damga vergisi kapsamında değildir. Yurtdışında düzenlenen kağıtların damga vergisine tabi olabilmesi için;

- Türkiye’de resmi dairelere ibraz edilmesi⁴⁵⁴,
- Üzerinde devir ve ciro işlemleri yürütülmesi⁴⁵⁵,
- Herhangi bir suretle hükümlerinden Türkiye’de faydalanılması,

⁴⁵² 1 Seri No.lu Döviz Kazandırıcı Faaliyetlerde Damga Vergisi ve Harç İstisnası Uygulaması Hakkında Tebliği, 27/02/2004 tarih ve 25386 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁵³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08/08/2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-155.14[2015/4078]-192063 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/07/2020)

⁴⁵⁴ Resmi daireden maksat, Damga Vergisi Kanunu’nun 8. Maddesi uyarınca, genel ve katma bütçeli daire ve idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köylerdir; ancak bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler resmi daire sayılmaz.

⁴⁵⁵ Devir ve ciro işlemleri yürütülmesi, kağıdın Türkiye’de bir kişi ya da kuruluş tarafından bir başka kişiye devredilmesidir.

koşullarından en az birinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Yurtdışında inşaat faaliyetinde bulunan kurumlar, ülkemizdeki mevzuat gereği, yurtdışındaki inşaatlarda çalıştırılmak üzere Türkiye’den yurtdışına götürecekleri işçiler için ve yurtdışındaki inşaatlarda kullanılmak üzere bazı makine ve teçhizatın Türkiye’den götürülmesi ve bunların daha sonra tekrar Türkiye’ye getirilmesi için, yurtdışında düzenlenen ve imzalanan inşaat sözleşmelerini, bunların Türkçe tercümelerini ve bir kısım belgeleri, Ticaret Bakanlığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı gibi resmi kuruluşlara ibraz etmektedirler. Resmi makamlara ibraz edilen bu sözleşmeler, Damga Vergisi Kanunu uygulanması bakımından Türkiye’de resmi daireye ibraz niteliğindedir. Türkiye’de herhangi bir hususu herhangi bir şekilde ispat veya belli etmek için resmi makamlara ibraz edilen her kağıt, yabancı memleketlerde düzenlenmiş olsalar dahi damga vergisine tabidir. Yurtdışında inşaat faaliyetinde bulunan kurumlar, döviz kazandırıcı faaliyetler kapsamında vergi, resim, harç istisnası belgesi almamışlarsa söz konusu kağıtlar, damga vergisine tabi olacaktır.⁴⁵⁶

4.2. YAP-İŞLET-DEVRET MODELİNDE VERGİLENDİRME

4.2.1. Yap-İşlet-Devret Modelinin Hukuki Niteliği

İdare hukuku kapsamında, idari sözleşmeler ve özel hukuk sözleşmeleri olmak üzere iki ayrı sözleşme tipi bulunmaktadır. İdari sözleşmeler, bir takım kamu hizmetlerinin özel hukuk kişilerince yerine getirilmesine imkan verir. Bu haliyle idari sözleşmeler kamu hizmetlerinin idare tarafından üretilmesinin istisnasını oluşturmaktadır. Buradaki temel maksat, özel sektörün bu alanlara kaynak temin etmesini sağlayarak üretim gücünden yararlanmaktır. İdari sözleşmelerin uzun süreli olması bunları imtiyaz sözleşmesi haline sokmaktadır. İmtiyaz sözleşmeleri Anayasanın 155’inci maddesi gereğince Danıştay’ın incelemesine tabi tutulur. İdarenin özel hukuk sözleşmeleri ise kamu hizmetini esas almayan sözleşmelerdir. Bu sözleşmelerde idarenin konumu özel hukuk kişisiyle aynıdır.⁴⁵⁷

⁴⁵⁶ M. Burçin Dikmen, “Yurt Dışında İnşaat Faaliyetinde Bulunan Kurumlar Tarafından Yabancı Memleketlerde Düzenlenen ve Türkiye’nin Yurtdışında Bulunan Büyükelçilikleri ve Konsolosluklarına ve Türkiye’deki Resmi Kurumlara İbraz Edilen Kağıtların Damga Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 360, Ağustos 2011, s. 70.

⁴⁵⁷ İbrahim Kaplan, **İnşaat Sözleşmeleri Hukuku ve Endüstri Yatırım Sözleşmeleri**, 1. Baskı, Ankara: Yetkin, 2013, s. 299.

Genellikle büyük ve stratejik kamu yatırımlarında kullanılan ve projenin kendi kendisini finanse etmesi esasına dayanan Yap-İşlet-Devret (YİD) modeli günümüzde bir proje finansman aracı olarak uygulanmaktadır. 08.06.1994 tarihinde kabul edilen 3996 Sayılı Kanun'un⁴⁵⁸ 3'üncü maddesi ile de YİD modeli, *"ileri teknoloji ve yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan projelerin gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere geliştirilen özel bir finansman modeli olup, yatırım bedelinin (elde edilecek kar dahil) sermaye şirketine veya yabancı şirkete, şirketin işletme süresi içerisinde ürettiği mal veya hizmetin idare veya hizmetten yararlananlarca satın alınması suretiyle ödenmesidir"* şeklinde tanımlanmıştır. YİD modeli, inşaat sektörü başta olmak üzere kamu ve özel sektördeki imalatın söz konusu olabileceği her alanda uygulanabilmektedir.

Bir sözleşmenin kamu hukuku açısından YİD sözleşmesi olabilmesi için sözleşmenin konusu kamu hizmeti olmalıdır. Taraflardan her ikisinin de özel hukuk kişisi olması veya sözleşmenin konusunun kamu hizmeti ile ilgili olmaması durumunda, bu sözleşmeler özel hukuk hükümlerine tabi olacaktır.⁴⁵⁹ Sözleşmeyle güdülen amaç, iş sahibinin elinde bulunan eser yapmaya uygun bir şeyin müteahhide teslimi, müteahhidin bu şeyi esas alarak bir imalat yapması ile faydalı hale getirilen eserin belirli bir süre sonra işler vaziyette iş sahibine bedelsiz devridir. YİD sözleşmesinde tarafların ve imal edilen eserin niteliğinin farklılığı uygulanacak hukuk kurallarının farklılığına yol açmaktadır. Taraflardan biri devlet diğer özel hukuk kişisi ise idare hukuku, her ikisi de özel hukuk ise özel hukuk çerçevesinde sözleşme uygulanır.

YİD sözleşmesi Borçlar Kanunu'nda bir akit tipi olarak açıkça ortaya konulmamakla beraber, kullanma borcu doğuran sözleşmelerden kira ve iş görme borcu doğuran sözleşmelerden "istisna" sözleşmesinin bazı unsurlarını içeren "karma tipli" bir sözleşme özelliğine sahiptir. Kira ve istisna sözleşmelerine uygulanan hükümler, uygun düştüğü ölçüde kıyasen YİD sözleşmesine de uygulanacaktır.⁴⁶⁰

⁴⁵⁸ **Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanun**, 08/06/1994 tarih ve 3996 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁵⁹ Serkan Uçar ve Gülşen Özkan, "Özel Hukuk Kişileri Arasında Yapılan Yap-İşlet-Devret Sözleşmelerinin Hukuki Boyutu ve Sözleşme Süresinin Sona Ermesinin Vergisel Sonuçları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Ağustos 2008, s. 145.

⁴⁶⁰ Doğan Şenyüz, "Yap İşlet Devret Modeli ve Vergilemeye İlişkin Bazı Hususlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 110, www.vergisorunlari.com.tr, (17/07/2020)

YİD modelinde yatırım sahibi, yatırım için gerekli finansman imkanı bulunmayan veya imkanlarını yatırım sermayesi için kullanmayı tercih etmeyen taraftır. Kamu yatırımlarında ise bir kamu kurumu veya mahalli idareler, özel yatırımlarda ise bir özel hukuk gerçek veya tüzel kişisi yatırım sahibi olabilir. Model kapsamında gerçekleştirilmek istenen projenin yatırım maliyetine yatırımcı katlanırken, yatırım sahibi de buna karşılık olarak yatırım için gerekli olan araziye temin ederek yatırımcının kullanımına bırakır.

Yatırım sahibi genellikle mülkiyeti kendisine ait olan bir arazinin kullanım hakkını yatırımcıya bırakmak suretiyle yatırımcıya arazi temin eder ve böylece işletme süresi sonunda tesis, herhangi bir devir işlemine gerek olmaksızın kendiliğinden yatırım sahibine devrolunabilir. Yatırımcı, kendi imkanları ile inşaatı tamamladıktan sonra tesisi kendisi işletir. YİD modelinde inşaat ve işletme dönemindeki finansman yükü ve yatırım riskleri yatırımcıya aittir.⁴⁶¹ Devlet, sadece üretilen mal veya hizmetin belli bir fiyat ve belli bir süre ile alım ve ödeme garantisini vermektedir.

YİD modeli ile gerçekleştirilecek kamusal yatırımlar bakımından kimlerin yatırımcı olarak görevlendirilebileceği kanunda düzenlenmiştir.⁴⁶² 3996 sayılı Kanun ile Türkiye Cumhuriyeti Kanunlarına göre kurulmuş veya kurulacak, gerektiğinde kamu kurum ve kuruluşlarının da (kamu iktisadi teşebbüsleri dahil) ortak olduğu anonim şirketler ile Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu uyarınca Türkiye’de faaliyet göstermesine izin verilen kuruluşların YİD modeli çerçevesinde görevlendirilebileceği kabul edilmiştir. Modelde, sözleşme tarafı olarak idarenin karşısında yerli ve yabancı girişimcilerden oluşan konsorsiyumlar ya da iş ortaklıkları bulunmaktadır.

4.2.2. Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilmesi

YİD modeli kapsamında yapılan işler, faaliyet konusunun inşaat işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve işin yıllara yaygın olması yönlerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’inci maddesi kapsamındaki işlere benzemesine rağmen yatırımların özelliği gereği

⁴⁶¹ Müge Erekmeççi, “Türk Özel Hukuku’nda Yap-İşlet-Devret (YİD) Modeli Çerçevesinde Üst Hakkı”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2012, s. 40-41.

⁴⁶² 3096 sayılı Kanun ile elektrik üretmek amacıyla kurulacak özel hukuk hükümlerine tabi, yerli ve yabancı sermaye şirketlerinin bu kanun kapsamında görevlendirilebileceği kabul edilmiş, 3465 sayılı Kanun 3. maddesinde görevli şirket, “bu Kanun kapsamında görev verilen Türkiye’de kurulmuş sermaye şirketleri olarak” tanımlanmıştır

vergileendirme rejimi açısından özel bir rejime tabi değildir.⁴⁶³ YİD Modeli kapsamında yapılan harcamalar, Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesine göre özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir ve işletme hakkı süresine göre eşit oranlarda amortismanına tabi tutulur. İşletmeci tarafından yapılan yatırımlar, sözleşmenin sona bulması durumunda bedelsiz olarak karşı tarafa geçer. Tesislerin işletme süresinin sonunda bedelsiz kamuya devredilmesi durumunda, kurumlar vergisi yönünden dikkate alınacak bir gelir unsuru söz konusu olmayacaktır. Tesislerin devredilmesi karşılığında bir bedel alınması durumunda ise, bu tutar tesisin net defter değeri ile karşılaştırılacak, aradaki fark dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.⁴⁶⁴

Devlete ait olmayan taşınmazlar üzerinde gerçekleştirilen YİD sözleşmelerindeki sürenin sonunda binaların arsa sahiplerine bedelsiz devri halinde, devredilen gayrimenkullerin emsal bedeli kiraya veren açısından kira geliri olarak değerlendirilmekte ve binalar gerçek kişilerin özel mülkiyetinde ise bu gelir gayrimenkul sermaye iradı, bir işletmeye dahil ise ticari kazanç vergilendirilmekteydi.⁴⁶⁵ Ancak vergi idaresi, şirketlerin başka şahıs veya şirketlerin arazilerinde YİD modeline göre inşa ettikleri ve sözleşme süresi sonunda arazi sahiplerine devrettikleri binaların vergilendirilmesine ilişkin farklı görüş içeren bir özelge yayımlamıştır.⁴⁶⁶ Bu özelgede; *“şirketlerin arsa sahipleri ile düzenledikleri sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yaptıkları harcamaların özel maliyet bedeli olarak dikkate alınamayacağı, yapılan işin arsa sahiplerine verilen bir inşaat taahhüt hizmeti olarak kabul edilmesi”* gerektiği açıklanmıştır. Ayrıca, *“sözleşmeye istinaden inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kar marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancında kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerektiği”* belirtilmiştir. Diğer taraftan, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketlere ait olduğundan, şirketler tarafından fatura edilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarih

⁴⁶³ Bülent Büyükdoğan ve Fatih Dardağan, “Yap İşlet Devret Modeli ve Vergi Kanunlarımızdaki Yeri,” **Vergi Sorunları**, Sayı: 179, Ağustos 2003, s. 27-28.

⁴⁶⁴ Erhan Bayar, “Yap-İşlet-Devret Modeliyle Yapılan ve İşletilen Tesislerin Kamuya Devri”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 285, Eylül 2016, www.yaklasim.com (11/07/2020)

⁴⁶⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 11.07.2007 tarih ve B.07.1.GİB. 4.34.16.01/GVK -94/5-14037-14765 sayılı Özelgesi'nde, *“şahsa ait arsa üzerine inşa edilen işyerlerinin belli bir süre işletildikten sonra arsa sahibine devredilmesi durumunda, gayrimenkulün iktisadi kıymetini artırıcı nitelikteki harcamaların (işyerlerinin emsal bedelinin), arsa sahibi şahıs tarafından kira süresinin sonunda gayrimenkul sermaye iradı olarak beyan edilmesi gerektiği, diğer taraftan, inşa edilen ve belli bir süreyle işletilecek olan işyerleri için nakden veya hesaben bir kira ödemesi söz konusu olmadığından gerek kira ödemesi nedeniyle gerekse binanın arsa sahibine devri nedeniyle gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı”* görüşünü bildirmiştir.

⁴⁶⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.08.2013 tarih ve 2013/391-1213 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 11/07/2020)

itibariyle kalan kira süresine bölünmek suretiyle kurum kazancının tespitinde kira gideri olarak değerlendirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Bu görüşe göre, şirketler tarafından ilgili yıllar itibarıyla kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak değerlendirilerek, bu tutarlar üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekecektir.

Örneğin, bir şahsın 1.000.000-TL vergi değeri olan arsasını 10 yıl için bir iş merkezi karşılığında devrettiğinde; şirketin iş merkezini KDV hariç 2.000.000-TL'ye yaptığı durumda, brüt kar marjı % 10 ise, KDV hariç 2.200.000-TL olarak fatura düzenleyerek; 200.000-TL üzerinden kurumlar vergisi ödeyecek; gerçek kişi ise 10 yıl boyunca her yıl 220.000-TL geliri beyan edecektir. Kurum, bu 220.000-TL hesaben ödeme tutarını brüte iblağ edip, % 20 oranında ayrıca tevkifat da yapacaktır. Uygulamada tevkifat yükünü şirket üstleneceğinden, şirkete her yıl %20 vergi yükü çıkacağı açıktır. Gerçek kişi, yıllık beyanında bu tevkifatı beyanname vermesi durumunda vergiden mahsup edebilecektir. Kurumlara ise tevkifat yapılmayacaktır. Bu durumda, aynı konuda brüt gelir tutarları da farklı çıkacaktır.⁴⁶⁷

Konuyla ilgili özelgenin soru bölümünde, mükellefin arsa sahibi kişiler ile 8 yıl süreli kira sözleşmesi düzenlemek suretiyle, bu kişilerin arsaları üzerine bina inşa edileceği ve kira süresi boyunca bu binanın kullanılacağı ve süre bitiminde de binanın mülk sahibine teslim edileceği açıklamalarına yer verilmiştir. Dolayısıyla, idare tarafından verilen özelgede yer alan açıklamalar anılan işlem için geçerli olan açıklamalardır. Zira, herhangi bir üst hakkı tesis edilmeden, kira sözleşmesine istinaden başkasının arazisi üzerine yapılan bina, cins tashihi yapıldığında arazi sahibinin mülkiyetinde olacaktır. Bu nedenle de idare, kötüye kullanımı da önlemek açısından, bu şekilde yapılan işlemlerde fiilen kullanıma başlama veya cins tahsisi aşamasında teslim işleminin gerçekleştiğini kabul ederek vergileme yöntemini bu kabul üzerine bina etmiştir. Ancak, üçüncü kişilerin arsaları üzerine YİD modeliyle bina yapılırken, Medeni Kanun'un 826'ncı maddesi uyarınca üst hakkının tesis edilmesi halinde, üst hakkının sona ermesine kadar herhangi bir teslimden söz konusu olmayacağından, idare tarafından verilen özelgede yer alan vergileme yönteminin, anlatılan işleme uygulanması mümkün değildir. Bu durumda, gelir ve katma değer vergisi, üst hakkı süresinin bitiminde, anılan binanın arsa

⁴⁶⁷ Ali Çakmakçı, "Özel Sektör Yap-İşlet-Devret Türü Yatırımlarda Vergilendirme Politikası", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 293, Mayıs 2017, www.yaklasim.com (11/07/2020)

sahibine tesliminde doğacaktır.⁴⁶⁸ Vergi idaresi tarafından verilmiş olan özelge, derinlemesine incelendiğinde, kira sözleşmesine istinaden yapılan bu türden inşaatlar için geçerli olduğuna, bağımsız ve sürekli nitelikte tesis edilen bir üst hakkına istinaden gerçekleştirilen YİD modellerinde geçerli olmadığına ilişkin sonucuna varılabilir.

Vergi Usul Kanunu’nun 272’nci maddesinin 3’üncü fıkrasında, “*gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise, kiracı tarafından gayrimenkulleri genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerektiği*” hüküm altına alınmıştır. Kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.⁴⁶⁹ Kanaatimizce, vergi idaresinin kiralanan yer için yapılacak giderleri özel maliyet hükümleri dışında değerlendirmesinin hatalıdır.

Daha önce yap işlet ve kira süresinin sonunda devret olarak işleyen süreç, vergi idaresinin yukarıdaki görüşü esas alındığında, önce yaparak devrederek sonra geri kiralayıp işlet sürecine dönüştürülmüştür. Önceki uygulamalarda, yapılan bina kira süresinin sonunda arsa sahibine faturalandırılırken, bu özelgeyle birlikte binanın önce devredileceği sonra işletme amaçlı kiralanaacağı öngörülmüştür. Böylece vergileme dönemi öne çekilmiştir.⁴⁷⁰ Vergi idaresinin özelge ile emsal GMSİ belirlemesinin hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir. Danıştay’ın konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda⁴⁷¹ ; “*ilgili sözleşmelerinin kira sözleşmesinin şartlarını taşımadığı ve nevi şahsına münhasır bir sözleşme olarak değerlendirilmesi gerektiğinden bahisle henüz binayı devralmamış ve bu bina nedeniyle herhangi bir irat elde etmemiş davacının o yıl içinde kira elde etmiş gibi tespit edilen vergi*

⁴⁶⁸ Mustafa Atmaca, “Yap İşlet Devret Modeli Gerçekten Bitti mi?”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 262, Ekim 2014, www.yaklasim.com (11/07/2020)

⁴⁶⁹ Vergi Usul Kanunu’nun 313 üncü maddesinin 2 nci fıkrasındaki, “*ilgili mevzuat gereğince sözleşme süresinden sonra bedelsiz olarak devlete veya devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikali öngörülen amortisman tabi iktisadi kıymetlerden (sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenler hariç), sermayenin veya özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulanlar, genel hükümler uyarınca ayrıca amortisman tabi tutulmazlar*” hükmü yer almaktadır. Bir başka ifade ile YİD modelinde ekonomik ömür işletme süresinden kısa olan amortisman tabi iktisadi kıymet var ise bunlar normal amortisman ömründe, kalanları ise işletme süresinde amorti edilmektedir. Konuyla ilgili Danıştay 3. Dairesinin E.No:1998/1150, K.No:2000/1961 sayılı kararında, “*YİD modeline göre inşa edilen tatil köyünün maliyetinin, bedelinin itfası yöntemiyle sözleşme müddetince eşit yüzdelerle amortisman tabi tutulacağı*” ifade edilmiştir.

⁴⁷⁰ Yasemin Yıldız, “**Yap-İşlet-Devret Modelinden Yap-Devret Sonra İşlet Modeline Geçiş**”, <https://www.verginet.net/dtt/1/yap-islet-devret-vergi.aspx>, (14.07.2020)

⁴⁷¹ Danıştay 4. Dairesi’nin 19.02.2018 tarih ve E. 2016/17766, K. 2018/1648 sayılı kararı, <https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>, (18.07.2020)

tutarı ödemesini beklemenin hakkaniyetle bağdaşmayacağı” belirtmiştir. Uygulamada oluşacak tereddütleri gidermek ve görüş birliği sağlamak amacıyla, yasal düzenleme yapılması veya vergi idaresi tarafından yargı kararlarıyla uyumlu idari düzenlemeler yapmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

4.2.3. Yap-İşlet-Devret Modelinde Katma Değer Vergisi

4.2.3.1. Devletin Taraf Olduğu YİD Sözleşmelerinde Katma Değer Vergisi

KDV Kanunu’nun geçici 29’uncu maddesine göre, YİD sözleşmeleri ve bazı diğer projeler KDV’den istisna tutulmuştur. İstisna edilen projeler aşağıda sıralanmıştır:

“1- 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanuna göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler,

2- 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7 nci maddesine göre Yüksek Planlama Kurulu tarafından kiralama karşılığı yaptırılmasına karar verilen sağlık tesislerine ilişkin projeler.”

Yukarıdaki projelerden 04/04/2012 tarihinden önce ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanmış ancak teklif alınmamış projeler ile, bu projelerden 31/12/2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanlar istisna kapsamındadır.

6288 sayılı Kanun’un⁴⁷² genel gerekçesinde belirtildiği üzere; 3996 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilen projelerin KDV dahil yatırım maliyetlerinin geri dönüşü zaman almakta ve bu maliyet işletme süresine yansımaktadır. Bu projelere ilişkin KDV istisnası getirilmesi ile, yatırımcının finansman yükünün azaltılması, yatırımların kamuya dönüş sürecinin kısaltılması ve YİD modeline daha fazla işlerlik kazandırılması amaçlanmıştır. KDV Genel Uygulama Tebliği’nde konuyla ilgili olarak, “*bu istisnanın uygulanabilmesi için yüklenicinin proje nedeniyle yatırım döneminde yükleneceği KDV tutarının, indirim yoluyla telafi edilebileceği tarihe kadar, projenin finansman maliyeti tutarı veya buna isabet eden*

⁴⁷² 6288 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ile Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yapıtırılması Hakkında Kanunda ve Kamu İhale Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 04.04.2012 tarih ve 28254 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

sürenin, ilgisine göre; işletme süresi öngörülen projelerde işletme süresinden, kira öngörülen projelerde kira tutarından veya kira süresinden indirileceği hususunun bu şirketler tarafından, içeriği idarece belirlenecek taahhütname ile taahhüt edilmesi ve bu taahhüdün idarece kabul edilmesi gerekir.” açıklamalarına yer verilmiştir. ⁴⁷³

Vergi mevzuatında yer alan istisna düzenlemeleri; mali, ekonomik ve sosyal amaçlı olmak üzere üç kısma ayrılır. Yukarıda yer alan KDV Kanunu’nun Geçici 29’uncu madde hükmüne ilişkin gerekçeye bakıldığında ise, yatırımların dönüş sürecini kısaltmayı ve projelere işlerlik kazandırmayı amaçladığı ve söz konusu düzenlemenin ekonomik amaçlı bir istisna düzenlemesi olduğunu göstermektedir. Yatırımların dönüş süresinin kısaltılması; hayata geçirilen projenin proje yüklenicisi tarafından daha kısa sürede işletilmesi ve kamu yönetimine devredilmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla, yapılan düzenleme ile yüklenicilerin ödemesi gereken vergi alınmamakta ve bu şekilde projenin işletilme aşamasına kadar alınmayan verginin sağladığı finansman kolaylığı nedeniyle işletme süresinin kısalacağı ve projenin kamu idareleri tarafından daha erken sürede teslim alınıp işletileceği öngörülmektedir. Kamu idarelerine erken teslim yapılması ise projelerin kamu tarafından daha çok işletilmesi ve daha çok kamu geliri elde edilmesi sonucunu doğuracağından ekonomik açıdan yararlı görülerek böyle bir istisna düzenlemesi yapılmış olmaktadır. ⁴⁷⁴

Yapılan istisna düzenlemesi; ülke ekonomisi için önem arz eden ve ileri teknoloji veya yüksek maddi kaynak ihtiyacı duyulan yatırımların, özel sektör eliyle daha hızlı ve herhangi bir maliyete katlanılmadan gerçekleştirilmesini sağlamaya yönelik ve önem arz eden yap-işlet-devret modelinin teşvik edilmesini amaçlanmıştır. İstisna kapsamında gerçekleştirilen mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergilerin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilmesi, indirim yoluyla telafi edilemeyen vergilerin talep üzerine iade edilmesi söz konusu olduğu için, bu istisna uygulamasına tam istisna niteliğindedir.

⁴⁷³ KDV Genel Uygulama Tebliği’nin “3.1.3.İstisna Kapsamına Giren Mal ve Hizmetler” başlığında istisna kapsamı dışında olan mal ve hizmetler şu şekilde belirtilmiştir:

“Doğrudan proje ile ilgili olmayan mobilya, mefruşat ve benzeri demirbaşlardan projenin bütünleyici parçası olarak kabul edilmeyenler ile binek otomobili, minibüs, otobüs ve benzeri araç alımları istisna kapsamında değerlendirilmez. İstisna kapsamında değerlendirilmeyen bu alımlara ilişkin yedek parça, yakıt, tadil, bakım ve onarım masrafları ile idari hizmet birimlerinin tadil, bakım, onarım, ısıtma, aydınlatma giderleri, her türlü büro malzemesi, kırtasiye, yiyecek, giyecek gibi alımlar ve temizlik hizmetlerinde de istisna uygulanmaz.”

⁴⁷⁴ Bayram Koçak, “Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesindeki Projelerin KDV İstisnası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 288, Eylül 2012, s. 105.

İstisna uygulamasında, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama ile istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetkiler tanınmıştır. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen *"istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama"* yetkisi Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir.⁴⁷⁵ Maliye Bakanlığına istisna uygulamasının kapsamını belirleme konusunda tanınan bu yetki Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde kullanılmıştır. Bu durum mükelleflerin yararlanabileceği vergi istisnasını etkilemiştir. Dolayısıyla bu durum Anayasa'nı 73'üncü maddesinde öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırıdır. Ayrıca, söz konusu düzenleme 3996 sayılı Kanun dışında diğer Kanunlardaki "yap-işlet-devret" ve "yap-işlet" uygulamalarını kapsamaması nedeniyle eşitlik ve adalet ilkeleri açısından da sorunludur.⁴⁷⁶ İstisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama yetkisi konusunda kanuni düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

YİD modeli kapsamında süre sonunda kamuya yapılacak devirlerde KDV uygulamasına ayrıca değinmek gerekir.⁴⁷⁷ Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 29'uncu maddesine göre

⁴⁷⁵ Konuyla ilgili daha önce verilmiş olan 15.7.2004 tarih ve E.2003/33, K. 2004/101 sayılı Anayasa Mahkemesi Kararında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

"Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, 73. maddenin dördüncü fıkrasında sayılan konularda, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirilebileceği ilkesinin, çerçevesi Anayasa ile belirlenmiş bir istisnasıdır. Anayasa ile Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin yürütmenin başka bir organına verilmesi mümkün değildir."

.....

"Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki, yasa koyucunun vergilemenin temel öğelerini belirleyerek uygulamaya, tekniğe ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına verilebilecek düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi olmadığı gibi, yasayla getirilen bir düzenlemeyi açıklayıcı nitelikte verilen bir yetki de değildir. Bu nedenlerle, dava konusu kural, Anayasa'nın 73. maddesinin son fıkrasına aykırıdır. İptali gerekir."

⁴⁷⁶ Tahir Erdem, "Yap-İşlet-Devret Modeli Kapsamındaki Yatırımlara Yönelik Olarak Getirilen KDV İstisnası", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:101, Mayıs 2012, www.lebibyalkin.com.tr, (14.07.2020)

⁴⁷⁷ Konuyla ilgili 60 No'lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

"KDV Kanunu'nun 27/1. maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/2. maddesinde bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hükmüne yer verilmiştir."

3996 sayılı Kanun kapsamındaki yap-işlet-devret modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır."

Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacaktır."

sadece yatırım döneminde yapılan teslim ve hizmet ifaları vergiden istisna olacak olup, işletme aşamasında yapılan işlemler genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır.⁴⁷⁸ Buna göre, işletme döneminde yüklenilen vergilerin söz konusu kıymetin devrinde indirim olarak dikkate alınmaması gerekmektedir. Buna göre, YİD modeli çerçevesinde yapılan yatırımların işletilmesi aşamasından gerçekleştirilen işlemler genel esaslara göre KDV'ye tabi olacak ancak süre sonunda yatırımın bedelsiz olarak idareye devredilmesi işlemi vergiye tabi olmayacaktır.⁴⁷⁹ YİD modelinde işleticinin işletim süresi boyunca sağladığı hasılat tesis maliyetini de kapsamaktadır. Dolayısıyla, tesisin bedelsiz devri nedeniyle tekrar KDV hesaplamak mükerrerliğe neden olacaktır.

4.2.3.2. Devletin Taraf Olmadığı YİD Sözleşmelerinde Katma Değer Vergisi

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f maddesinde; *“GVK'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu”* hüküm altına alınmıştır. KDV Kanunu'nun 4'üncü maddesine göre ise *“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 vergilendirilir.”* Buna göre; özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilen kıymetlerin kiralayana devri katma değer vergisine tabi olacaktır. Devredilen iktisadi kıymetin emsaline göre daha düşük bir bedelle devredilmesi halinde ise, kiracı tarafından KDV Kanunu'nun 27'nci maddesinde belirtildiği üzere emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekecektir.⁴⁸⁰

Kiracının sözleşmede belirtilen süresinin bitiminde arsa sahibine devrettiği tesisin bedelsiz teslim etmesi nedeniyle, KDV yönünden emsal bedelin sıfır olarak dikkate alınması

⁴⁷⁸ 3065 sayılı KDV Kanunu'nun geçici 29. maddesine göre, *“08.06.1994 tarih ve 3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun'a göre yap-işlet-devret modeli çerçevesinde gerçekleştirilecek projeler 31.12.2023 tarihine kadar ihale veya görevlendirme ilanı yayımlanacak olanların; ihale edilmesi ile görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere yatırım döneminde proje kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisinden müstesnadır. İstisnanın kapsamına bu projeler kapsamındaki işlerin ihale edilmesi, görevlendirilen veya projeyi üstlenenlere/alanlara proje kapsamında inşaatla yönelik olarak yatırım döneminde yapılacak teslim ve hizmetler girmektedir. KDV'nin geçici 29. maddesine göre sadece yatırım döneminde yapılan teslim ve hizmet ifaları vergiden istisna olacak olup, işletme aşamasında yapılan işlemler genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olacaktır.”* Buna göre işletme döneminde yüklenilen vergilerin söz konusu kıymetin devrinde indirim olarak dikkate alınmaması gerekecektir.

⁴⁷⁹ Kadir Çekirdekoğlu, “Yap-İşlet-Devret Modeli Uyarınca İşletilen Tesislerin Kamuya Devrinde KDV'nin İndirimi”, *Yaklaşım Dergisi*, Ağustos 2015, Sayı: 272, www.yaklasim.com (07/11/2019)

⁴⁸⁰ Nuri Değer, “Özel Sektörde Yap İşlet Devret (YİD) Modeli Kapsamında Yapılan Bina İnşaatında Vergi Uygulamaları”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 258, Haziran 2014, www.yaklasim.com (07/11/2019)

gerektiği yönünde görüşler de mevcuttur.⁴⁸¹ Bu görüşe göre, KDV'nin matrahı devredilen tesisin karşılığını teşkil eden bedel olduğuna göre ve bedel sıfır olduğuna göre devreden yönünden hesaplanan KDV de sıfır olmalıdır.⁴⁸² 60 no.lu KDV Sirkülerinde⁴⁸³; “3996 sayılı Kanun kapsamındaki YİD modelinde ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmediği, bir finansman türü olan bu modelde işleticinin tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşıladığı, bu çerçevede, yap işlet devret modelinde, süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden KDV aranılmayacağı” belirtilmiştir. Buna göre, kamu kuruluşlarına yapılan bedelsiz devirlerin KDV'ye tabi olmamasıyla birlikte, özel kişilere gerçekleştirilen benzeri teslimlerin de KDV'ye tabi olmaması eşitlik prensibinin gereğidir.⁴⁸⁴ Kanaatimizce, yasal bir düzenleme ile konuya açıklık getirilmesi yerinde olacaktır.

4.2.4. Vergi Usul Kanunu Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilme Esasları

Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesinde, kira ile tutulmuş gayrimenkullerde kiracı tarafından yapılan “Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü ... genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan” bazı giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirilmesi; 327'nci maddesinde ise bu tutarların “kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi, kira süresi dolmadan kiralanan şeyin boşaltılması halinde henüz itfa edilmemiş olan giderlerin boşaltmanın sona erdiği yılda bir defada gider yazılması” kabul edilmiştir. Diğer taraftan, “Sermayenin İtfası” başlıklı 325'inci maddede imtiyazlı işletmelerle ilgili düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, imtiyazlı işletmelerde, tesisatın imtiyaz süresinden sonra, bedelsiz olarak Devlete veya Devletçe tensip olunan bir teşekküle veya belediyeye intikal etmesi öngörülmüş, imtiyaz mukavelenamesinde de sermayenin itfası için yıllık belli bir nispet veya miktar ayrılması gösterilmiş olduğu takdirde, sermayenin itfası bu nispet veya miktar üzerinden yapılacaktır.

⁴⁸¹ Şeker, s. 68.

⁴⁸² <https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2015-01-02-yaklasim.pdf>, (08/11/2019)

⁴⁸³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı sirküleri, (www.gib.gov.tr, 08/11/2019)

⁴⁸⁴ Şeker, s. 69.

3996 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen amacı ve kapsamı ile Kanun'un ücret, süre, devir ve garantilere ilişkin hükümlerinden bu Kanunla düzenlenen YİD modeli ile bir nevi imtiyazlı işletmeler oluşturulmaktadır. Bununla birlikte, bu model kapsamında yapılan sözleşmelerde sermayenin itfası yolunda hükümlere yer verilmemekte; ancak, sözleşmeler genellikle 49 yıllık kira veya irtifak hakkı sözleşmeleri şeklinde düzenlenmektedir. Bu durumda, bu sözleşmeler genel olarak kiralama kabul edilerek, bu kapsamda yapılan yatırım harcamaları, doğrudan özel maliyet bedeli ile ilişkilendirilmekte ve harcamalar tamamlanıp bina, tesisat kullanıma hazır hale geldiği tarihten itibaren kalan kira süresinde itfa edilmektedir.⁴⁸⁵

Kamusal alanla ilgili YİD projeleri kapsamındaki yatırım harcamalarının kira süresinde özel maliyet bedeli olarak itfa edilmesi, vergi idaresi tarafından da benimsenmiştir.⁴⁸⁶ Ayrıca, bu kapsamdaki özel maliyet niteliğindeki sabit kıymet oluşturacak yatırımlardan, faydalı ömrü, kira veya irtifak hakkı süresinden daha kısa olan ve sözleşme süresinde yenilenmesi gerekenlerin, sözleşme süresine göre değil de, faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle VUK'un 313 ve müteakip maddelerde yer alan genel amortisman hükümleri uygulanarak itfa edilebilecekleri yolunda görüşler de verilmiştir.⁴⁸⁷ Kanaatimizce, taşınmaz için yapılan harcamaların, kiracı tarafından özel maliyet olarak aktifleştirilmesi ve kira süresi boyunca amortismanına tabi tutulması gerektiği değerlendirilmektedir.

4.2.5. Damga Vergisi Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilmesi

3996 sayılı Bazı Yatırım ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanunun 12'nci maddesinde; YİD modeli kapsamında idare ile şirketlerin yapacağı bütün iş ve işlemlerin, damga vergisi ile harçlardan muaf olduğu belirtilmiştir. 3996 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının⁴⁸⁸ 41'inci maddesinde, YİD modeline göre gerçekleştirilen

⁴⁸⁵ Nadir Öztürk, "Kiralanan Arsaya Yap-İşlet-Devret Modeli İle Yapılan Bina ve Tesisata Ait Giderlerin Özel Maliyet Bedeli Olarak İtfa Edilemeyeceği: Özel Maliyet Bedeli Uygulamasının Yeni Sınırları", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 281, Mayıs 2016, www.yaklasim.com (07/11/2019)

⁴⁸⁶ Yusuf Sürmen ve Metin Çoban, "Yap-İşlet-Devret Modeli ve Muhasebe İşlemleri", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı: 142, s. 224-225.

⁴⁸⁷ Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.04.2014 tarih ve 36 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 08/11/2019)

⁴⁸⁸ **3996 sayılı Kanun'un uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleyen 94/5907 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**, 01.10.1994 tarih ve 22068 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yatırımlarla ilgili olarak, idare ve görevli şirketçe ilgili Kanun ve ilgili Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında yapılan işlemlerin harçlardan ve damga vergisinden istisna olduğu ifade edilmiştir. İstisna kapsamındaki işlemler aşağıda sıralanmıştır:

- *“İsteklilerin idareye verecekleri geçici teminat mektuplarından sadece görevlendirilen şirketin verdiği geçici teminat mektubu, kesin teminat mektubu ve bunlarla ilgili diğer teminat ve garantilerle görevlendirme (ihale) kararları,*
- *Görevli şirket ile idare arasında düzenlenen uygulama sözleşmesi ile bu sözleşme hükümlerine dayanılarak kamu kurum ve kuruluşları ile yapılan diğer sözleşmeler,*
- *İdare tarafından yatırımla ilgili gerçekleştirilecek kamulaştırmalar ile kamulaştırılan taşınmazların tapu siciline, görevli şirket lehine konulan tescil ve şerhler,*
- *Yatırım döneminde kullanılmak üzere görevli şirket tarafından yatırım kredisi temini ile mal ve hizmet alımları,⁴⁸⁹*
- *Yatırımın tamamlanmasını takiben idare ile görevli şirket arasındaki işletme ve bu dönem sonundaki devir uygulaması, ile ilgili işlemler ve bu işlemler nedeniyle düzenlenen kağıtlar da damga vergisi ve harçtan istisna edilir.”*

4.2.6. Emlak Vergisi Yönünden YİD Modelinin Vergilendirilmesi

Emlak vergisi; bina, arazi ve arsa üzerinden alınan bir servet vergisidir. Bu vergi belediyeler tarafından tahsil edilmektedir.⁴⁹⁰ İnşaat işini geçici kabule tabi olması nedeniyle inşaat, geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihte biter. Dolayısıyla YİD modelinde inşaatın bittiği tarihe kadar emlak vergisi mükellefiyeti işi yaptıran idaredir. YİD modelinde, işletme süresi boyunca tesisin intifa hakkı yüklenicide bulunmaktadır. Emlak Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince; *“intifa hakkı sahibi verginin mükellefidir”*. Ayrıca, Medeni Kanun'un 737'nci maddesi uyarınca; *“intifa hakkı sahibi intifa edilen şeyin muhafaza*

⁴⁸⁹ Alt yüklenici konumunda olan şirketlerin bu istisnadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır. Bknz. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.10.2008 tarih ve GİB.0.02.62/6231-7-757 sayılı özelgesi. (www.gib.gov.tr, 19/11/2019)

⁴⁹⁰ Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Trabzon: Derya Kitabevi, 2009, s. 283.

masrafları ile işletme masraflarını ve vergisini ödemekle yükümlüdür.” Emlak Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinde yer alan düzenleme Medeni Kanun hükümlerine paraleldir. Dolayısıyla, YİD modeli çerçevesinde yapılan yatırımlarda, işletme döneminde emlak vergisi mükellefi yüklenici olmaktadır.⁴⁹¹

4.3. YAPI KOOPERATİFLERİNDE VERGİLENDİRME

Anayasanın ekonomik hükümleri içeren ikinci bölümünün “*Kooperatifçiliğin Geliştirilmesi*” başlıklı 171’inci maddesinde yer alan; “*Devlet, millî ekonominin yararlarını dikkate alarak, öncelikle üretimin artırılmasını ve tüketicinin korunmasını amaçlayan kooperatifçiliğin gelişmesini sağlayacak tedbirleri alır.*” hükmü uyarınca gerek vergi mevzuatında, gerekse diğer mevzuata ilişkin düzenlemelerde kooperatiflerle ilgili olarak birçok hükme rastlamak mümkündür.⁴⁹² Yeni konutlar üretilmesi ve ekonomiye kazandırılması yönüyle yapı kooperatifleri, inşaat sektörü içerisinde önemli bir yere sahiptir.

1163 sayılı Kooperatifler Kanunu’nun⁴⁹³ 1’inci maddesinde kooperatif tanımına yer verilmiştir.⁴⁹⁴ Kooperatifler, gerçek ve tüzel kişi ortaklarının ekonomik menfaatlerini ve ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet yolu ile sağlayıp en elverişli şartlarla karşılamak amacıyla, eşit hakla ve birlikte çalışmak arzusu ile kendi istekleriyle kurdukları değişir sermayeli, değişebilen ortaklı, sorumluluğu belirli, tüzel kişiliğe sahip kuruluşlar olarak tanımlanabilir.⁴⁹⁵ Kooperatifler Kanunu’nun 19’uncu maddesine göre, kooperatife ortak olan her şahıstan en az bir ortaklık payı alınması gerekmektedir ve ortak tarafından bu hak dahilinde birden fazla pay alınması da mümkündür. Kooperatifler Kanunu uyarınca; kooperatif ortaklığına girmek için gerçek kişilerin medeni hakları kullanma yeterliliğine sahip olmaları gerekir. Kamu ve özel hukuk tüzel kişileri de, amaçları bakımından ilgilendikleri kooperatiflere ortak olabilirler.

⁴⁹¹ Ebru Turan, “Yap İşlet Devret Modelinde Muhasebe Düzeni”, **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009, s. 38-39

⁴⁹² İrfan Vural; “Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 160, Nisan 2006, www.yaklasim.com (20/11/2019).

⁴⁹³ **1163 sayılı Kooperatifler Kanunu**, 10/05/1969 tarih ve 13195 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴⁹⁴ Buna göre, “*tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım, dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve kamu tüzel kişileri ile özel idareler, belediyeler, köyler, cemiyetler ve dernekler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli teşekküllere kooperatif denir.*”

⁴⁹⁵ Orhan Nuri Çevik, **Kooperatifler Kanunu**, 6. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003, s. 44.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesine göre, kurumlar vergisine tabi olan kooperatifler, yapıları ve amaçları itibariyle sermaye şirketleri, iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara bağlı iktisadi işletmelerden farklılık arz ederler. Ticaret şirketlerini kar elde etme amacı vardır, kooperatiflerde ise amaç ortaklarının menfaatini sağlamaktır.⁴⁹⁶ Kooperatiflerin kuruluş amacı, ortaklarının ekonomik ihtiyaçlarını karşılıklı yardım ve dayanışma ile korumaktır.

Kooperatifler ile diğer ticaret şirketleri arasında birtakım farklılıklar mevcuttur.⁴⁹⁷ Ticaret şirketlerini kar elde etme amacı vardır, kooperatiflerde ise amaç ortaklarının menfaatini sağlamaktır.⁴⁹⁸ Sermaye şirketlerinde ortaklara sahip oldukları sermaye payına göre kar dağıtımı söz konusu iken, kooperatiflerde ise risturn dağıtımı sermaye şirketlerindeki kar dağıtımından farklılık arz etmektedir.⁴⁹⁹

4.3.1. Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Kurumlar vergisi, sermaye şirketlerinin gelirlerini vergilendirmek amaç ve düşüncesiyle ortaya çıkmıştır. Ancak ekonomide sermaye şirketi ile aynı rekabet düzeni içinde faaliyet gösteren iktisadi kamu kurumları ile tüzel kişiliği bulunan ya da bulunmayan bir kısım ekonomik oluşumlar da kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılmıştır.⁵⁰⁰

Kooperatifler genel olarak kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmekle beraber; kuruluş amaçları, sermaye yapısı ve ortakları ile olan ilişkileri göz önüne alınarak, belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.⁵⁰¹ Vergi muafiyeti, vergi kanunlarına göre belirli kişilerin veya kişi gruplarının vergi mükellefiyeti dışında bırakılmasıdır.⁵⁰² Söz konusu

⁴⁹⁶ Yusuf Üstün ve Muhittin Aydın, **Kooperatifler Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 2014, s. 11

⁴⁹⁷ Ali Uysal ve Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2008, s. 126; İsa Aydemir, "Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı :380, Nisan 2013, s. 168-169.

⁴⁹⁸ Yusuf Üstün ve Muhittin Aydın, **Kooperatifler Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 2014, s. 11

⁴⁹⁹ İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2009, s. 57-58

⁵⁰⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 331.

⁵⁰¹ Burak Tepe, "Kooperatif Muafiyeti Açısından Ortak Dışı İşlem Sorunsalı", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 170, Kasım 2013, s. 118- 119.

⁵⁰² Uğur Yiğit, **Vergi Hukuku**, 1. Baskı, Ankara: Yetkin, 2019, s. 120.

muafiyet hükmüyle amaçlanan durum, kooperatifin faaliyetinin kooperatifçilik amaç ve esasları çerçevesinde kaldığı sürece kazançlarının kurumlar vergisi dışında bırakılmasıdır.⁵⁰³

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesinde, kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olma şartlarına yer verilmiştir. Bahsedilen şartlar, esas itibariyle kooperatiflerin vergi rejimi açısından ticaret şirketlerinden ayıran hususlardır. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde söz konusu muafiyet şartları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Bu şartlar; sermaye üzerinden kazanç dağıtılmamasına, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesine, yedek akçelerinin ortaklara dağıtılmamasına ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin şartların kooperatifin ana sözleşmesinde yer alması ve bu şartlara fiilen uyulmasıdır. Söz konusu şartlardan ilk üçü, ticaret şirketlerini kooperatiflerden ayıran temel unsurlar olup, bu şartlara uyulması muaflik açısından önem arz etmektedir. Diğer şart olan sadece ortaklarla iş görülmesi ise kooperatifin kuruluş amacına uygun faaliyet göstermesinde etkili bir şart olmakla birlikte bu şarta uyulmaması halinde de kooperatifin ticaret şirketlerinden bir farkı kalmayacaktır.⁵⁰⁴ Sayılan şartları taşımayan kooperatifler, ticaret şirketleri gibi Kurumlar Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen sınırlamaların dışına çıkılması halinde; rekabet eşitliğinin zedelenmemesi amacıyla kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması amaçlandığından, kimi şartların ana sözleşmede yer alan hükümlerle ya da fiili olarak ihlal edilmesi durumunda muafiyetten faydalanılamaması öngörülmüştür.⁵⁰⁵ Dolayısıyla, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri; faaliyetlerinin kar elde edilip ortaklara dağıtılması amacına yönelme durumunun ortaya çıkmaması ve kooperatifçilik amaçları içinde kaldığı sürece mümkün olacaktır.

Kooperatifler kendi bünyesinde ücret menfaati karşılığında çalıştırdıkları işçilere ödediği ücret ve yönetim, denetim kurulu üyelerine ödedikleri ücret, yolluk, huzur hakkı ve benzeri diğer menfaatler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat yapmak

⁵⁰³ Muhittin Bekler, "5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4'üncü Maddesinin Kooperatiflerle İlgili (k) Bendi Hükümünün Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 343, Mart 2010, s. 91.

⁵⁰⁴ Kemal Karaman, "Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 292, Nisan 2017, www.yaklasim.com (07/02/2020)

⁵⁰⁵ Doğan Şenyüz, **Açıklama ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.157.

zorundadırlar. Ayrıca, gerçek kişilere ait gayrimenkul ve gayrimenkul sayılan malların kooperatiflerce kiralanması karşılığında yapılan gerçek kişilere yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılarak ilgili vergi idaresine beyan edilip süresinde ödenmesi gerekmektedir. Ancak yukarıda bahsi geçen kiralamaların bazılarında gelir vergisi kesintisi yapılamayacaktır.

Kooperatifler yaptırdıkları serbest meslek faaliyetleri (noterlik faaliyeti hariç örneğin meslek mensubu kişilere yaptırılan işlemler, avukatlara takip ettirilen davalar vs.) dolayısıyla bu mesleği icra edenlere ödenen bedeller üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdürler.⁵⁰⁶ Bu kapsamda kooperatifler kendilerine karşı yıllara yaygın inşaat işini taahhüt eden müteahhitlere ve taşeronlara⁵⁰⁷ ödedikleri hak ediş bedelleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olmaları gelir vergisi kesintisi yapmalarına engel değildir.⁵⁰⁸

4.3.1.1. Sermaye Üzerinden Kazanç Dağıtılmaması Şartı

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmesi için, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmayacağına dair hüküm olması ve bu hükme fiilen uyulması gerekir.⁵⁰⁹ Kooperatif ana sözleşmesinde bu şekilde hüküm yoksa, kooperatif ortaklarına sermaye üzerinden kazanç dağıtmasa bile kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamaz.⁵¹⁰

Kooperatifler Kanunu'na göre, kooperatiflerde gelir ve gider farklarının ortaklara dağıtılmayarak kooperatiflerin yedek akçelerine eklenmesinin esas olduğu kabul edilmektedir. Kooperatiflerde risturn dağıtımı olarak adlandırılan kar dağıtım yöntemine göre, her ortağın kooperatifle gerçekleştirdiği işlem tutarının, tüm ortaklarla gerçekleştirilen toplam işlem tutarı

⁵⁰⁶ GVK'nın "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94/2. maddesi gereğince yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) gelir vergisi tevkifatı yapılmasının gerektiğine hükmedilmiştir.

⁵⁰⁷ Buradaki taşeronların gerçek kişi yada tüzel kişi müteahhit veya taşeron olmasının farkı yoktur.

⁵⁰⁸ Mehmet Fatih Gür, "Kooperatiflerin Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Tevkifat Yükümlülüğü", **Yaklaşım**, Haziran 2014, Sayı: 258, www.yaklasim.com (07/04/2020)

⁵⁰⁹ İrfan Vural, "Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özellikli Konular", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 340, Ocak 2017, s. 23.

⁵¹⁰ Danıştay 4. Daire'nin 09.03.1993 tarih ve E. 1991/3296, K. 1993/1088 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/02/2020)

"Ana sözleşmesinde kanunun aradığı koşullar yazılı olmayan kooperatifin muafıktan yararlanması mümkün değildir."

içindeki oranına göre dağıtım yapılır.⁵¹¹ Risturn dağıtımı, sermaye üzerinden bir kar dağıtımı olarak değerlendirilmez ve kurumlar vergisi muafiyet şartlarını ihlal etmez. Faiz ödemesi şeklindeki dağıtım ise 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na ilişkin 20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde⁵¹² kooperatif muafiyetini ihlal edecek şekilde “sermaye üzerinden kazanç dağıtımı” olarak görülmemiş ve dolayısıyla muafiyet şartlarına aykırılık olmadığı belirtilmiştir. Söz konusu tebliğde konuyla ilgili olarak yapılan açıklamalar, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulamasında da uygulanabilecektir.⁵¹³

Kooperatifler Kanunu’nun 38’inci maddesine göre, ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılat ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabilecektir. Bu tür bir dağıtımın kooperatif ana sözleşmesinde yer alması, hem “sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması” hem de “münhasıran ortaklarla iş görülmesi” şartlarını ihlal ettiğinden, muafiyet şartları uygulanamayacaktır.⁵¹⁴ Öte yandan, sermaye şirketlerinde kazanç normal olarak sermaye payı üzerinden dağıtılır. Ancak bazı hallerde, kazancın örtülü yoldan ortaklara dağıtımı ile karşılaşılır. Vergi hukuku açısından bu işlemin sermaye üzerinden yapılan kar dağıtımından farkı yoktur. Bu nedenle KVK’da örtülü kazanç dağıtımı uygulaması özel şekilde düzenlenmiştir. Esas itibarıyla KVK’nın örtülü kazanç dağıtımı hükmü kooperatifler için de geçerli bulunmaktadır. Bu itibarla kooperatiflerde kazancın örtülü yoldan dağıtılması halinde, kazanç dağıtım şartının ihlal edildiğinin kabulü gerekir.⁵¹⁵

⁵¹¹ Sermaye üzerinden kazanç dağıtımı, gelir gider farkının en az %50’si ortaklara (risturn şeklinde) dağıtıldıktan sonra genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödemesi şeklinde yapılabilir.

⁵¹² **20 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği**, 08.05.1981 tarih ve 17334 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵¹³ Kooperatifler Kanunu’nun “Gelir gider farkları, bölünmesi ve paylara faiz verilmesi” başlıklı 38’inci maddesi aşağıdaki şekildedir:

“Ana sözleşmede aksine hüküm bulunmadığı takdirde ortaklarla yapılan muamelelerden bir yıllık faaliyet sonunda elde edilen hasılanın tamamı gelir gider farkı olarak kooperatifin yedek akçelerine eklenir. Gelir-gider farkının ortaklar arasında bölüşülmesi öngörülmüş ise bu bölünme ortakların muameleleri oranında yapılır. Gelir-gider farkının en az % 50’si ortaklara dağıtıldıktan sonra, ortakların sermaye paylarına genel kurul kararı ile Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek üzere faiz ödenebileceği ana sözleşme ile hükme bağlanabilir. Ortak dışı işlemlerden elde edilen hasılanın ortaklara sermaye payları oranında dağıtılabileceği ana sözleşmede hükme bağlanabilir. Dağıtılmadığı takdirde, bunlar kooperatifin gelişmesine yarayacak işlerde kullanılmak üzere özel bir fonda toplanır. Bir yıllık faaliyet neticeleri menfi olduğu takdirde açık, yedek akçelerden ve bunların kafi gelmemesi halinde ek ödemelerle veya ortak sermaye paylarıyla karşılanır. Menfi neticeler ortadan kaldırılmadıkça gelir gider farkı ve faiz dağıtımı yapılamaz.”

⁵¹⁴ Vural, s. 24.

⁵¹⁵ Yılmaz Özbalcı, **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 1. Baskı, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007, s. 113.

4.3.1.2. Sadece Ortaklarla İş Görülmesi Şartı

Kooperatiflerin varoluş amacı, ortaklarının menfaatlerini gözetmek ve ihtiyaçlarını karşılamak olduğu için, faaliyetlerini doğal olarak sadece ortaklarla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ortak dışı işlem yasağı sadece ortak olmayanlarla işlem yapılmasını değil, ortaklarla ana sözleşmede yer almayan konularda işlem yapılmasını da kapsamaktadır. Sadece ortaklarla iş görülmesi şartı, kar elde edip ortaklara dağıtan ve rekabet eşitliğini zedeleyen kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamamasına yönelik olarak düzenlenmiştir. Ortak dışı işlem yapılması halinde, elde edilen kazanç doğrudan ortaklara dağıtılsa bile kooperatifin mali bünyesini güçlendirerek ortaklara menfaat sağlamaktadır.⁵¹⁶ Bu durumda, kooperatifçilik faaliyetinin amacının ortaya konduğu 1163 Sayılı Kooperatifler Kanunu'nda yer alan kooperatif tanımının çizdiği *"ortakların meslek ve geçimleri ile ilgili menfaatlerini karşılıklı yardım ve dayanışma ve kefalet suretiyle sağlamak ve korumak"* çerçevesinden çıkılacaktır.

Ortak içi işlem kavramı; kooperatif ana sözleşmesinde belirtilen faaliyetler kapsamında kooperatifin ortaklarıyla gerçekleştirdiği faaliyetleri ifade eder. Ortak içi işlemlere örnekler aşağıda belirtilmiştir:⁵¹⁷

- Konut veya işyeri yapımı için gerekli arazi veya arsanın satın alınması,
- Bu arazi veya arsanın imar durumuna uygun bir şekilde parsellenmesi,
- Parsellerin ortaklara dağıtımı,
- Yapılacak inşaatın projelendirilmesi,
- Yaptırılan proje çerçevesi içinde inşaatın yaptırılması,
- İnşaat için gerekli malzeme, araç-gereçlerin alımı ve kiralanması,
- İnşaat ve yönetim için gerekli personelin çalıştırılması,
- Kooperatifin yapı işleriyle ilgili borçlanmaların yapılması, (yapım işlerinin finansmanında kullanılmak üzere yapılacak borçlanmalarda kooperatif arazi/arsa veya binalarının ipotek edilmesi de ortak içi işlem sayılmaktadır.)
- Tamamlanan konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımı,

⁵¹⁶ Bekler, s. 92.

⁵¹⁷ Bekler, s. 90.

- Kooperatif mülkiyetindeki bina, sosyal tesis, araç ve gereçlerinin kooperatif yönetiminde ve münhasıran ortaklarının hizmetinde kullanılması.
- Yapı kooperatiflerinin arsa satın almak yerine, arsa payı karşılığı sözleşme yoluyla arsa temin etmesi de ortak içi işlem kapsamındadır.^{518 519}

Kooperatif ana sözleşmesinde belirlenmiş olan faaliyetlere dahil olmakla birlikte, ortaklarla ilgisi olmayan işlemler de ortak dışı işlem değerlendirilir. Kooperatifler Kanunu'nda, ortak dışı işlem yapılmasını yasaklayan bir hüküm bulunmamaktadır. Bu çerçevede, kooperatifler açısından muafiyet şartının ihlali anlamına gelecek ortak dışı işlemlerin hangi işlemler olduğu değerlendirilirken, esas itibarıyla kooperatifin ana sözleşmesinde belirtilen temel amaç doğrultusunda ve her olayın kendi içinde değerlendirilmeye tabi tutulması suretiyle yorum yapılması gerekmektedir. Kooperatiflerin ana sözleşmelerinde belirlemiş oldukları ve kuruluş amacına uygun olan uğraş konusu içinde, gerek ortakları ile gerekse ortakları dışındaki üçüncü kişilerle, amacını gerçekleştirebilmek için ortaklarla yapılan muamelelerle ilgili işlemler yapabileceği açıktır. Zira ekonomik hayat içerisinde diğer aktörlerle ilişki içinde bulunan kooperatifler, ortaklarının menfaatlerini korumak için bu aktörlerle işlemler yapabilecektir.⁵²⁰ Ortak dışı işlemlere ilişkin örnekler aşağıda belirtilmiştir⁵²¹:

- Yapı kooperatifinin amaçlarının gerçekleştirilmesi için temin edilen arazinin tamamen veya kısmen ortaklar dışındakilere satışı^{522 523},

⁵¹⁸ Danıştay 3. Daire'nin, 10/03/2011 tarih ve E. 2008/4291, K. 2011/794 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/02/2020)

"Kooperatifin, satın almak yerine arsa payı karşılığı sözleşme yoluyla arsa temin etmesi ortak dışı işlem sayılmaz."

⁵¹⁹ Danıştay 3. Daire'nin, 10/03/2011 tarih ve E. 2008/4737, K. 2011/795 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/02/2020)

"Arsa sahibi ile yapılan sözleşme şeklinde gayrimenkul satış vaadi ve arsa payı inşaat sözleşmesi uyarınca maliyeti ortaklar tarafından karşılanarak inşa edilecek konutlardan arsa sahibine vermek suretiyle arsa temini, kooperatif ortaklarının en elverişli koşullarda konut sahibi olmaları amacım sağlamaya yönelik ortaklarca yapılan işlemlerin gereği olduğundan, ticari kazanç elde etme amacı taşımayan söz konusu işlemi ortak dışı işlem olarak nitelendirmek mümkün değildir."

⁵²⁰ Tepe, s. 124.

⁵²¹ Bekler, s. 91.

⁵²² Danıştay 4. Daire'nin 26.12.1989 tarih ve E. 1989/1284, K. 1989/2935 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/02/2020)

"Ortakların yanında ortak olmayanlara da satış yapan kooperatif muafiyetten yararlanamaz."

⁵²³ Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 12.06.2015 tarihli ve 85373914-125[49.01.13]-73 sayılı özeldesesi, (www.gib.gov.tr, 20/02/2020)

"Kooperatife ait arsanın satılması halinde ortaklarla işlem görülmesi şartı ihlal edilmiş olduğundan Kurumlar Vergisi muafiyetinden yararlanılamaz. Satışın yapıldığı tarihte muafiyet şartları ihlal edilmiş olduğundan bu tarih itibarıyla mükellefiyet tesis ettirilmelidir. Ayrıca arsanın satış bedeli ile endekslenmiş maliyet bedeli arasındaki fark kurum kazancı olacaktır."

- Taşınmazların ortaklar dışındakilere tahsisi, satışı veya kiralanması,
- Kooperatifin amaçlarının gerçekleştirilmesinde kullanılmak üzere alınan araç, gereç ve malzemelerin başkalarına satışı veya kiralanması⁵²⁴,
- Arazinin kat karşılığı müteahhide teslimi⁵²⁵,
- Kooperatifin tasfiyesi dolayısıyla elde edilen kazançlar.

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre; yapı kooperatiflerinin arsa karşılığı bağımsız bölüm elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmakla birlikte, bu kooperatiflerin her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi durumu ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Ayrıca yapı kooperatifi tarafından inşa edilen bağımsız bölümlerde yaşayanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla sosyal tesislerin arsa karşılığı inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir. Ancak, bu tesislerin kooperatif tarafından işletilmesi durumunda muafiyet şartı ihlal edilmiş olacaktır.⁵²⁶

Yapı kooperatifinin konut veya işyeri inşa etmek üzere malzeme satın alması veya bankalardan kredi alması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir. Kooperatiflerin ortaklarından topladığı paralardan elde ettikleri faiz gelirleri de, ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları için kullanılması koşuluyla, ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir. Diğer taraftan, kooperatife ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi⁵²⁷ veya kooperatifin inşa ettiği bağımsız bölümlerin ortaklara dağıtımından sonra geride kalan gayrimenkullerin satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir. Kooperatif arsasının kamulaştırılması, kooperatifin iradesi dışında, kamu gücü kullanılarak yapılan tek taraflı idari

⁵²⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 04.09.2015 tarihli ve 62030549-125[2-2015/144]-78877 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 20/02/2020)

“Kooperatifin faaliyetlerinde kullanılmak üzere satın alınan kamyonetin ihtiyaç kalmaması dolayısıyla satılıp satış tutarının kooperatifin yatırımlarında kullanılması halinde muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır. Nitekim 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elde kalan alet, edevat ve malzemenin satılmasının ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiştir. Ancak söz konusu durumda kullanılan kamyonete ihtiyaç kalmaması dolayısıyla satışı vardır. Bu nedenle işlem ortak dışı sayılacak ve muafiyet şartlarının ihlal edildiği satış tarihinden itibaren kooperatif için kurumlar vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.”

⁵²⁵ Ancak, bu kooperatiflerin, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

⁵²⁶ Yusuf Üstün ve İbrahim Hak, **Kooperatiflerin Vergisel Boyutu**, 1. Baskı, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2020, s. 74

⁵²⁷ Bu durumdaki kooperatiflerin, sadece gelirinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirinden ibaret olması halinde yapılan kesinti nihai vergileme olmaktadır. Ancak, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilmesi halinde bu gelirler de beyannameye eklenip kesinti yoluyla ödenen vergiler hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir.

bir işlemdir. Dolayısıyla kamulaştırma, sadece ortaklarla iş görülmesi şartını ihlal eden bir işlem değildir.⁵²⁸ Kooperatiflerin birikimlerini banka hesaplarında değerlendirmesi karşılığında faiz geliri elde etmeleri⁵²⁹ ve bu gelirleri ortaklara dağıtmaları durumunda da muafiyet şartları ihlal edilmeyecektir.⁵³⁰

Kooperatif ana sözleşmelerinde kulüp, satış mağazası, berber, oyun salonu, sinema gibi sosyal tesis kuruluşlarına yer veren yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti sona ermez. Ancak bu kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için bu sosyal tesislerin kooperatif üyelerinin sosyal gereksinimlerini karşılamaya yönelik olması ve kooperatifin yönetim kurulu tarafından bizzat işletilmesi gerekmektedir. Bu tür sosyal tesislerin kooperatifin yönetim kurulu haricindeki kişilerce işletilmesi ya da ortakları dışında da yararlanmaya açılması durumları, kooperatifin kâr elde etmesine yönelik faaliyetler olarak değerlendirilip, yapı kooperatifinin kurumlar vergisi muafiyet şartının kaybedilmesine yol açacaktır.⁵³¹

Yapı kooperatiflerine ait arsaların kat karşılığı verilmesinde, bu işlemin ortak içi işlem sayılabilmesi için, her bir ortak değil, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerektiğidir. Dolayısıyla, bir ortağın birden fazla bağımsız bölüm sahibi olması, işlemin ortak dışı işlem sayılmasına sebep olmamalıdır. Önemli olan husus, her bir hisse için bir bağımsız bölüme sahip olunmasıdır. Örneğin bir yapı kooperatifinin 100 hissesi ve bu hisselerle sahip 100 ortağı bulunduğunu varsayalım. Kooperatif, arsasını kat karşılığı olarak müteahhide teslim etmiş ve bunun karşılığında 100 adet konut ve 100 adet işyeri almıştır. Kooperatif bu bağımsız bölümleri her bir ortağına bir konut ve bir işyeri olarak teslim etmiştir. Bu örnekte, her bir hisse için bir işyeri ve bir konut verildiği için, bu işlem ortak içi işlem olarak

⁵²⁸ Gürol Ürel, “Kurumlar Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Kooperatif Muafiyeti”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 19, Nisan 2020, www.lebibyalkin.com.tr, (20/04/2020).

⁵²⁹ Danıştay 4. Daire’nin 15.09.1998 tarih ve E. 1997/1500, K. 1998/889 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/02/2020)

“Kooperatiflerin üyelerinden topladığı aidatlar bankada değerlendirerek faiz elde etmesi, kooperatifin amacı dışında bir faaliyet olarak değerlendirilemez ve kooperatifin muafiyet koşullarını ihlal ettiği şeklinde yorumlanamaz”

⁵³⁰ Danıştay 3. Daire’nin 26.02.1998 tarih ve E. 1996/4819, K. 1998/586 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 17/02/2020)

“Kooperatifin elde ettiği faiz gelirini ortaklarına dağıtması, sermaye üzerinden kazanç dağıtımı anlamına gelmediğinden kusur cezalı vergi tahakkuk ettirilmesi hukuka aykırıdır.”

⁵³¹ Soner Azar, “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 269, Mayıs 2015, www.yaklasim.com (07/02/2020)

değerlendirilemeyecektir. Dolayısıyla yapılan işlem, ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek ve muafiyet şartları gerçekleşmeyecektir.⁵³²

Bir ortağın birden fazla kooperatif hissesine sahip olması durumunda, her bir hisse için teslim alınan daire veya işyeri sayısının değerlendirilmesi gerekmektedir. Örneğin, kooperatif ortağının 5 adet hissesi olması ve bu hisseleri için 5 adet konut teslim alması durumunda, bu işlem ortak dışı işlem olarak değerlendirilmez. Diğer taraftan, bir kooperatifin arsası üzerinde işyeri veya konut yapılması karşılığında müteahhide başka yerde bulunan bir arsanın verilmesi durumunda da muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.⁵³³

Anlaşma gereği alınacak konutlar için, kooperatifin başka yerde müteahhide arsa teslim etmesi de uygulamada söz konusu olabilmektedir.⁵³⁴ Yapı kooperatiflerine sağlanan muafiyetin kapsamı aynı arsa üzerindeki tasarruflara ilişkindir. Bir kooperatifin arsası üzerinde işyeri veya konut yapılması karşılığında müteahhide başka yerde bulunan bir arsanın verilmesi durumunda da muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.⁵³⁵

Kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra kalan bağımsız bölümlerin veya arsaların satılması ortak dışı işlem değerlendirilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Ayrıca, KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca; *“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur.”*⁵³⁶ Dolayısıyla, yapı kooperatiflerinin de ilgili istisnadan faydalanabilmesinin mümkün olduğu; ancak kazancın özel bir fon hesabında tutulması ve ortaklara

⁵³² Vural, s. 28.

⁵³³ Vural, s. 28.

⁵³⁴ Ramazan Kaya, “Konut Yapı Kooperatiflerine Vergisel Yönden Genel Bakış ve Özellikli Konulara İlişkin Sorular ve Cevaplar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 220, Ocak 2018, s. 82.

⁵³⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352 - 24605 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 20/04/2020)

⁵³⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin, “5.6.2.3.3. Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi” başlıklı bölümün üçüncü paragrafında, *“Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.”* açıklamasına yer verilmiştir.

dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda kullanılması gerekmekteği değerlendirilmektedir. Örneğin, arsa satışından elde edilen gelirin kooperatif üyelerine ait ev veya işyerlerinin tadilatı için kullanılması durumunda istisnadan yararlanması mümkün değildir.⁵³⁷

Konu risturn istisnası açısından değerlendirildiğinde, bu istisna ortaklar ile ortaklık ilişkisi içerisinde gerçekleştirilen işlemlerden doğan kazançlar için geçerli olup, ortak dışı işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık ilişkisi dışında gerçekleştirilen işlemlerden doğan kazançlar için risturn istisnası uygulanamaz. Bu nedenle, kooperatiflerin aktiflerinde kayıtlı arsaların satışından kaynaklanan kazançları risturn istisnasının kapsamı dışındadır.⁵³⁸ Gayrimenkul satışı sonucu elde edilen kazancın ortaklara dağıtılması halinde dağıtılan kazanç tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁵³⁹ Aynı şekilde, kooperatifin sahip olduğu arsanın satışından elde edilen kazançlar ile bu kazançların nemalandırılması sonucu elde edilen kazançların ortaklara dağıtılması durumunda da gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.⁵⁴⁰

Tasfiye sürecine giren kooperatiflerde⁵⁴¹, tasfiye sürecine girdikten sonra da vergisel yükümlülükleri devam etmektedir. Kooperatifler normal faaliyet hayatı içerisinde, şartları taşımaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilecekleridir. Ancak kooperatifin tasfiye haline girmesi ve aktifinde yer alan gayrimenkulleri ortaklar haricindeki kişilere veya ortaklarına ortaklık statüsü dışında satması durumunda, muafiyet şartları ortadan kalkmış olacaktır.

⁵³⁷ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 25.10.2013 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-125[KVK.2013.ÖZ.31]-261 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 20/04/2020)

⁵³⁸ Cem Tekin, "Kooperatiflerin Arsa Satış Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 55, Temmuz 2008, www.lebibyalkin.com.tr, (20/04/2020).

⁵³⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.07.2016 tarih ve 27575268-105[229-2015- 355]-181228 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 20/04/2020)

⁵⁴⁰ Nur Ekesan, "Kooperatif Arsasının Satışı ve Arsa Değerinin Ortaklara Dağıtılmasında Vergilendirme", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 247, Temmuz 2013, www.yaklasim.com, (20/04/2020).

⁵⁴¹ Kooperatifler Kanunu'nun 83'üncü maddesi uyarınca; "*tasfiye haline giren kooperatifin bütün borçları ödendikten ve ortak pay bedelleri geri verildikten sonra kalan mallar ancak Anasözleşmede bu husus öngörülmüş olduğu takdirde, ortaklar arasında paylaştırılır. Anasözleşmede başka bir hal tarzı kabul edilmiş olmadıkça paylaştırma, dağılma anında kayıtlı ortaklar veya hukuki halefleri arasında eşit olarak yapılır.*"

Tasfiye halinde olan kooperatiflerin aktifinde bulunan gayrimenkullerin satışından elde edilen kazancın, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen satış kazancı istisnasından yararlanması mümkün değildir. Tasfiye halinde olan kooperatife ait olan taşınmazların satılması "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartının ihlali olarak değerlendirileceğinden, satışın yapıldığı tarih itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekmektedir.⁵⁴²

Tasfiye halindeki kooperatife ait taşınmazın üçüncü kişilere satışından dolayı, kooperatiflerin Vergi Usul Kanunu'na göre fatura kullanma mecburiyetleri bulunduğundan, söz konusu taşınmaza ilişkin satış işleminin tapuya tescil tarihinden itibaren, ancak tapuya tescil tarihinden önce fiilen teslim gerçekleşmiş ise mal tesliminin gerçekleştiği tarihten itibaren azami yedi gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Kooperatiflerin, sahip oldukları gayrimenkulü ortak olmayanlara kiralanması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmektedir. Bu durumda kooperatif, ilgili kira geliri için vergi muafiyetinden yararlanamaz.⁵⁴³ Zira bu durumda kooperatifin ana amacıyla ilgisi bulunmayan bir faaliyet sonucu gelir elde edilmektedir. Kooperatif tarafından ortaklara fiilen tesliminin yapılmasına rağmen devam eden yargı süreci nedeniyle ortaklar adına tahsisleri henüz yapılamamış olan gayrimenkullerin, gelirleri kendilerine ait olmak üzere, ortaklar tarafından kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilemeyecektir.⁵⁴⁴

Bir yapı kooperatifinin GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında menkul sermaye iradı⁵⁴⁵ elde etmesi ve bu geliri ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması halinde, KVK'nın 4'üncü maddesinde belirtilmiş olan muafiyet hükmünden faydalanabilecektir. Ancak konusu gelirler tevkif suretiyle vergilendirilmemişse muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılacak ve buna göre işlem yapılacaktır.⁵⁴⁶

⁵⁴² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-4/1-k-7352-24605 sayılı özeliği, (www.gib.gov.tr, 20/04/2020)

⁵⁴³ Mehmet Yücel, "Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti, Şartları ve Özellikli Durumlar", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 270, Haziran 2015, www.yaklasim.com (20/04/2020)

⁵⁴⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 11395140-019.01-877 sayılı özeliği, (www.gib.gov.tr, 20/04/2020)

⁵⁴⁵ Bu gelirlere örnek olarak; mevduat faizi, hazine bonusu ve tahvil faizi ve repo geliri verilebilir.

⁵⁴⁶ Levent Başak, "Kooperatifler Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Etmeleri Halinde Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilir mi?", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 269, Mayıs 2015, www.yaklasim.com (20/04/2020)

Yapılan değerlendirmelerin ışığında; kooperatifler tarafından yapılan bir işlemin ortak dışı işlem olarak değerlendirilmemesi için öncelikle kooperatif ana sözleşmesinde yazılı faaliyet konusuna dahil bir işlem olması gerekmektedir. Uygulamada karşılaşılan sorunlardan birisi; kooperatiflerin her türlü faaliyet konusunu ana sözleşmelerine ekleyerek, muafiyete ilişkin şartın bertaraf edilmeye çalışılmasıdır. Bu amaçla gerçekleştirilen işlemlerin sadece ortaklarla gerçekleştirilse bile, ortak dışı işlem olarak değerlendirilmesine sebebiyet verebilir.⁵⁴⁷ Özetle, bu konuda yapılacak değerlendirmelerde her olay kendi içerisinde yorumlanmalı, kooperatiflerin ortaya çıkma ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılma gerekçeleri ile neden muafiyet hükümlerinin oluşturulmasına gerek duyulduğuna ilişkin değerlendirmeler göz önünde bulundurulmalıdır.

4.3.1.3. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Kazanç Üzerinden Hisse Verilmemesi Şartı

Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve buna uyulması gerekmektedir. Kooperatifler Kanunu'nun 56'ncı maddesinin son fıkrasındaki, *“Yönetim kurulu üyelerine genel kurulca belirlenen aylık ücret, huzur hakkı, risturn ve yolluk dışında hiçbir ad altında başkaca ödeme yapılamaz.”* hükmü uyarınca da, kazanç üzerinden hisse verilmesi yasaklanmıştır.⁵⁴⁸

4.3.1.4. Yedek Akçelerin Ortaklara Dağıtılmaması Şartı

Yedek akçeler zorunlu veya ihtiyari olarak belirli bir amaçla riskleri minimize etmek için ayrılırlar. Kanuni ve ihtiyari yedek akçeler vergi matrahından indirim konusu yapılamazlar. Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muafiyet şartlarından birisi de yedek akçelerin ortaklara dağıtılmayacağına ana sözleşmede yer verilmesi ve bu koşula fiilen riayet edilmesidir.

⁵⁴⁷ Tepe, s. 125.

⁵⁴⁸ Nitekim 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; *“Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmesi sermaye şirketlerine ait bir özelliktir. Kooperatiflerin, elde ettikleri kazancı yönetim kurulu başkan ve üyelerine dağıtması durumunda, kooperatiflerin sermaye şirketlerinden farkı kalmayacaktır. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Kooperatifte ayrılmış bulunan kanuni yedek akçe⁵⁴⁹ veya ihtiyari yedek akçelerin dağıtılması kurumlar vergisi muafiyetini engeller. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4-1/k maddesindeki yedek akçelerin dağıtılmaması konusundaki hüküm geniş kapsamlı olup, her türlü ayrılmış yedek akçeler ve benzer fonların tamamını kapsamaktadır.⁵⁵⁰ Yedek akçeler ancak kooperatifin tasfiyesi halinde ortaklara dağıtılabilir ve bu durumda muafiyet şartlarının ihlali anlamına gelmez.

4.3.1.5. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetten Yararlanabilmesi İçin Aranılan Diğer Özel Şartlar

Yukarıda bahsedilen şartlara ek olarak yapı kooperatiflerinde muafiyete ilişkin özel şartlar da bulunmaktadır. Bu şartlar 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklandığı şekliyle aşağıda sıralanmıştır:

- *“Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13. maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere⁵⁵¹ veya işçi işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,*
- *Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması gerekmektedir.”*

Bir konut yapı kooperatifinin inşaat işini yapan gerçek veya tüzel kişinin, aynı zamanda bu kooperatifin yönetim veya denetim kurulunda görev yapması, halinde bu kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti sona erecektir. Bu düzenleme ile inşaat sektöründe faaliyet gösteren kişi veya kuruluşların normal ticari faaliyetlerine yapı kooperatifi görünümü

⁵⁴⁹Kooperatiflerde ayrılması gerekli olan kanuni yedek akçelere ilişkin açıklamalar Kooperatifler Kanunu'nun 39'uncu maddesinde yer almaktadır. Buna göre:

“Gelir - gider farkının en az % 10'u yedek akçeye, kooperatif üst kuruluşlarında ise buna ilaveten en az % 5'i fevkalade yedek akçeye ayrılmadıkça ortaklara dağıtım yapılmaz. Yedek akçelerin ortaklara dağıtılacağına dair ana sözleşmeye konacak hükümler muteber değildir.”

⁵⁵⁰ Vural, s. 25

⁵⁵¹ Burada bahsedilen ilişkili kişi, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişilerin; ortaklarını, ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek ve tüzel kişileri, ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek ve tüzel kişileri, ortaklarının eşlerini, ortaklarının veya eşlerinin üst soyları (usul) ve alt soyları (füruu) ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ile kayın hısımlarını ifade etmektedir.

altında vergi ziyana neden olmaları engellemek istemiştir⁵⁵² Kooperatiflerin ticari bir organizasyon yapısı içerisinde kar elde etme amacı ile kuruldukları ve faaliyetlerini bu yönde sürdürdükleri yönünde ibarelere rastlanılması durumunda muafiyet şartlarının ihlal edildiği değerlendirilerek, genel esaslara göre vergilendirilmeleri gerekmektedir.⁵⁵³

Yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatife ait olmadığı hallerde de muafiyet kapsamı dışına çıkılacaktır. Böylelikle esas faaliyet konusu inşaat işleri olan müteahhitlerin, yapı kooperatifi perdesi altında vergi muafiyetlerinden yersiz yararlanmaları ve piyasada haksız rekabet yaratmaları engellenmek istenmiştir.⁵⁵⁴ Arsa tapusunun veya yapı ruhsatlarının Toplu Konut İdaresi Başkanlığı veya kooperatif birlikleri ya da kooperatifler merkez birlikleri adına olması durumunda yapı kooperatifleri, kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilecektir.⁵⁵⁵

7061 sayılı Kanunla⁵⁵⁶ 5520 sayılı Kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle *“01/01/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği”* belirtilmiştir.⁵⁵⁷ Dolayısıyla kooperatifler, 01/01/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyet kapsamı dışına çıkmayacaklardır. Diğer taraftan, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine

⁵⁵² H. Tezcan Uysal, “Konut Yapı Kooperatiflerinde Yolsuzluk ve Usulsüzlük”, **Akademik Bakış Dergisi**, Sayı: 31, Temmuz – Ağustos 2012, s. 7, <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423867973.pdf>, (07/02/2020)

⁵⁵³ Hasan Eyyüpoğlu, “Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu, Muafiyet Şartları ve Uygulamada Karşılaşılan Aksaklıklar”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 281, Mayıs 2016, www.yaklasim.com (07/02/2020)

⁵⁵⁴ Altar Ömer Arpacı, “Kooperatiflerin Vergisel Mükellefiyeti”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 282, Haziran 2016, www.yaklasim.com (07/02/2020)

⁵⁵⁵ Fatih Kaynak, “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyet Şartları ve Özellikli Durumlar”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 187, Nisan 2015, s. 129

⁵⁵⁶ **7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun**, 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁵⁷ 7061 sayılı kanunun 88 inci madde gerekçesinde konuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir: *“Mevcut uygulamaya göre kooperatifler ortak dışı işlem yaptıkları takdirde muafiyetlerini kaybetmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutulmaktadırlar. Bu durum, kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olmakla birlikte vergi idaresince yapılan tespitler neticesinde cezalı tarhiyatlara da muhatap olmaları sonucunu doğurabilmektedir.*

Yapılan düzenlemeyle kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine madde metninde yer verilmekte, kooperatiflerin faaliyetlerinin icrasına mahsus olarak iktisap ettikleri demirbaş, makine, teçhizat, taşıt vb. maddi duran varlıklarının ekonomik ömürlerini tamamladıktan sonra elden çıkarılmalarının ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyeceği düzenlenmektedir.”

bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlar ise kurumlar vergisi muafiyeti kapsamında olacaktır.⁵⁵⁸

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde izah edildiği üzere, kooperatife bağlı iktisadi işletmeler hesap ve kayıtlarını ayrı ticari defterlerde izleyecektir. Ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

4.3.1.6. Kooperatiflerde Risturn İstisnası

Risturn kelime anlamı ile “geri verme” demektir.⁵⁵⁹ Risturnler kooperatifte oluşan karların ortaklara iadesini, diğer bir ifadeyle ortak içi işlemlerde uygulanan fiyatın “düzeltmesini” ifade eder.⁵⁶⁰ Risturn istisnasının kapsamı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için;

1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,

2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,

⁵⁵⁸ 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde söz konusu uygulamanın detaylarına yer verilmiştir. Buna göre;

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.”

⁵⁵⁹ Üstün ve Hak, , s. 31

⁵⁶⁰ Salim Karadeniz, “Kooperatiflerde Risturn İstisnası”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 178, Ekim 2007, www.yaklasim.com (07/02/2020)

3) *Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere,*

göre hesapladıkları risturnlar. ” kurumlar vergisinden istisnadır.

Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kar dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya malen ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir. Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar için istisnadan yararlanılabilir. Ödenen tutarın risturn sayılabilmesi için iade edilmesi şarttır; iade nakden veya hesaben olabilir. Risturn istisnası, yalnızca ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlemlerden doğan kazançları kapsamaktadır. Dolayısıyla, ortaklarla ve ortaklardan dışındaki kişilerle gerçekleştirilen işlerden doğan kazançlar ayrıştırılmalıdır.⁵⁶¹

4.3.2. Yapı Kooperatiflerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre; konut yapı kooperatiflerinin bina inşaat ruhsatı almadıkları müddetçe KDV mükellefiyetleri söz konusu olmayacaktır. Kendi adına bina inşaat ruhsatı alan kooperatifler ise KDV mükellefiyeti tesis ettirecekler ve KDV beyannamesi vereceklerdir.⁵⁶²

4.3.2.1. Yapı Kooperatiflerine Yapılan İnşaat Taahhüt İşlerinde KDV

4.3.2.1.1. 29.07.1998 Tarihinden Önce İnşaat Ruhsatı Alınmış İnşaatlarda KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun geçici 15'inci maddesinde, “29.07.1998 tarihinden önce inşaat ruhsatı alınmış inşaatlara ilişkin olarak konut yapı kooperatiflerine yapılan ve taahhüde dayalı inşaat işlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu” hüküm altına alınmıştır. Söz konusu istisnaya ilişkin açıklamalar KDV Genel Uygulama Tebliğinde ve 60 No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde yapılmıştır. İşin konut yapı kooperatifine yapılmasına ilişkin şartın gerçekleşip gerçekleşmediği, yapı ruhsatının münhasıran konut yapı kooperatifi adına düzenlenmiş olmasına göre belirlenecektir.

⁵⁶¹ Kemal Karaman, “Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 292, Nisan 2017, www.yaklasim.com (07/02/2020)

⁵⁶² S. Tunahan Baykara, “Konut Yapı Kooperatifinin İnşaat İşlerinde KDV”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 260, Ağustos 2014, www.yaklasim.com (07/02/2020)

KDV Genel Uygulama Tebliğinde, hangi işlerin inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirileceği açıklanmıştır.⁵⁶³ Buna göre, konut yapı kooperatiflerine yapılan ve inşaat işi niteliğinde olmayan veya taahhüde dayanmayan hizmet ifaları ile mal teslimleri, KDV istisnasından veya indirimli oran uygulamasından yararlanılamaz. Buna göre; tek başına hafriyat işi, proje işleri, parselasyon veya aplikasyon, muhasebe hizmetleri, ağaçlandırma, araziye dikenli telle çevirme ve benzeri işlerde⁵⁶⁴ KDV istisnası veya indirimli oran uygulanmayacaktır.⁵⁶⁵ Vergi idaresine göre, mutfak dolapları imalatı ve montaj işleri ise taahhüt işi kapsamında değerlendirilerek KDV istisnası uygulanabilecektir.⁵⁶⁶

KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca, konut yapı kooperatiflerinin kendileri inşaat işi yaptırmaları halinde, konut yapı kooperatiflerine yapılan malzeme hariç işçilik hizmetlerinde, yalnızca işçilik hizmetlerine istisna veya indirimli oran uygulanır. Bunun dışında inşaat için satın alınan arsa, mal ve hizmetler ise genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi tutulur.

⁵⁶³ İlgili tebliğde “...İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’ndan alınan görüşler çerçevesinde inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilen işler girmektedir.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

⁵⁶⁴ Yozgat Defterdarlığı’nın 02.08.2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.66.10.00-66-2 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/05/2020)

“...Diğer yandan KDV istisnası uygulamasından yararlanacak inşaat taahhüt işleri, 49 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 60 No.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerlerinde belirlenmiş olup, yapılan bu belirlenmelerde “kalıplık sac pano imalatı” inşaat taahhüt işleri arasında sayılmamıştır. Buna göre, kooperatifiniz tarafından yaptırılacak olan “kalıplık sac pano” imalatının kooperatif binasına veya alanına münhasır bir malzeme olmaması yani söz konusu kalıp saclarının daha sonrada farklı binalarda kullanılabilecek özelliğe sahip olması nedeniyle inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından söz konusu hizmet alımlarınızın genel oranda (%18) KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir.”

⁵⁶⁵ Buna göre özel mülk konusu bir arsanın doğrudan kooperatiflere satışı KDV’nin konusuna girmemektedir. Ancak konut yapı kooperatiflerinin ticari bir işletmeye dahil olan veya özel mülk konusu olmakla beraber müzayede mahallinde satılan bir arsayı satın alması işlemi (Kanunun (17/4-r) maddesindeki istisna uygulaması hariç), KDV’ye tabidir.

⁵⁶⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 19/04/2013 tarih ve 39044742-KDV.G.15-603 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/05/2020)

“Öte yandan; banyo dolaplarının yapım ve montajının inşaat taahhüt işi olarak değerlendirilebilmesi için bu ünitelerin sökülüp, taşınıp, başka yerde kurulmaya elverişli olmaması gerekmektedir. Bu nedenle şirketinizce imal edilerek, sökülüp başka bir yere taşınması mümkün olmayacak şekilde konut yapı kooperatiflerine montajı gerçekleştirilecek vestiyer, genel ve ebeveyn banyo dolap teslimlerinin söz konusu kooperatifin sahip olduğu ruhsatının tarihi dikkate alınarak KDV’den istisna olması veya 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesinin eki (I) sayılı listenin 12. sırası kapsamında değerlendirilerek %1 oranında KDV’ye tabi olması mümkün bulunmaktadır.”

4.3.2.1.2. 29.07.1998 Tarihinden Sonra İnşaat Ruhsatı Alınmış İnşaatlarda KDV

Bina inşaat ruhsatının 29.07.1998 tarihinden sonra alınması durumunda konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri %1 oranında katma değer vergisine tabi olacaktır.^{567 568}

4.3.2.1.3. Yapı Kooperatifleri Tarafından Üyelerine Yapılan Konut Teslimlerinde KDV

5904⁵⁶⁹ sayılı Kanun'un 13'üncü maddesinin (b) bendi ile KDV Kanunu'nun 17/4-k maddesinde yer alan *"konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri"* ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanunun 16'ncı maddesiyle KDV Kanunu'na eklenen geçici 28'inci maddesinde ise, *"Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten⁵⁷⁰ önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır."* hükmüne yer verilmiştir.

Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri konusunda KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, 03.07.2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı alınmış olması halinde ise üyelere yapılan 150 m²'ye kadar konut teslimlerinde %1, 150 m²'nin üstündeki konut teslimlerinde ise %18 oranında KDV hesaplanır. Ayrıca, üyeler dışında üçüncü şahıslara yapılan konut teslimleri ile kooperatif üyelerine bile olsa işyeri teslimleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.⁵⁷¹

⁵⁶⁷ 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁶⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği'nde istisna kapsamındaki işlemlerde KDV indirimi konusunda; *"İnşaat ruhsatını 29/7/1998 tarihinden önce almış olan konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerine ait istisna, kısmi istisna niteliğinde olduğundan, istisna kapsamında işlem yapan mükelleflerin bu işlerle ilgili olarak yüklenildikleri vergileri indirim konusu yapmaları Kanunun (30/a) maddesine göre mümkün değildir. Yüklenilen ancak indirimi mümkün olmayan bu vergiler, Kanunun (30/d) maddesi hükmü göz önünde tutulmak şartıyla gelir ve kurumlar vergisi yönünden gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir."* açıklamalarına yer verilmiştir.

⁵⁶⁹ Gelir Vergisi Kanunu Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 03.07.2009 tarih ve 27277 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁷⁰ Maddenin yürürlüğe girdiği tarih 03.07.2009'dur.

⁵⁷¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . . .]-2285 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (03/05/2020)

Özelgede kooperatif üyesi olmayan 3. kişiye işyeri satışının KDV karşısındaki durumu açıklanmıştır. (Buna göre; *"Kooperatifiniz aktifinde kayıtlı iş yerlerini üyeniz olmayan üçüncü kişiye satılması işlemi, kooperatifin gayrimenkul ticareti yapan kurum mahiyetinde olması sebebiyle KDV Kanunu'nun 17/4-r maddesinde düzenlenen*

KDV Kanunu'nun 20'nci maddesi uyarınca; konut yapı kooperatiflerinin inşa ettikleri konutların üyelerine tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, teslim tarihi itibarıyla üyeler tarafından ödenen veya borçlanılan tutarlar toplamı olacaktır. Ancak, üyelerden toplanan aidatlara, kat karşılığında verilen arsaya ilişkin bedelin dahil olmaması halinde matrah tespit edilirken, arsa bedelinin her bir üyeye düşen kısmı ile her bir üye tarafından ödenen veya borçlanılan tutarların toplamı dikkate alınmalıdır.⁵⁷²

4.3.2.1.4. Yapı Kooperatiflerinin Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV

Konut yapı kooperatiflerinin arsa karşılığı inşaat işlerinde katma değer vergisi uygulaması KDV Genel Uygulama Tebliğinde açıklanmıştır.⁵⁷³ Yapı kooperatifine ait arsa üzerinde kat karşılığı inşaat yapılması durumunda, arsa sahibi kooperatife konut tesliminde istisna ya da inşaat taahhüt işi için indirimli oran uygulamayacaktır. Bu işlemler için genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

Kooperatifin müteahhide arsa teslimi genel oranda KDV'ye tabidir. Ancak, söz konusu arsanın en az iki tam yıl süreyle kooperatif aktifinde kayıtlı olması ve kooperatifin arsa ticareti yapmaması halinde arsa teslimi işlemi KDV'den istisna olacaktır.^{574 575} Müteahhitten alınan konut veya işyerlerinin üyelere teslimi halinde ise, yapı ruhsatının 03.07.2009 tarihinden önce alınmış olması halinde konut veya işyeri teslimleri KDV'den istisna olacaktır. Ancak, yapı ruhsatının 03.07.2009 tarihinden sonra alınmış olması halinde teslimler KDV'ye tabi tutulacaktır.⁵⁷⁶

istisna hükmünden faydalanması mümkün olmayıp, kooperatifiniz aktifinde kayıtlı iş yerlerinin üçüncü kişilere satışı genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi olup, satış bedelinin emsaline göre açık bir şekilde düşük olması ve bu düşüklüğün sebebinin haklı bir sebeple açıklanamaması halinde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir."

⁵⁷² Üstün ve Hak, s. 125.

⁵⁷³ Bu kapsamdaki işlemler teslim mahiyetinde olduğundan kat karşılığı inşaat işlerinde konut yapı kooperatiflerine ifa edilen bir inşaat taahhüt işinden söz edilemeyecektir.

⁵⁷⁴ Murat Batı, "Gayrimenkul Satış Kazançları İstisnası ve Kooperatifler Açısından Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 272, Ağustos 2015, www.yaklasim.com (07/02/2020)

⁵⁷⁵ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-KDV-20-963-70 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (03/05/2020)

⁵⁷⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[267-2012/VUK-1- . . .]-1123 sayılı özelgesi, www.gib.gov.tr, (03/05/2020)

4.3.3. Yapı Kooperatiflerinde Diğer Vergi İstisna ve Muafiyetleri

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’nun 29’uncu maddesinin (r) bendi uyarınca, “Kooperatifler aracılığı ile Başbakanlık Toplu Konut İdaresi ve bankalar tarafından açılan konut kredileri dolayısıyla lehe alınan paralar” banka ve sigorta muameleleri vergisinden (BSMV) istisnadır. Ayrıca, Kooperatifler Kanunu’nun 93’üncü maddesine göre kooperatiflerin birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri sebebiyle aldıkları paralar, BSMV’den istisnadır.

Kooperatifler Kanunu’nun 93’üncü maddesinde, kooperatiflere ait her çeşit defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfaların mühürlenmesi ve Kanunu’nun 13’üncü maddesi gereğince verilen ortaklıktan çıkma bildirimleri damga vergisinden istisnadır.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu’nun ⁵⁷⁷ 14’üncü maddesi uyarınca; “Kooperatifler tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak ve herhangi bir ticari ve sınai kuruluşu ait olmamak üzere hazırlanan her türlü levha ve afişlerle, gene kooperatifler tarafından Türkiye’deki ticaret, sanayi, tarım ve mesleki müesseselerin isim ve ticaret unvanları ile ad ve adreslerini ihtiva etmek üzere yayınlanacak kitap, broşür, katalog ve dergiler” üzerinden ilan ve reklam vergisi alınmaz. Aynı Kanun’un ek 2’nci madde hükmü uyarınca, “Kooperatifler eliyle, ana sözleşmelerine uygun olarak yapılan sanayi ve küçük sanat siteleri ile esnaf çarşıları” bina inşaat harcından istisnadır.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 4’üncü maddesine göre “Tarım kredi, tarım satış kooperatifleri, 1163 sayılı Kanuna uygun olarak teşekkül eden kooperatifler ve bu kooperatiflerin kuracağı kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliğinin ve Türk Kooperatifçilik Kurumunun sahip oldukları kendi hizmet binaları” emlak vergisinden muaf tutulmuşlardır.

4.4. GAYRİMENKUL YATIRIM FONLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gayrimenkul Yatırım Fonları (GYF) bireysel tasarrufların bir araya getirilmesini ve toplu olarak alanında profesyonel olan kişiler tarafından gayrimenkul yatırımlarında

⁵⁷⁷ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 29/05/1981 tarih ve 17354 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

değerlendirilmesini sağlayan kuruluşlardır.⁵⁷⁸ GYF'ler ilk olarak 1938'de İsviçre ve 1959'da Almanya'da düzenlenmiş, son 20 yıllık dönemde ise toplam 12 Avrupa Birliği üyesi ülkede GYF düzenlemelerinin yürürlüğe girmesi söz konusu olmuştur.⁵⁷⁹

Gayrimenkul Yatırım Fonları, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na⁵⁸⁰ dayanılarak düzenlenmiş ve hukuki alt yapıları sağlanmıştır. Fonların kurulmasına, faaliyetlerine ve nitelikli yatırımcılara satışına ilişkin esaslar, Gayrimenkul Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nde (III-52.3)⁵⁸¹ detaylı olarak açıklanmıştır. Bu Tebliğe göre Gayrimenkul Yatırım Fonu; nitelikli yatırımcılardan⁵⁸² *“katılma payları karşılığında toplanan para, gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri kapsamındaki bağımsız bölümler veya gayrimenkule dayalı haklarla, pay sahipleri hesabına inançlı mülkiyet esaslarına göre varlık ve işlemlerden oluşan portföyü işletmek amacıyla izin almış olan portföy yönetim şirketleri tarafından süreli veya süresiz olarak kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan malvarlığıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Gayrimenkul Yatırım Fonu, tapuya tescil, terkin ve düzeltme işlemleri ile sınırlı olarak tüzel kişiliğe sahiptir. Fonun malvarlığı kurucunun, portföy saklayıcısının ve yöneticisinin malvarlığından ayrıdır. GYF'ler, Gayrimenkul Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nde (III-52.3) sayılan⁵⁸³ varlık, hak ve işlemlerden oluşan portföyü işletmek amacı dışında herhangi bir faaliyette bulunamazlar. GYF'ler ayrıca, Türkiye'de kurulan anonim ortaklıklara ait paylar,

⁵⁷⁸Kasaroglu, **Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Yabancıların Gayrimenkul Yatırım Fonu Kapsamındaki Avantajları**, <http://www.kasaroglu.av.tr/tr/28035/Gayrimenkul-Yatirim-Fonu-Ve-Yabancıların-Gayrimenkul-Yatirim-Fonu-Kapsamındaki-Avantajları>, (27/06/2020)

⁵⁷⁹ Mesut Yalçın Duman ve Hikmet Şare, “Yeni Bir Yatırım Yolu: Gayrimenkul Yatırım Fonu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 70

Bahsi geçen AB ülkeleri; Avusturya, Çek Cumhuriyeti, Finlandiya, Fransa, Almanya, Macaristan, İrlanda, Lüksemburg, Portekiz, Slovakya, İspanya ve İngiltere'dir.

⁵⁸⁰ **6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu**, 30.12.2012 tarih ve 28513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁸¹ **Gayrimenkul Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği (III-52.3)**, 03.01.2014 tarih ve 28871 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵⁸² Nitelikli yatırımcı, Sermaye Piyasası Kurulunun sermaye piyasası araçlarının satışına ilişkin düzenlemelerinde tanımlanan kişileri ifade etmektedir.

⁵⁸³ Bu varlıklara aşağıda belirtilen şekilde örnekler verilebilir:

- *Gayrimenkul yatırımları ve projeleri,*
- *Gayrimenkul yatırım ortaklıklarınca ihraç edilen sermaye piyasası araçları,*
- *Finansal tablolarında yer alan aktif toplamının devamlı olarak en az %75'i yurtiçi gayrimenkul yatırımlarından oluşan anonim ortaklıkların payları,*
- *Gayrimenkul sertifikaları ve diğer gayrimenkul yatırım fonlarının katılma payları,*
- *Portföydeki gayrimenkullerin vadeli olarak satılmasından kaynaklanan alacaklar,*
- *Gayrimenkul yatırımlarından kaynaklanan KDV alacakları.*

borçlanma araçları, vadeli mevduat ve katılma hesabı, repo işlemleri ve türev araç işlemleri gibi diğer yatırımları yapabilir.

4.4.1. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Kurumlar Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesi uyarınca, Sermaye Piyasası Kanunu’nun düzenleme ve denetimine tabi fonlar sermaye şirketi sayılmaktadır. 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliğinde; GYF’ler SPK denetimine tabi fonlar olarak değerlendirilmiştir. Dolayısıyla, GYF’ler KVK’nın 2’nci maddesine tabidir. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının kazançları, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisnadır. Dolayısıyla fon kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödenmemektedir. Anılan fonların istisnaya tabi kazançları hakkında herhangi bir ayırım bulunmadığından, kazancın elde edildiği faaliyete ya da niteliğine bakılmaksızın bu fon ve ortaklıkların tüm kazançlarının istisnaya tabi tutulması gerekmektedir.⁵⁸⁴

4.4.2. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Katma Değer Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Gayrimenkul Yatırım Fonlarının faaliyetlerine yönelik Katma Değer Vergisi Kanununda bir istisna hükmü bulunmamaktadır. GYF’ların esas faaliyet konusu olan taşınmaz teslimi ve kiralama faaliyetleri ile diğer tüm ticari işlemleri KDV Kanununun (1/1) maddesi uyarınca KDV’ye tabidir.

4.4.3. Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Damga Vergisi Yönünden Vergilendirilmesi

Damga Vergisi Kanunu’na ekli II sayılı tablonun “*IV Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar*” başlıklı bölümünün 21’inci maddesi gereğince, gayrimenkul yatırım fonlarının gayrimenkul alım-satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri damga vergisinden istisnadır.

⁵⁸⁴ Duman ve Şare, s. 74.

4.4.4. Gayrimenkul Yatırım Fonlarında Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesi kapsamında, Kurumlar Vergisi Kanununun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinin 4 numaralı alt bendinde yer alan gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden, dağıtılsın veya dağıtılmasın vergi tevkifatı yapılır. Konuyla ilgili tevkifat oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının⁵⁸⁵ 10'uncu maddesinin (ç) bendinde %0 olarak belirlenmiştir. Buna göre, Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Kazançları üzerinden vergi doğmakla birlikte tevkifat oranı %0 olarak belirlendiği için vergilendirme yapılmamaktadır.

4.4.5. Gayrimenkul Yatırım Fonu Katılma Belgesi Sahiplerinin Vergilendirilmesi

Gayrimenkul Yatırım Fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna olmasına rağmen, GYF katılma belgelerin elden çıkarılması ya da fon gelirlerinden kar payı dağıtılması halinde vergilendirme söz konusu olabilmektedir. Katılma belgelerine sahip olan gerçek kişilerin ya da kurumların vergilendirilme esasları aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

4.4.5.1. Katılma Belgesinin Elden Çıkarılması Halinde Vergilendirme

Katılma belgelerinin ilgili olduğu fona iadesi şeklinde ya da üçüncü kişilere banka veya aracı kurumlar vasıta kılmaksızın satışı halinde, elde edilen kazancın tamamı gelir vergine tabi olacaktır. Burada yapılan açıklamalar katılma belgesinin banka veya aracı kurumlar vasıtasıyla satılması halinde geçerlidir.

4.4.5.1.1. Gerçek Kişiler Açısından Vergilendirme

Gayrimenkul Yatırım Fonlarının katılma belgelerini elinde bulunduran gerçek kişilerin söz konusu katılma belgelerini fona iade etmeleri ya da diğer şekillerde elden çıkarmaları halinde vergilendirme Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesine göre yapılacaktır. Buna göre, bankalar ve aracı kurumlar vasıtasıyla yapılacak menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark üzerinden tevkifat

⁵⁸⁵ 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı, 03.02.2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapılacağı hüküm altına alınmıştır.⁵⁸⁶ Yapılacak olan tevkifat oranı ise 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁵⁸⁷ ile tam veya dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için %10 olarak belirlenmiştir. İki yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgeleri için yapılacak olan tevkifat oranı 4454 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı⁵⁸⁸ ile %0 olarak belirlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesinin yedinci fıkrasında; ilgili maddenin (1) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifata tabi tutulan fon kazançları için tam ya da dar mükellef gerçek kişilerce yıllık veya münferit beyanname verilmeyeceği, diğer gelirler dolayısıyla beyanname verilse dahi verilecek yıllık beyannameye bu gelirlerin dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Fon alım satımını ticari faaliyet kapsamında yapan gerçek kişiler ise bu kazancı ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelir olarak ticari kazançta dahil edeceklerdir.⁵⁸⁹

4.4.5.1.2. Kurumlar Açısından Vergilendirme

Tam mükellef kurumların fon alım satımı kazancı, ticari faaliyet kapsamında elde edilen gelir olarak kurum kazancına dahil edilecek ve tevkif suretiyle ödenmiş olan vergileri, tevkifata tabi kazançların beyan edildiği beyannamelerde hesaplanan vergiden mahsup edebileceklerdir. GYF yatırımlarının teşvik edilmesi için, kurumlar tarafından elde edilen kar paylarının iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilecek şekilde yasal bir düzenlenme yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Dar mükellef kurumlar için ise, fonun elden çıkarılmasından elde edilen kazanç üzerinden yapılan %10 tevkifat nihai vergi olup, Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesinin yedinci fıkrası hükmü uyarınca bu kazançlar için beyanname verilmeyecektir.⁵⁹⁰

⁵⁸⁶ Cihat Kumuşoğlu, “Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Vergisel Durumu”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 396, Ağustos 2014, s. 34.

⁵⁸⁷ **2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**, 30.09.2010 Tarih ve 27715 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁸⁸ **4454 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı**, 04.09.2021 tarih ve 31588 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁸⁹ İbrahim Hak, “Sermaye Piyasalarının Yeni Üyesi: Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 140, Ağustos 2015, www.lebibyalkin.com.tr (10/01/2020)

⁵⁹⁰ Emre Kartaloğlu, “Yeni Bir Finansal Enstrüman... Yeni Bir Vergi Sorunu... Gayrimenkul Yatırım Fonları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 316, Ocak 2015, s. 19.

4.4.5.2. Gayrimenkul Yatırım Fonu Portföy Kazançlarının Dağıtılması Halinde Kar Payı Sahiplerinin Vergilendirilmesi

Gayrimenkul Yatırım Fonlarına İlişkin Esaslar Tebliği'nin 27'nci maddesine göre, fon ihraç belgesinde yer verilen esaslar çerçevesinde fon tarafından katılma payı sahiplerine kar dağıtabilmektedir.

4.4.5.2.1. Gerçek Kişiler Açısından Vergilendirme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi uyarınca, yatırım fonu katılma belgelerine ödenen kar payları menkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Buradaki “kar payları” ifadesiyle esas itibarıyla, yatırım fonu katılma belgesinin fona iadesi sonucunda elde edilen geliri⁵⁹¹ ifade edilmektedir. Diğer taraftan, yatırım fonları katılma belgeleri fona iade edilmeksizin doğrudan temettü dağıtılabilmektedir. Yatırım fonlarının dağıttığı temettülerin vergilendirilmesine yönelik özel bir düzenleme bulunmamakla birlikte, bu konuda iki alternatif görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre; GYF temettülerinin şirketlerin ortaklarına dağıtmış oldukları bir nevi kar payı olduğu değerlendirilmektedir. Bu temettüler, dağıtım aşamasında ayrıca tevkifata tabi tutulmayacaktır.⁵⁹² Tevkifata tabi tutulan gayrimenkul yatırım fonlarından elde edilen kazançlar genel esaslara göre gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.⁵⁹³ İkinci görüşe göre ise; GYF temettüleri, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamındaki dönemsel getiri niteliği taşımaktadır.⁵⁹⁴ Bu kapsamda GYF temettüsü %10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. İki yıldan fazla süreyle elde tutulan katılma belgeleri için yapılacak olan tevkifat oranı 4454 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile %0 olacaktır. Bu temettü gelirleri beyan

⁵⁹¹ Bu gelir, belgenin itfa bedelinden alış bedeli çıkartılmak suretiyle hesaplanır.

⁵⁹² Çağatay Yüce, **Yatırım Fonlarında Kâr Payı Dağıtımının Vergilendirilmesi** <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/the-deloitte-times/yatirim-fonlarinda-kay-payi-dagitiminin-vergilendirilmesi.pdf>, (07.07.2020)

⁵⁹³ Bu durumda tam mükellef gerçek kişilerin Gayrimenkul Yatırım Fonundan elde ettiği kar paylarının sadece yarısı gelir vergisi beyanına konu olacaktır. Elde edilen kar payı kazancının beyan edilip edilmeyeceği ise yıllık beyan haddine (2020 yılı için 49.000 TL) bağlıdır. 2020 yılı için beyana tabi gelirler toplamının 49.000-TL'yi aşması halinde fondan elde edilen kar payının yarısı beyan edilecektir. Beyannamede hesaplanan gelir vergisinden yapılan tevkifatın tamamı mahsup edilecektir. Dar mükellef gerçek kişiler ise, söz konusu kar payı tevkifata tabi tutulduğundan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86. maddesi hükmü uyarınca bu kazançlarını beyan etmeyeceklerdir.

⁵⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yatırım Fon Ve Ortaklıklarında Vergi Uygulamaları**, https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Yatirim_fon_ortakliklarinda_vergileme_rehberi.pdf, (06.07.2020)

edilmeyecek ve diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye bu gelirler dahil edilmeyecektir.

Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kurulmasına izin verilen çeşitli yatırım fon ve ortaklıklarının nasıl vergilendirileceğine dair vergi mevzuatında birebir düzenlemeler yer almakta iken gayrimenkul yatırım fonları için vergisel düzenlemelerin yetersizliği ortaya çıkmaktadır. Örneğin, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinde gayrimenkul yatırım fonlarından bahsedilmemektedir. Sonuç olarak, vergi mevzuatında GYF'lerden elde edilecek kazançların vergilendirilmesi konusundaki düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Anılan madde menkul kıymet yatırım fonları üzerinde durmaktadır. Maddede yapılan değişikliklerle borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonları için de düzenleme yapılmıştır. Ancak, gayrimenkul yatırım fonları için herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. İleride çeşitli ihtilafların oluşmaması için konuyla ilgili belirtilen hususlar hakkında yasal düzenlemeler yapılmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi uyarınca; dar mükellef gerçek kişiler tarafından elde edilen ve tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecek, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyan edilmeyecektir. Söz konusu kar payı tevkifata tabi tutulduğundan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesi hükmü uyarınca bu kazançlar beyan edilmeyecektir.

4.4.5.2.2. Kurumlar Açısından Vergilendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; *“tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payların kurumlar vergisinden istisna olduğu, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kar paylarının ise bu istisnadan yararlanamayacağı”* hüküm altına alınmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/d maddesinde yer alan ve vergi kesintisine tabi tutulan ve istisna olan GYF kazançları, ayrıca kar dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Kanunun 15/3'üncü maddesine göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan,

dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılır. Tam mükellef kurumların GYF'lerden almış oldukları kar payları kurum kazancına dahil edilerek beyan edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca; *“tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kurumlara dağıtılan kar paylarının vergisi kesintisine tabi olacağı”* hüküm altına alınmıştır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulan ve Kanunun 5'inci maddesinin (1-d) bendinde yazılı, yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançlardan 30'uncu madde uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır. Dar mükellef kurumların bir işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edecekleri GYF kar payları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre tevkifata tabi olmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumlar ticari veya zirai kazançları olmadığı sürece, bu kazançları için beyanname vermeyeceklerdir.

4.5. GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO); *“gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri, gayrimenkule dayalı haklar, sermaye piyasası araçları ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenecek diğer varlık ve haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla paylarını ihraç etmek üzere kurulan sermaye piyasası kuruluşlarıdır.”*⁵⁹⁵ GYO’ların amacı, getiri ihtimali yüksek gayrimenkullere ve bunlara dayalı projelere yatırım yapmak ile portföyündeki gayrimenkullerden kira geliri ve alım-satım kazancı elde etmektir. GYO’lar aracılığıyla, sınırlı finansal kaynağa sahip yatırımcıların kaynakları bir havuzda toplanmakta ve oluşturulan bu havuzla çeşitli coğrafi bölgelerdeki gayrimenkul ve gayrimenkul projelerine yatırım yapılmaktadır.⁵⁹⁶

⁵⁹⁵ Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği, 28.05.2013 tarih ve 28660 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁹⁶ Seçkin Gönen, “Türk Vergi Sistemi Açısından Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 198, Mart 2005, www.vergisorunlari.com.tr (06.07.2020)

GYO'ların genel olarak iki türü bulunmaktadır. Bazı GYO'lar; gayrimenkule, gayrimenkule dayalı haklara ve gayrimenkul projelerine yatırım yapmaktadır. Diğerleri ise münhasıran altyapı yatırım ve hizmetlerinden oluşan portföyü işletmektedir. GYO'lar, TTK çerçevesinde yeni bir anonim şirket olarak kurulabileceği gibi daha önce başka amaçla kurulmuş şirketlerin esas sözleşmelerini SPK düzenlemelerine uygun olarak tadil edilerek GYO'ya dönüştürülmesi şeklinde de kurulabilirler.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Esaslar Tebliği uyarınca GYO'ların aşağıdaki faaliyetlerde bulunulması yasaklanmıştır;

- *“Ticari, sınai veya zirai faaliyetlerde bulunamazlar,*
- *Hiçbir şekilde gayrimenkullerin inşaat işlerini kendileri üstlenemez ve bu amaçla personel ve ekipman edinemezler,*
- *Başka kişi ve kuruluşlara proje geliştirme, proje kontrol, mali fizibilite, yasal izinlerin takibi ve buna benzer hizmetler veremezler,*
- *Mevzuatta izin verilen faaliyetler hariç olmak üzere hiçbir surette otel, hastane, alışveriş merkezi, iş merkezi, ticari parklar, ticari depolar, konut siteleri, süper marketler ve bunlara benzer nitelikteki gayrimenkulleri ticari maksatla işletemez ve bu amaçla personel istihdam edemezler,*
- *Sürekli olarak kısa vadeli gayrimenkul alım satımı yapamazlar,*
- *İzin verilen yatırım alanları ile sınırlı olmak üzere, kendi adına portföy işletmeciliği faaliyeti dışında sermaye piyasası faaliyetinde bulunamazlar.”*

Gayrimenkul yatırım ortaklıkları şeklinde bir organizasyon yapısının kurulmasının birtakım avantajları bulunmaktadır. Bu avantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir⁵⁹⁷;

- Halka açılmanın getirdiği kurumsallaşma,
- GYO'ların gayrimenkullerin satışından veya kiralanmasından elde edilen gelirlerin kurumlar vergisinden istisna olması,
- Damga vergisi istisnası ve tevkiyat avantajları.

⁵⁹⁷ Onur Çelik, “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Sağladıkları Ticari ve Vergisel Avantajlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 349, Ekim 2017, s. 81.

4.5.1. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kurumlar Vergisi Bağlamında Vergilendirilmesi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesine göre GYO kazançları kurumlar vergisinden istisnadır. GYO'lar için getirilen kurumlar vergisi istisnası sosyal ve ekonomik amaçlıdır. Bu istisna uygulaması, sermaye piyasalarının yaygınlaşmasını sağlamak ve halkın sermaye piyasalarına katılımını teşvik etmeyi amaçlamaktadır.⁵⁹⁸ Bu istisna, sadece şirketin portföyünde yer alan gayrimenkullerin değerlendirilmesi sonucu elde edilen kazançlarla sınırlı olmayıp, GYO'larca elde edilen tüm kazançlara, örnek verilecek olur ise faiz gelirlerine, kur farkı gelirleri ya da sabit kıymetlerin elden çıkartılması halinde elde edilecek kazançlara da uygulanmaktadır.⁵⁹⁹ Diğer taraftan, Gelir İdaresi tarafından taslak olarak yayınlanan Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Vergi Uygulamaları Rehberinde⁶⁰⁰; fon ve ortaklıkların istisna dışı kazançlarının⁶⁰¹ bulunması durumunda, bu kazançların kurumlar vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu görüşün dayanağı açık bir şekilde belirtilmemiştir. Kanunda istisna kapsamının daraltıldığına dair bir ibare olmadığı için, GYO tarafından elde edilen tüm kazançların kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. Vergi istisnalarına ilişkin düzenlemelerin Kanun ile yapılması, verginin yasallığı ilkesi kapsamında Anayasal bir gerekliliktir.⁶⁰² Bu nedenle, GYO kazançlarının vergiden istisna edilme şartlarının idari düzenlemeler ile belirlenmiş olması hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Sonuç itibarıyla, GYO'ların elde ettiği kazançlara getirilen vergi istisnasına ilişkin şartlarının Kurumlar Vergisi Kanununda belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanununun vergi kesintisi başlıklı 15'inci maddesinde ise, kazancın dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın GYO kazançları üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir. 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁶⁰³ ile %15 oranındaki vergi kesintisi 03.02.2009 tarihinden geçerli olmak üzere %0 olarak

⁵⁹⁸ Uğur Doğan, "Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Sistemi ve Vergisel Boyutu", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 44.

⁵⁹⁹ Çelik, s. 81.

⁶⁰⁰ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Yatirim_fon_ortakliklarinda_vergileme_rehberi.pdf, (06.07.2020)

⁶⁰¹ Örneğin, menkul kıymet yatırım fonlarında yönetim ücreti, komisyon vb.

⁶⁰² Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014, s. 112.

⁶⁰³ **2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı**, 03/02/2009 tarih ve 27130 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklik ile kazançları kurumlar vergisinden zaten istisna olan GYO'ların kar dağıtımında yapılan vergilemenin yerini tutan kurum bünyesindeki vergileme de sıfırlanmıştır.

4.5.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Katma Değer Vergisi Bağlamında Vergilendirilmesi

GYO'ların portföylerindeki gayrimenkulleri satması veya kiralaması işlemleri KDV'ye tabidir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17'nci maddesinin (r) bendi istisna hükmü, gayrimenkul alımı, satımı ve kiralaması işi yapan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının, aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz teslimleri için geçerli değildir.

Gayrimenkul yatırım ortaklıkları, portföyünde bulunan gayrimenkullere ilişkin inşaat işini genellikle yüklenici işletmelere yaptırmaktadır. GYO ile inşaat işini yapan yüklenici şirket arasında yapılan "Hasılat Paylaşımı" sözleşmesi ile GYO tarafından yapılan arsa satışına karşılık olarak yüklenici tarafından üretilcek konutların satışından elde edilecek hasılat sözleşmede belirtilen oranlar dahilinde taraflar arasında paylaşılmaktadır.⁶⁰⁴ Bu durumda arsa teslimi KDV'ye tabi olacaktır.

GYO'ların portföyleri için gayrimenkulleri teslim aldıklarında KDV ödemektedir. GYO'lar portföylerini işletirken kısa süre içerisinde bu gayrimenkulleri elden çıkarmadıkları veya kiralayamadıkları hallerde bir finansman yükü altına girmektedir.⁶⁰⁵ GYO'ların sektördeki önemi göz önünde bulundurulduğunda, bu kuruluşlar için KDV yönünden teşvik edici düzenlemelerin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

4.5.3. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Damga Vergisi Bağlamında Vergilendirilmesi

488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun "IV-Ticari ve medeni işlerle ilgili kağıtlar" bölümünün 21'inci sırasında, GYO'ların münhasıran gayrimenkul

⁶⁰⁴ Doğan, s. 46.

⁶⁰⁵ Ali Terzi ve Mustafa Atmaca, "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 392, Nisan 2014, s. 71.

portföylerine ilişkin alım satım sözleşmeleri ile gayrimenkul satış vaadi sözleşmelerine yer verilmek suretiyle anılan kağıtlar damga vergisinden müstesna tutulmuştur.

4.5.4. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Pay Sahiplerinin Vergilendirilmesi

4.5.4.1. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığından Elde Edilen Kar paylarının Vergilendirilmesi

4.5.4.1.1. Ortağın Gerçek Kişi Olması Halinde Vergilendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (3) üncü fıkrası uyarınca GYO kazançları üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılmaktadır. GYO'lardan kar payını elde eden gerçek kişilerden GVK'nın 94'üncü maddesine göre ayrıca tevkifat yapılmamaktadır.

Tam mükellef gerçek kişilerce GYO'lardan elde edilen kar payları, GVK'nın 75'inci maddesine göre menkul sermaye iradidir. GVK'nın 22'nci maddesine göre, GYO'lardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden istisnadır. Diğer taraftan, gerçek kişiler tarafından elde edilen gelirlerin beyanını düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun 86'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) inci bendinin (c) alt bendi uyarınca, beyan edilmesi gereken gelir toplamının ilgili yıl için geçerli gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmaması koşuluyla, elde edilen kar payı ayrıca beyan edilmeyecektir.

Tam mükellef GYO'lardan kar payını elde eden gerçek kişinin dar mükellef olması halinde, bu kişiler tarafından elde edilmiş olan kar payı üzerinden %0 oranında bir tevkifat yapılmış olduğundan dolayı, Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca, ilgili gelirler için beyanname verilmeyecektir.

4.5.4.1.2. Ortağın Kurum Olması Halinde Vergilendirme

GYO'lardan elde edilen kar payları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinde yer alan iştirak kazanç istisnası kapsamında değildir.⁶⁰⁶ Dolayısıyla, tam mükellef kurumlar GYO'lardan elde etmiş oldukları kazançları kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate

⁶⁰⁶ Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5-1-a maddesi uyarınca; tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamamaktadır.

alacaklardır. GYO tarafından elde edilen kazanç kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu kurumların dağıttığı kar payı kurumlar vergisi yükü taşımamaktadır. Bu sebeple elde edilen bu kazancın istisna edilmesine izin verilmemektedir.⁶⁰⁷

GYO'lardan kar payını elde eden tarafın dar mükellef bir kurum olması halinde, bu kurumlar tarafından elde edilmiş olan kar payı üzerinden %0 oranında bir tevkifat yapılmış olduğundan ve dağıtılan kar payları üzerinden ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır. Dar mükellef kurumlar tarafından bu gelirden dolayı ayrıca beyanname verilmeyecektir.

4.5.5. Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Hisse Senedi Alım-Satım Kazançlarının Vergilendirilmesi

4.5.5.1. Ortağın Gerçek Kişi Olması Durumunda Vergilendirme

GYO ve diğer şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançların vergilendirilmesine ilişkin esaslar birbiriyle aynıdır. GYO'ların iki tür hisse senedi söz konusudur. Bunlar halka arz edilmiş olan ve olmayan hisse senetleridir.

4.5.5.1.1. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Halka Arz Edilmiş Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi

Hisse senetleri halka arz edilmiş gayrimenkul yatırım ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden itibaren sonra iktisap edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Gerçek kişiler BİST'de işlem gören GYO hisse senetlerini bir yıl elde tuttukten sonra satmaları halinde elde edecekleri kazanç (değer artışı kazancı) üzerinden vergi ödemeyecekler, bir yıl içinde satmaları halinde ise %0 oranında tevkifata tabi olacaktır. Bu kazançlarla ilgili ayrıca beyanname verilmeyecektir.

⁶⁰⁷ Zafer Anadolu ve Ceyhan Büyükcımbır, "Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi ve Özellik Arzeden Durumlar", **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 267, Mart 2015, www.yaklasim.com (07/06/2020)

4.5.5.1.2. Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Halka Arz Edilmemiş Hisselerinin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançların Vergilendirilmesi

Hisse senetleri halka arz edilmemiş gayrimenkul yatırım ortaklıklarının 01.01.2006 tarihinden önce ve sonra elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançlar, hisse senetleri ivazsız olarak elde edilmişse veya elde etme tarihinden itibaren iki yıl geçmişse gelir vergisine tabi değildir. BİST’te işlem görmeyen hisse senetlerinin satımı değer artışı kazancı olarak değerlendirilecektir.⁶⁰⁸

4.5.5.2. Ortağın Kurum Olması Durumunda Vergilendirme

Gayrimenkul yatırım ortaklığına iştirak eden kurumlar, GYO hisselerini satmaları halinde elde ettikleri kazancı kurum kazancı olarak beyan etmeleri gerekmektedir. GYO hisseleri, kurum aktifinde en az iki tam yıl kaldıktan sonra satılırsa bu satıştan doğan kazancın %50’si, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

4.6. GAYRİMENKUL SERTİFİKALARININ VERGİLENDİRİLMESİ

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte; söz konusu Kanun hükümleri ve gerekçesi çerçevesinde sermaye piyasasının gelişmesi amacıyla oluşturulan bir sermaye piyasası aracı olan gayrimenkul sertifikasında düzenlenmeye gidilmiştir. Bu kapsamda, Gayrimenkul Sertifikaları Tebliği (VII-128.2)⁶⁰⁹ ile gayrimenkul sertifikalarının niteliklerinin belirlenmesi ve anılan sermaye piyasası aracının ihracında uyulması gereken esasların düzenlenmesi amacıyla konuya istinaden detaylı düzenlemelere yer verilmiştir.

Gayrimenkul Sertifikaları Tebliğinde gayrimenkul sertifikası; “*ihraççıların inşa edilecek veya edilmekte olan gayrimenkul projelerinin finansmanında kullanılmak üzere ihraç ettikleri, gayrimenkul projesinin belirli bağımsız bölümlerini veya bağımsız bölümlerin belirli bir alan birimini temsil eden nominal değeri eşit sermaye piyasası aracı*” olarak tanımlanmıştır. Gayrimenkul sertifikalarının borsada işlem görmesi ile inşa edilecek veya edilmekte olan

⁶⁰⁸ Tam mükelleflere ait olan ve iki yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetleri hariçtir.

⁶⁰⁹ **Gayrimenkul Sertifikaları Tebliği (VII-128.2)**, 05/07/2013 tarih ve 28698 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

gayrimenkul projelerinin sermaye piyasasından elde edilecek kaynaklar ile finanse edilmeleri sağlanarak, organize konut ve işyeri üretiminin hızlandırılması ve bu çerçevede tasarruflarını sermaye piyasasında değerlendirmek isteyen yatırımcılara alternatif bir yatırım aracının sunulması hedeflenmiştir. Anılan Tebliğ ile gayrimenkul sertifikaları yurt dışında veya yurt içinde halka arz edilerek veya halka arz edilmeksizin nitelikli yatırımcıya satış suretiyle ihraç edilebilecektir.

Gayrimenkul sertifikaları vergilendirilmesinde bir kısım belirsizlikler bulunmaktayken Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın (TOKİ) başvurusuna istinaden verilen özelge⁶¹⁰ ile gayrimenkul sertifikalarına ilişkin işlemlerin Gelir Vergisi, Damga Vergisi, Harçlar ve Katma Değer Vergisi karşısındaki durumuna açıklık getirilmiştir. Bu kapsamda, gayrimenkul sertifikalarının vergilendirme esasları aşağıda detaylı olarak irdelenmiştir.

4.6.1. Gelir Vergisi Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi

Gayrimenkul sertifikasının BİST üzerinde alım-satım işlemlerinden doğacak kazançlar ile tali edim sonucunda doğacak kazançlarda GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca tevkifat suretiyle vergilendirilir. Gayrimenkul sertifikası sahibinin, gayrimenkul mülkiyetini talep etmemesi ve gayrimenkul sertifikası adedi nispetinde gayrimenkul satış bedelinin sertifika sahibine ödenmesi halinde ise, ödemenin "itfa tutarı" kabul edilerek, itfa tutarından alış bedelinin düşülmesi suretiyle hesaplanan tutar üzerinden vergilendirilme yapılması gerekmektedir.

4.6.2. KDV Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi

Katma Değer Vergisi Kanununun; 17/4-g maddesinde, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçlarının tesliminin KDV'den istisna olduğu; 20'nci maddesinde, *“teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu”*; 27/1'inci maddesinde, *“bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal,*

⁶¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 31.03.2017 tarih ve 91378753-120.06.08[75]-E.39450 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 06.07.2020)

menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu”, hüküm altına alınmıştır.

Gayrimenkul sertifikalarının, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem görmek kaydıyla teslimi KDV’den istisnadır. Gayrimenkul sertifikası sahiplerine yapılacak gayrimenkul teslimlerinde, gayrimenkul tesliminin karşılığını teşkil eden bedel, gayrimenkul sertifikası olduğundan teslim konu gayrimenkul için emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

4.6.3. Damga Vergisi Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi

Gayrimenkul sertifikaların asli edimde gayrimenkule dönüşmesi esnasında, tapu sicil memuru eşliğinde resmi bir senet olarak bir gayrimenkul satış vaadi sözleşmesi imzalanması veya ön ödemeli konut satış sözleşmesi imzalanması halinde damga vergisi oranı yüzde sıfır olarak dikkate alınacaktır. Bunun yanında ihraççı tarafından gayrimenkul sertifikası ihracına ilişkin düzenlenecek kağıtlar ise mevcut istisna maddeleri kapsamında damga vergisinden istisna edilecektir.⁶¹¹

4.6.4. Harçlar Yönünden Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi

492 sayılı Harçlar Kanunu’nun 58’inci maddesi uyarınca, tapuda alım satım işlemlerini gerçekleştiren kişiler tapu harcının mükellefidir. İlgili Kanun’un 63’üncü maddesi uyarınca, tapu ve kadastro harcı, gayrimenkulün emlak vergisi değerinden az olmamak üzere devir ve iktisap bedeli üzerinden hesaplanmaktadır. Yatırımcı tarafından iktisap edilen gayrimenkul, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen gerçek satış değeri üzerinden harca tabi tutulacaktır. Devir işleminin özel bütçeli idare kapsamındaki TOKİ tarafından yapılması halinde harç aranılmayacaktır.

⁶¹¹ Yasin Özyolcu, “Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 170, Şubat 2018, www.lebibyalkin.com.tr, (23/06/2020)

BEŞİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5.1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME SORUNLARI VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5.1.1. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Zamanaşımı Sorunu

Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinde, “*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı*” hükme bağlanmıştır. Zamanaşımı süresi beş yıl olmakla birlikte, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde sürenin uzadığı durumlar da söz konusu olabilmektedir. Tarh zamanaşımını durduran hususlardan birisi de mücbir sebeptir. Mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması halinde, bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez.⁶¹² Bu takdirde tarh zamanaşımı, işlemeyen süreler kadar uzar.⁶¹³ Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesine göre; vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurmaktadır.⁶¹⁴

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde; “*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*” hükmü yer almaktadır. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi alacağının doğumu, işin bittiği yıl gerçekleşir. Bu durumda, zamanaşımı süresinin başlangıcı işin tamamlandığı yılı izleyen takvim yılının başlangıcı olmaktadır.⁶¹⁵

⁶¹² VUK'un 13'üncü maddesinde mücbir sebep halleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

“1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk,

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler,

3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler,

4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması.”

⁶¹³ Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2016, s. 139.

⁶¹⁴ İşlemeyen zamanaşımı süresi her hal ve takdirde bir yıldan fazla olamaz.

⁶¹⁵ Arslan, s. 117

Örneğin, 2015 yılında başlayıp 2019 yılında biten bir yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde zamanaşımı süresi 2024 yılında dolacaktır. Bu işle ilgili olan 2015-2019 yılı defter ve belgelerin, 2024 yılı sonuna kadar muhafaza edilmesi zorunludur. Ancak, bu durum sadece yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili gelir veya kurumlar vergisi yönünden geçerlidir. Diğer vergiler açısından zamanaşımı süresi Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesinde yer alan beş yıl olarak uygulanmaktadır. Verilen örnekte katma değer vergisi yönünden zamanaşımı 2015 yılı için 2020, 2016 yılı için 2021 ve 2017 yılı için 2022 yılı ve 2018 yılı için 2023 yılında dolacaktır. Yıllara yaygın inşaat işinin süresi uzadıkça kazanç vergileri ile katma değer vergisi arasında zamanaşımı yönünden oluşan süre farkı örnekte görüldüğü gibi artmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, zamanaşımı yönünden birtakım problemler ortaya çıkabilmektedir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi, işin tamamlandığı yılı takip eden yıldan başlayarak beşinci yılın sonunda zamanaşımına uğramaktadır. Diğer işlerdeyse zamanaşımı ilgili olduğu yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl sonunda dolmaktadır. Bu durum özellikle doğrudan maliyetlerin yansıtılmasında veya ortak genel giderler ile amortismanların dağıtımında hata olması durumunda, yıllara yaygın inşaat işi dışındaki faaliyetler nedeniyle beyan edilen kazancın zamanaşımı nedeniyle düzeltilememesine neden olabilmektedir.⁶¹⁶

Konuyu bir örnekle ifade edebiliriz. Buna göre, bir şirket yıllara yaygın inşaat işine 2012 yılında başlamış ve işin 2014 yılında bitirmiştir. Şirket hesaplarının 2019 yılında vergi incelemesine başlanmış ve incelemede inşaat işiyle ilgili olarak 2012 yılı için kurumlar vergisi ve KDV yönünden matrah farkı tespit edilmiştir. Kurumlar vergisi açısından zamanaşımı 2019 yılı sonunda dolacağı için matrah farkı üzerinden tarhiyat yapılabilecektir. Diğer taraftan, KDV yönünden zamanaşımı 2017 yılı sonunda dolduğu için bu yönden herhangi bir tarhiyat yapılamayacaktır.⁶¹⁷

Yıllara yaygın inşaat işlerindeki zamanaşımı uygulamasının farklı olması, vergi idaresinin vergi türleri için farklı işlemler gerçekleştirmesine neden olmamakta ve mükellefin lehine olabilecek düzeltmelere engel teşkil edebilmektedir.⁶¹⁸ Vergi Usul Kanunu'nun

⁶¹⁶ M. Emin Akyol, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı ve Bir Öneri", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 419, Temmuz 2016, s. 106.

⁶¹⁷ Akyol, s. 107.

⁶¹⁸ Akyol, s. 107. Yazar, Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesi aşağıdaki gibi değiştirilmesini önermektedir:

114'üncü maddesine bu kapsamda değişiklik yapılması, hem yıllara yaygın inşaat işlerinde tarh zamanaşımı uygulamasını açıklığa kavuşturacağını hem de uygulamadaki problemleri giderecektir.

5.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Geçici Kabul Tutanağının Geç Onaylanması Sorunu

Geçici kabul işleminin mahiyetine ilişkin detaylı açıklamalara Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinde yer verilmiştir. Geçici kabul tutanağının geçerli olabilmesi için yetkili makam onayı şarttır. Ancak yönetmelikte, yetkili makamın onay işlemini hangi süreler içerisinde yerine getireceği belirlenmemiştir. Bu durum bazı durumlarda vergi mükellefleri lehine sonuçlanabilirken, bazı durumlarda ise aleyhte sonuçlanabilmektedir.

Geçici kabul komisyonları bazı durumlarda görevini geç yerine getirebilmekte veya düzenlenen geçici kabul tutanağının idarece onaylanması uzun süreler alabilmektedir. Diğer taraftan, yıllara yaygın inşaat işleri fiilen bitesine rağmen geçici kabulün çeşitli sebeplerle yapılamaması sonucu işlemler ertesi yıla sarkabilmektedir. Dolayısıyla, gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerin verilme süresi ertesi yıla kaldığından tevkif edilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda gecikmeler yaşanabilmektedir.⁶¹⁹

Yıllara yaygın inşaat işleri sonucunda kar beyan edilmesi durumunda geçici kabul tutanağının geç onaylanması durumunda vergi mükellefleri lehine bir durum da ortaya çıkabilmektedir. Örneğin, Aralık 2019 tarihinde biten bir inşaat işinde geçici kabul tutanağı idare tarafından Ocak 2020 tarihinde onaylanırsa bu işe ilişkin kazancın beyanı ertesi yıl yapılacağı için vergi ödemesi 1 yıl kadar ertelenmiş olacaktır. Ayrıca kar dağıtımı yapılması durumunda, buna ilişkin hesaplanacak vergi de 1 yıl sonra ödenecektir. Bu durum inşaat sektöründe haksız rekabete sebebiyet verebilmektedir.

“Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde zamanaşımı işin bittiği yılı takip eden takvim yılından başlar. Yıllara sari işin devamı süresince katma değer vergisi yönünden yapılan işlemler ile yıllara sari işle diğer işlerin birlikte yapılması halinde diğer işler nedeniyle ödenecek gelir veya kurumlar vergisi de zamanaşımı yönünden aynı esasa tabidir.”

⁶¹⁹ İstanbul YMM Odası, **Yıllara Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Tarihi Olarak İtibar Tarihinin Esas Alınması ile İlgili Hususlar**, <https://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/508.pdf>, (10/08/2020)

Yıllara yaygın inşaat işlerinde geçici kabul yapılmadan bu işlere ilişkin kazanç tespiti yapılabilmesi, Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre mümkün olamamaktadır. Yıllara yaygın inşaat işi sonucu kar eden bir şirket, ilgili karı bilançosundaki kar hesaplarında gösteremediği için ortaklarına kar dağıtımını yapamamaktadır. Kar dağıtımını yapamadığı için ortakların şirketten kendilerine transfer edecekleri tutarlar vergi denetim elemanlarınca örtülü kazanç dağıtımını yapıldığı gerekçesiyle eleştiri konusu yapılabilecektir. Ayrıca, şirket bu karını gelir hesaplarında gösteremediği için bilanço gerçek durumu yansıtmamaktadır. Bu durumda öz sermaye oranı düşük olarak görüldüğü için şirketler bazı ihalelerin ön yeterlik şartlarını sağlayamamaktadır. İlgili işten zarar edilmesi durumunda hakedişlerden daha önce kesilen vergileri iade alınması da en az bir yıl ertelenmektedir. İdareye teminat mektubu verildiği durumlarda ise geçici kabul tutanağının geç onaylanması, teminat mektubunun geç geri alınmasına sebebiyet verdiği için işletmelere ek bir finansman maliyeti oluşturmaktadır.

Kanaatimizce, Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinde değişiklik yapılarak, yetkili makamın onay işlemi için bağlayıcı bir süre belirlenmesi gerekmektedir. Alternatif olarak, Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde yer alan itibar tarihinin, diğer bir deyişle yetkili kişilerce tutanağa eklenmiş bulunan işin fiilen bitim tarihinin olarak kabul edilmesini sağlayacak yasal bir düzenleme de yapılabilir. Bilanço ve gelir tablolarının düzenlenmesi ve vergi beyannamesinin oluşturulmasında bu tarih esas alınması gerekmektedir. İleride doğabilecek ihtilafları engellemek adına, geçici kabul tarihi olarak işin fiilen bittiğinin tespit edildiği tarih olan itibar tarihinin esas alınması yönünde yeni bir düzenlemenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine eklenmesi faydalı olacaktır.

5.1.3. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinden Elde Edilen Faiz ve Kur Farkı Gelirleri

Yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili hakediş bedellerinin bankada vadeli mevduat veya likit fon hesaplarında değerlendirmesi sonucu, söz konusu hesaplardan elde edilen gelirlerin işin bittiği yılda mı yoksa tahakkuk dönemi itibariyle mi beyan edileceği hususu, vergi idaresinin ve yargı mercilerinin farklı yönlerdeki görüşleri nedeniyle tartışmalı bir konu haline gelmiştir. Konuyla ilgili olarak vergi idaresinin görüşü genellikle, yıllara sirayet eden inşaat işi faaliyeti ile uğraşan bir mükellefin bu faaliyet nedeniyle aldığı hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde ettiği mevduat faiz gelirlerinin, yıllara sari inşaat işinden elde

edilen gelirlerden ayrı değerlendirilmesi ve söz konusu inşaat işinin bitimi beklenilmeksizin, ilgili dönemler itibarıyla yıllık olarak vergilendirilmesi gerektiği yönündedir.⁶²⁰ Danıştay kararlarına göre ise, yıllara sari inşaat işi yapanların hakedişlerini repo, döviz tevdiat hesapları ve devlet tahvillerinde değerlendirerek elde ettiği faiz ve kur farkı gelirleri, bu inşaat işi dışında ayrı bir faaliyetten elde edilmiş gelir sayılamaz ve inşaat işinden kaynaklanan kazanç ile birlikte beyanı edilmesi gerekmektedir.

Danıştay kararlarından bazı örneklerle aşağıda yer verilmiştir:

*“... yükümlü kurumun elde edilen hakedişleri repo hesaplarında, döviz mevduat hesabında değerlendirerek ve devlet tahvili alarak elde etmiş olduğu faiz gelirleri ve kur farklarının inşaat işi dışında ayrı bir organizasyon sonucu elde edilmemiş olması ve bu gelirlerin işin bitiminde kar veya zararı etkileyecek olması karşısında başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir olarak nitelendirilemeyeceği...”*⁶²¹

*“...davacı ortaklığın yaptığı işin yalnızca yıllara sirayet eden taahhüt işinden ibaret olduğu, Gelir Vergisi Kanunu’nun 42 nci maddesi gereği bu işe ait kazancın işin bitimini takiben beyan edileceği, bu iş nedeniyle alınan avansların ise sermayenin erimemesi nedeniyle bankada değerlendirildiği, alınan avansların hakedişlerin bir parçası olduğu, dolayısıyla inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olduğu, bu avansların değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirlerin de, işin bitim tarihini takiben beyan edilmesi gerektiği...”*⁶²²

Danıştay kararlarına göre uygulama gerçekleştirildiğinde çeşitli sorunların ortaya çıkması ihtimal dahilindedir. Zira, yıllara yaygın inşaat işinin yanında diğer işleri de birlikte yapan mükelleflerin elde ettiği gelirlerin hangi işten elde edildiğinin net olarak tespit edilmesi pratikte güçtür. Faiz geliri elde edilmesinde inşaat ve onarma işi dışında ayrı bir iş ve ayrı bir gelir söz konusudur. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen avans, hakediş ve benzeri gelirlerin bankalarda ya da benzeri finans kurumlarında değerlendirilmesi sonucunda elde edilen faiz ve benzeri gelirlerin elde edildiği yılda vergilendirilmesi gerektiği

⁶²⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 09/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-19-710 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/08/2020)

⁶²¹ Danıştay 4. Dairesi’nin 27.10.2003 tarih ve E. 2003/1545 ve K. 2003/2569 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/08/2020)

⁶²² Danıştay 4. Dairesi’nin 16.01.2001 tarih ve E. 2000/896 ve K. 2001/193 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/08/2020)

değerlendirilmektedir.⁶²³ Kanaatimizce, konuya açıklık getirilmesi için yasal bir düzenleme yapılmasının yerinde olacaktır.

5.1.4. Farklı Sözleşmeler ile Yapılan İnşaat İşlerinin Yıllara Yaygın İş Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

Başlandığı yıl içinde tamamlanması öngörülen ancak, birbirinin devamı niteliğinde olan inşaat işlerinin yıllara sirayet edip etmediğinin tespitinde, iki işin birlikte değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda ihtilaflar yaşanabilmektedir. Konu ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından verilen bir özeldede⁶²⁴; aynı işletmeye yaptırılan ve birbirinden bağımsız olarak iki ayrı sözleşmeye konu olan yıllara yaygın kaba inşaat işi ile aynı yıl içinde yapımına başlanan ve yine aynı yıl içinde tamamlanan ince işçilik işinin, farklı sözleşmelere konu olsalar bile bu işlerin birbirinin devamı olarak kabul edilip ve ince işçilik işine ilişkin yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, ayrı sözleşmeler halinde düzenlenmiş olsa bile, inşaat işlerinin birbirinin devamı niteliğinde olması halinde, hakediş ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması gerekecektir. Diğer bir görüşte ise; farklı sözleşme ve/veya ek protokoller ile yapılan işlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerektiği ve sadece yıllara sirayet eden işler için hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılması gerektiği belirtilmiştir.⁶²⁵

Yıllara sirayet eden ve kaba inşaat işi olarak nitelendirilen inşaat işleri ile ince işçilik olarak nitelendirilen fakat yıllara sirayet etmeyen inşaat işlerinin farklı sözleşmelere konu edilseler bile, kanaatimizce bu işlerin bir bütün olarak ele alınması ve bu işlerin birlikte yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu işlerin birbirinden bağımsız ve ayrı işlermiş gibi değerlendirilmesi ise mümkün değildir. Nitekim, işletmeler tarafından aynı işe ilişkin olarak yapılan ve esasen birbirinin devamı niteliğinde olan işlerin birbirinden ayrı ve bağımsız bir iş olarak değerlendirilmesi halinde, işletmeler tarafından gelir ve kurumlar vergisi

⁶²³ Nitekim 06/04/2016 tarihli yeni Gelir Vergisi Kanunu tasarına göre de, avanslar dâhil hakediş bedellerinin değerlendirilmesinden doğan gelirler elde edildiği yılın kazancı sayılacağı belirtilmiştir. Ancak, söz konusu tasarı yasalaşmamıştır.

⁶²⁴ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özeldesi, (www.gib.gov.tr, 03/08/2020)

⁶²⁵ Emre Dal, "Aynı İşe İlişkin Olarak Farklı Sözleşmeler ile Yapılan İnşaat ve Onarım İşleri Birlikte Yıllara Sari İş Olarak Değerlendirilebilir Mi?", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 164, Ağustos 2017, www.lebivyalkin.com.tr, 04/08/2020)

tevkifatı yükümlülüğünden kaçınmak amacıyla işin her bir parçası için ayrı bir sözleşme düzenlenebilir ki, bu durum Kanun'da bir vergi güvenlik müessesesi olarak yer alan gelir ve kurumlar vergisi tevkifatının düzenleniş amacına aykırı olacaktır.⁶²⁶

5.1.5. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri İçin Düzenlenen Sözleşmelerin Sonradan İptal Edilmesi Durumunda Damga Vergisinin İadesi

Resmi dairelerin ve kamu tüzel kişiliğine sahip idarelerin her türlü ihale kararları damga vergisine tabidir. Uygulamada, ihale kararı için ödenen damga vergisi “karar pulu” olarak da adlandırılmaktadır. İhale sonucunda sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda ise sözleşmeye ilişkin ayrıca damga vergisi hesaplanması gerekmektedir.⁶²⁷ Buna göre, bir ihale sonucunda hem ihale kararının hem de sözleşmenin imzalanmasında damga vergisi doğmaktadır. İhalenin çeşitli sebeplerle iptal olması halinde ödenen damga vergilerinin akıbetinin ne şekilde olacağı vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaf konusu olmuştur.

Vergi idaresi bir özelgesinde⁶²⁸; “*Damga vergisinde vergiyi doğuran olayın kâğıtların düzenlenerek hukuken tekemmül etmiş olması ve imzalanmak suretiyle hukuken tekemmül eden ve verginin konusuna giren bir kâğıdın hükmünden istifade edilmemiş olmasının veya kısmen istifade edilmiş olmasının, o kâğıdın bir hususu ispat ve belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı gibi kâğıt tekemmül ettikten sonra, kâğıda konu muamelelerin feshedilmiş olmasının vergilendirmeyi etkilemeyeceği, o kâğıdın bir hususu ispat veya belli edebilecek belge olma vasfını ortadan kaldırmayacağı, kâğıtların sonradan hükmünden yararlanılmaması halinde bu kâğıtlar için ödenmiş bulunan verginin iade edileceğine dair Kanunda bir hüküm bulunmadığı, ihalenin feshi ve sözleşmenin iptali nedeniyle söz konusu ihale kararına ve sözleşmeye ilişkin olarak tahsil edilen damga vergisinin iade edilmesini kanunen mümkün olmadığı*” yönünde görüş bildirmiştir.

Vergi idaresinin bu yöndeki uygulaması yargı mercilerinde genellikle dava konusu edilmiştir. İdari yargı tarafından verilen ve mükellefler lehine yerleşik hale gelmeye başlayan

⁶²⁶ Dal, s. 68.

⁶²⁷ Söz konusu sözleşmeler Damga Vergisi Kanunu’na ekli 1 sayılı listedeki “*Belli parayı ihtiva eden kâğıtlar: 1. Mukavelelener, taahhütnameler ve temliknameler*” tarifesine göre binde 9,48 oranında damga vergisine tabi olacaktır.

⁶²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 20/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02-2010-463-DV-5 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/08/2020)

kararlarda, vergi idaresinden farklı yönde görüş benimsenmektedir.⁶²⁹ Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki ihtilafların çözümüne yönelik yapılan düzenlemede; 6728 sayılı Kanun'un⁶³⁰ 28'inci maddesi ile Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı Tablonun "II. Kararlar ve mazbatalar" başlıklı bölümünün (2) numaralı fıkrasına yeni bir hüküm eklenmiştir. Buna göre, "04/01/2002 tarihli ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamındaki kurum ve kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi hâlinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisi ret ve iade olunur. Sözleşmenin düzenlenmiş olması durumunda sözleşmeye ilişkin damga vergisi ret ve iade edilmez." Yeni düzenleme yerinde olmakla beraber, sözleşmenin imzalanmış olması halinde damga vergisinin iade edilmeyeceği konusunun çözülememiş olması olumsuz bir durum arz etmektedir.

60 Seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği⁶³¹ ile; ihale kararına ilişkin damga vergisinde kanun koyucu ihalenin ilgili kuruluşlara şikâyet veya Kamu İhale Kurumuna itirazın şikâyet ya da yargı kararı üzerine ihalenin iptal edilmesi halinde, bu ihale kararının hükmünden yararlanılmayan kısmına isabet eden damga vergisinin iade edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla ihale şikâyet, itirazın şikâyet veya yargı kararından başka bir nedenden kaynaklı ihale iptal edilirse karar damga vergisinin iade edilmeyeceği anlaşılmaktadır. Örneğin, iş tasfiye edilirse ihale kararına ilişkin damga vergisi iade edilemeyecektir. İlgili tebliğde ayrıca hukuken tekemmül eden kağıda konu işlemin daha sonra çeşitli sebeplerle iptali damga vergisinin iadesini gerektirmeyeceği belirtilmiştir. Damga vergisinin, ihalenin sadece belirli şartlar halinde iptal edilmesi durumunda iade edilmesini ticari teamüller ve hukuksal ilkelere

⁶²⁹ Danıştay 9. Daire'nin 03/03/2014 tarihli ve E. 2013/857, K. 2014/692 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 03/08/2020):

"İhale kararının hükmü ifade edebilmesi için; ihale kararına ve ihale kararına istinaden düzenlenen sözleşmeye karşı tüm yolların tüketilmesi zorunlu olup, ihaleye ilişkin olarak düzenlenen kâğıtlarda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, kâğıda bağlanan hukuki durumun tekemmül etmesi halinde mümkündür. Olayda, davacı şirket tarafından üstlenilen ihale kararının İdare Mahkemesince iptal edilmesi durumunda, ihale kararının ve bu karara istinaden, ihale uhdesinde kalan mükellef ile ihale yetkilisi arasında imzalanan sözleşmenin tekemmül ettiğinden söz etme imkânı bulunmadığından ve bu durumda DVK md.1 kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte bir belgeden söz edilemeyeceğinden, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır. Bu nedenle, damga vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği anlaşıldığından, davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı damga vergisinin terkinin gerekirken aksi yönde verilen kararda isabet görülmemiştir."

⁶³⁰ 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 09/08/2016 tarih ve 29796 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶³¹ 60 Seri no.lu Damga Vergisi Genel Tebliği, 29/09/2016 tarih ve 29842 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

uygunlukla açıklamak güçtür. İhalenin iptal edildiği her durumda damga vergisinin de iade edilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır.⁶³² Kanaatimizce, iptal olunan sözleşmeye ilişkin damga vergisinin kısmen veya tamamen iade edilebilmesi için kanuni bir düzenlenme yapılması uygun olacaktır.

5.1.6. Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Yapan Şahıs İşletmesinin Sermaye Şirketine Devri Durumunda İnşaat İşinin Bitim Tarihi

Gelir vergisi mükellefi olan bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine devri halinde, şahıs işletmesinde başlanılan ve henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat işlerinde bitim tarihinin tespiti konusunda sorunlar yaşanabilmektedir. Konuyla ilgili olarak vergi idaresince verilen bir özelgede⁶³³, şahıs işletmesinin devir tarihi itibarıyla yıllara yaygın inşaat işinin biteceği ve kazancın devir tarihi itibarıyla tespit edilerek beyan edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay tarafından verilmiş olan bir kararda⁶³⁴ ise vergi idaresinin tersi yönünde bir görüş beyan edilmiştir. İlgili Danıştay kararında; “*Gelir Vergisi Kanunu'nun 81/2 nci maddesine uygun olarak ferdi işletme, sermaye şirketi olan ... Taahhüt Ticaret Anonim Şirketine aktif ve pasifiyle birlikte devredilmiş olduğundan bu durumun ferdi işletme açısından işi bırakma olmayıp üstlenilen taahhüt işinin sermaye şirketi olarak devam ettirilmesi şeklinde anlaşılması gerektiği, bu nedenle ferdi işletme tarafından başlanılan devir tarihinden sonra davacı şirket tarafından bitirilen yıllara sari inşaat onarma işi dolayısıyla doğan kazancın işin bittiği yılda beyan edilmesinde ve devir tarihinden önce düzenlenen istihkak bedelleri üzerinden tevkif edilen vergilerin kurumlar vergisi beyannamesinde*

⁶³² Funda Karakoyun, “Vergi Tekniği Bakımından Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Vergilemesi ve Damga Vergisi Sorunsalı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 368, Mayıs 2019, s. 104

⁶³³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB. 4.06.17.02-HÇ:123.M-2010-109-416 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 05/08/2020)

“*Şahıs işletmesinin sermaye şirketine devri nedeniyle, devre ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla şahıs işletmesi sona ereceğinden, şahıs işletmesi tarafından yapılmakta olan yıllara sari inşaat işinin tamamlanmasının mümkün olmayacağı tabiidir. Bu nedenle, söz konusu inşaat işi şahıs işletmesini devralan anonim şirket tarafından devam ettirilecek olup, yıllara sari inşaat işinin adı geçen şahıs işletmesi yönünden devir tarihi itibarıyla bittiğinin kabul edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, şahıs işletmesinin devir tarihine kadar olan hesaplarının kapatılarak yıllara sari inşaat ve onarma işine ait kârın tespit edilmesi, tespit edilen bu kâr veya zararın şahıs işletmesi tarafından genel esaslara göre yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilmesi ve beyan edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, yıllara sari iş dolayısıyla tevkif edilen vergilerin mahsup edilmesi gerekmektedir.*”

⁶³⁴ Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 16.10.2002 tarih ve E. 2001/4462, K. 2002/3245 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 06/08/2020):

hesaplanan vergiden mahsup edilmesinde kanuna aykırılık bulunmadığı” yönünde karar verilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat işleri devam eden bir şahıs işletmesinin sermaye şirketine devrolunması halinde, devir tarihindeki maliyetler ile avansların yeni şirkete devir edilerek işlem yapılması⁶³⁵ ve devir tarihinden sonra inşaatın geçici kabul tutanağının onaylandığı zaman ise kazancın hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. Şahıs işletmesi bünyesinde yapılan tevkifatların da kazancın beyan edildiği dönemde mahsup edilmesi gerekmektedir.

5.1.7. Taşınmaz Satışlarındaki Kurumlar Vergisi ve KDV İstisnası Uygulamalarında İhtilafli Durumlar

5.1.7.1. Şirketin Ana Sözleşmesinde Taşınmaz Ticareti ve Kiralaması İbaresinin Bulunmasının Kurumlar Vergisi İstisnasına Etkisi

Kurumlar Vergisi Kanunu ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ndeki taşınmaz satış kazancı istisnasına ilişkin düzenlenmelerinde; *“faaliyet konusu taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisna uygulanamayacağı, ancak taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabileceği, taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancının ise istisnaya konu edilmeyeceği”* belirtilmiştir.

Vergi idaresi; şirketin fiilen taşınmaz ticareti ile iştigal edilip edilmediğini dikkate almaksızın, şirketin ana sözleşmesinde gayrimenkul alım, satım ve kiralaması gibi faaliyet konularının bulunması durumunda ilgili istisnadan faydalanılamayacağı görüşündedir.⁶³⁶ Vergi idaresi ayrıca, faaliyet konusunun taşınmaz ticareti olan şirketlerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazlarda bile, istisnanın uygulamayacağı yönünde görüşler

⁶³⁵ İstanbul YMM Odası, **Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ile İştigal Eden Ferdi İşletmenin Sermaye Şirketine Devrinde İşlerin Bitim Tarihi**, <https://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/213.pdf>, (14/04/2021)

⁶³⁶ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01KV20185102 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

“... Şirketiniz her ne kadar taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, şirketin ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması dolayısıyla, bilançoda duran varlıklar arasında kayıtlı olan ve 13.09.2004 tarihinde tescil edilen taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.”

de verebilmektedir. Konuyla ilgili verilen bir özelgede⁶³⁷, “*ana faaliyet alanında kullanılmak üzere OSB’de satın alınan taşınmazın, hiç faaliyette bulunulmadan satılacak olması durumunda*”, şirketin ana sözleşmesinde gayrimenkul alım, satım ve kiralama konusunun, şirket faaliyet konuları arasında sayılmış olması gerekçesiyle istisnadan yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

1 Temmuz 2012 tarihine kadar yürürlükte bulunan 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunundaki⁶³⁸ “ultra vires” prensibine göre anonim ve limited şirketler ana sözleşmelerinde sayılan faaliyet konuları dışında, başka işleri yapamamaktaydı. Dolayısıyla ana faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmayan işletmeler bile, ileride bu işi yapma ihtimalini göz önüne alarak esas sözleşmelerine taşınmaz ticareti veya kiralaması ibarelerini eklemekteydi. Örneğin; esas faaliyet konusu akaryakıt ticareti olan bir kurum, fiilen iştiğal etmediği gayrimenkul alım-satım faaliyetine ilişkin ibarelere ticaret unvanı içinde ve şirket ana sözleşmesinde yer verebilmekteydi. Bu koşul 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ile kaldırılmıştır. Buna göre şirketler, ana sözleşmelerinde yazılı olmasa da taşınmaz alım satımı yapabilmektedir. Bazı şirketler ise istisna hükmünden faydalanma konusunda sorun yaşamamak için esas sözleşme tadili yaparak, faaliyetleri arasından taşınmaz ticareti veya kiralaması hükmünü çıkartmaktadır. Ayrıca, şirket unvanlarındaki “inşaat” ibareleri de aynı amaçla silinebilmektedir. Diğer taraftan, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’ndan önce kurulmuş olan işletmelerin çoğunun esas sözleşmelerinde yer alan taşınmaz ticareti veya kiralaması faaliyetine ilişkin hükümler, günümüzde de varlığını sürdürebilmektedir.

Vergi idaresi, ana faaliyet konusunu taşınmaz ticareti olarak değiştirilen şirketin, değişiklikten önce satın aldığı taşınmazları değişiklikten sonra satması durumunda da istisnadan yararlanamayacağına ilişkin değerlendirmeler yapmıştır.⁶³⁹ İlgili özelgede, şirket

⁶³⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.11.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[17-2014/32]-1115 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶³⁸ 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, 9/7/1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶³⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-703 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

“Şirketinizin, ... 2008 tarihinde, unvanın ... faaliyet konusunun da gayrimenkul alım-satım olarak değiştirildiği belirtilerek, 1994-2003 yılları aralığında aktive alınan arsaların Eylül/2011’de satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanamayacağı Bu açıklamalara göre, ana faaliyet konuları arasında inşaat, taşınmaz alım satımı gibi taşınmaz ticareti yapılacağına ilişkin bir hüküm bulunan veya fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunan şirketlerin anılan istisnadan faydalanması mümkün değildir. Bu hüküm ve açıklamalara göre arsaların satışının yapıldığı tarihte şirketinizin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunduğundan, ... yılları

sözleşmesinde ana faaliyet konusunun “taşınmaz ticareti” olarak değiştirilmesinin, değişiklikten önce aktive kaydedilen ve değişiklikten sonra satılan taşınmaza ilişkin kurumlar vergisi istisnası uygulanamayacağının gerekçesi olarak görülmesi, vergi idaresinin sözleşme kriterine bağlılığının güçlü bir göstergesi olarak nitelendirilebilir.⁶⁴⁰

Başka bir özalgede ise, bir şirketin ana sözleşmesindeki faaliyet konuları arasında yer alan inşaat işinin sözleşmeden çıkarılarak unvan değişikliği yapıldığı tarihten önce yatırım amacıyla alınan 2 adet arsanın, ana sözleşme değişikliği sonrası satışı durumunda istisnadan faydalanmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.⁶⁴¹ Gerekçe olarak ise; *“arsaların satışının yapıldığı tarihte şirketin ana sözleşmesinde yer alan faaliyet konuları arasından taşınmaz ticaretinin çıkarılmış olması fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunduğu hususunu değiştirmedikinden bu durumda da istisnadan faydalanılması mümkün değildir.”* değerlendirmesi yapılmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’ndaki ilgili istisna hükümlerine göre; taşınmaz ticaretiyle uğraşan kurumları faaliyet konuları nedeniyle değil, söz konusu faaliyette bulunulması durumunda “taşınmaz ticareti amacıyla aktiflerinde bulunan taşınmazların” istisna kapsamı dışında bırakıldığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, sadece faaliyet konusu nedeniyle istisnaya ilişkin bir sınırlandırma söz konusu olmamalıdır. Türk vergi sisteminde, vergilemede şekli unsurlar değil, olayın gerçek mahiyeti esas alınmaktadır. Vergi idaresinin, şirket sözleşmesinde taşınmaz ticareti ve kiralanması gibi ibarelere faaliyet konuları arasında yer verilmesi halinde taşınmaz satışına ilişkin istisnalardan yararlanamayacağı yönündeki görüşü, Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesindeki *“vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır”* hükmüyle çelişmektedir.

Kanunun açık hükmüne rağmen, sadece şirket sözleşmesinde yazılı unsurlar dikkate alınarak istisnadan yararlanılamayacağının özalgelerde ifade edilmesi, şekli unsurlara öncelik verilip, işin esasın geri planda bırakıldığını göstermektedir.⁶⁴² Vergi idaresi, Kanun koyucunun amacına da ters düşen yorumlarla istisna uygulamasını sınırlandırmaktadır. Şirketin faaliyet

arasında tescil edilen taşınmazların satışından elde edilen kazancın, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-e maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkün bulunmamaktadır.”

⁶⁴⁰ Özden, s. 16

⁶⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01/07/2014 tarih ve 39044742- KDV.17-1975 sayılı özalgisi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁴² Olcay Kolotoğlu, “Özalgelerle Menkul Kıymet ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 302, Kasım 2013, s. 18.

konusunu belirlemede, fiilen taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunulup bulunulmadığı hususunun gözetilerek değerlendirme yapılması gerekmektedir. Şirket sözleşmesinde yer verilen faaliyet konusu nedeniyle istisna kapsamı dışında kaldığı yönündeki yaklaşım hukuki dayanaktan yoksun bulunmaktadır.⁶⁴³

Danıştay, taşınmaz ticareti ve kiralanması faaliyetlerini vergi idaresinin aksine daha dar bir şekilde yorumlamaktadır. Buna göre, şirketlerin esas faaliyet konusunun istisna uygulamasına ilişkin değerlendirmede dikkate alınmasının tek başına yetersiz olduğunu belirtmektedir.⁶⁴⁴ İstisna hükmüne ilişkin mükelleflerin durumunun değerlendirilmesinde, sadece ticaret unvanından veya şirket ana sözleşmesinden hareket edilmemeli ve işlemin gerçek mahiyeti araştırılmalıdır.⁶⁴⁵

Özetle, vergi idaresi ile yargı mercileri arasında taşınmazların ticareti ile kiraya verilmesi faaliyetleri vergi istisnası açısından farklı yorumlanmaktadır. Danıştay tarafından ana sözleşmede yer alan “taşınmaz ticareti ve kiralanması” faaliyetlerinin fiilen yapıp yapılamadığının araştırılması gerektiği belirtilmekte ve uzun süreli kiralama, kiralama faaliyetiyle uğraşıldığına dair karine olarak değerlendirilmemektedir. Kanaatimizce, “taşınmaz ticareti” veya “taşınmaz kiralama işi” ile aktif olarak iştigal etmeyen kurumlar sahip oldukları taşınmazları yasada öngörülen koşullarda satarak kazanç sağladıklarında, kazanç istisnası hükmünden faydalanması gerekmektedir.

5.1.7.2. “Çok Sayıda” Taşınmaz Satışının Kurumlar Vergisi İstisnasına Etkisi

Vergi idaresi, bir şirketin esas faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığı halde “çok sayıda” taşınmaz alım ve satımı yapılması durumunda, taşınmazların ticari amaçla aktifte bulundurulduğu yönünde değerlendirme yapılacağı ve dolayısıyla ticari amaçla elde tutulan bu taşınmazlar için kurumlar vergisi istisnasının uygulanamayacağı görüşündedir.⁶⁴⁶ Vergi idaresi, gelir vergisi mükelleflerinin aynı yıl içinde ya da bir yıl ve takip eden yılda birden fazla

⁶⁴³ Özden, s. 19

⁶⁴⁴ Danıştay 4. Dairesi’nin 30.11.2015 tarih ve E. 2012/1207 K. 2015/6061 sayılı kararı. (<https://www.danistay.gov.tr/>, 03.05.2021)

“Esasen taşınmaz alım-satımı yapmak ve kiraya vermek faaliyetinde bulunmayan ancak davacı şirketin ana sözleşmesindeki iştigal konuları arasında sayılması nedeniyle faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettiği taşınmazın satışından doğan kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekir.”

⁶⁴⁵ Eren Yeşilyurt, “Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasının Taşınmaz Ticareti ve Kiralanması Faaliyetleri Bağlamında Değerlendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Ocak 2012, Sayı: 280, s. 72

⁶⁴⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.02.2015 tarih ve 39044742-KDV.17.4-329 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

taşınmaz satışının ticari kazanç olduğu yönünde benzer görüşlere de sahiptir.⁶⁴⁷ Bu konu, mükellefler ile vergi idaresi arasında yıllardır ihtilaf konusu olmaktadır.

Vergi idaresi, bir şirketin esas faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığı halde “çok sayıda” taşınmaz alım ve satımı yapmışsa, bunların ticari amaçla aktifte bulundurulduğu yönünde genişletici bir yorumla değerlendirme yapmaktadır.⁶⁴⁸ Danıştay ise, taşınmazın ticari bir faaliyet kapsamında satıldığı yönünde vergi idaresi tarafından hukuken geçerli bir tespit yapılmadığı sürece istisna uygulamasından faydalanılabileceğini belirtmiştir.⁶⁴⁹ Danıştay’ın başka bir kararında⁶⁵⁰ ise; *“farklı bloklardan satış yapılıyor olmasının tek başına ticaretle uğraşıldığını göstermeyeceği gibi taşınmazın aktife alındıktan 11 yıl sonra satılmasının ve 11 yıl boyunca bunlara ilişkin giderlere katlanılmasının ticari hayatın olağan akışına uygun, normal ve mutad bir durumu yansıttığından da söz edilemeyeceği gerekçesiyle istisnadan yararlanılmasına engel bulunmadığı”* yönünde karar verilmiştir.

Taşınmaz satış kazancı istisnası kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkân sağlamak amacıyla getirilmiştir. Kanun koyucu, istisnaya konu kıymetlerin ticaretinin “fiilen” yapılması ve “bu amaçla” edinilen kıymetlerin satışının söz konusu olması halinde istisna uygulanamayacağını açık ve net bir şekilde hükme bağlamıştır. Kurumların bu istisnadan sadece bir defa faydalanması gibi bir şart bulunmamaktadır. Aksi bir durumda, maddenin getiriliş amacına aykırı hareket edilmesi hukuka aykırı olacaktır.⁶⁵¹ Vergi idaresinin görüşlerine yansıyan “çok sayıda” ifadesinin rakamsal sınırları da net olarak belirtilmemektedir. Dolayısıyla her bir işlem ticari ve teknik icaplar ile birlikte gerçek mahiyetine göre değerlendirilmelidir. Eğer birden fazla taşınmaz alım-satımı söz konusu ise, işletmenin bu taşınmazları hangi amaçlarla alıp sattığı incelenmesi

⁶⁴⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08/12/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-37-8-744 sayılı özeldes. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁴⁸ Güray Öğredik, “Taşınmaz veya Menkul Kıymet Ticaretini Mutad Şekilde Yapmadığı, Ana Sözleşmesinde De Bu Yönde Bir Madde Olmadığı Halde “Çok Sayıda” Taşınmaz veya Menkul Kıymet Satışı Yapanlar Kurumlar Vergisi ve Kdv İstisnalarından Yararlanamaz Mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2015, www.lebibyalkin.com.tr, (07/05/2021)

⁶⁴⁹ Danıştay 4. Dairesi’nin 05.06.2004 tarih ve E.2004/319, K.2004/1411 sayılı kararı. (<https://www.danistay.gov.tr/>, 03.05.2021)

⁶⁵⁰ Danıştay 4. Dairesinin 08.10.2013 tarih ve E.2010/7079 K.2013/10396 sayılı kararı. (<https://www.danistay.gov.tr/>, 03.05.2021)

⁶⁵¹ Caner Gürbüz, Şirket Ana Sözleşmelerinde “Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması” Maddesi Bulunan Mükelleflerin KVK’nın 5/1-E İstisna Uygulaması Yönünden Değerlendirilmesi, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 281, Mayıs 2016, www.yaklasim.com (07/05/2021)

gerekmektedir. Örneğin; alacağını nakit olarak tahsil edemeyen bir işletmenin, bu alacağı karşılığında borçludan birden fazla adet arsa alması ve bunları tek seferde satarak paraya çevirmesi taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirilmemelidir.

5.1.7.3. Sadece İnşaat Taahhüt İşi Faaliyetinde Bulunan İnşaat İşletmelerinin Kurumlar Vergisi İstisnası Karşısındaki Durumu

Vergi idaresi; inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetlerini taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirerek, kurumlar vergisi istisnasının uygulanamayacağı yönünde görüş vermiştir.⁶⁵² Taahhüt şeklinde inşaat işi yapan işletmeler, başka kişilerin mülkiyetindeki bir yapının inşa edilmesini taahhüt etmektedirler. Dolayısıyla, bu alanda faaliyet gösteren inşaat işletmelerinin gerçek anlamda taşınmaz ticareti yaptığı söylenemez.⁶⁵³ Taahhüt şeklinde yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmelerin taşınmaz satışlarından elde ettiği kazancı, sadece ana sözleşmelerinde taşınmaz ticareti bulunduğundan bahisle istisnadan yararlandırmamak hukuka aykırı olacaktır. Kanaatimizce, sadece taahhüt şeklinde yıllara yaygın inşaat işleri ile iştigal eden şirketlerin ticari amaç taşımayan gayrimenkul satışlarında istisnadan faydalanılmasını sağlayacak ve tereddüte mahal bırakmayacak idari veya yasal düzenlemeler yapılması gerekmektedir.

5.1.7.4. Taşınmaz Kiralaması İşlemlerinin Kurumlar Vergisi İstisnasına Etkisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinin gerekçesinde, taşınmaz ticaretinin, aynı zamanda söz konusu taşınmazların kiralanmasını da kapsadığı belirtilmiştir. Kanun gerekçesinde ayrıca, “...taşınmazların kiralanmasıyla uğraşan kurumların...” ifadesinin konuya açıklık kazandırmak amacıyla bent hükmüne eklendiği ifade edilmiştir. 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nin 5.6.2.4.1 bölümünde verilen örnekte ise; “*esas faaliyeti taşınmaz ticareti ve kiralaması olmayan bir şirketin, atıl olarak durmakta olan bir taşınmazını kiraya verdikten iki tam yıl sonra söz konusu taşınmazı satması halinde taşınmazın elden çıkarılmasından doğan kazancın istisnadan yararlanması mümkün olduğu*” belirtilmiştir.

⁶⁵² Erzurum Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25/06/2013 tarih ve 30094508-125[5-2013/1.13]-23 sayılı özelgesi . (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁵³ Ankara YMM Odası, **Taşınmazların Satışından Doğan Kazanç İstisnası**, <https://aymmo.org.tr/api/v1/gridfile/download?id=583d5be76b1d348c094d49e5> (14/04/2021)

Vergi idaresine göre, uzun süreli kiralamalar taşınmaz ticareti faaliyetinin gösterildiğine karine teşkil etmektedir. Konuyla ilgili verilmiş bir özelgede⁶⁵⁴, “...*şirketiniz bu faaliyetini durdurmuş olduğundan 01/01/2003 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binası ve arsasının, bugüne kadar geçen süre zarfında kiralama suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralınmasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazancın 5 (e) uyarınca kurumlar vergisi istisnasına konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır.*” açıklamasına yer verilmiştir. Benzer mahiyette diğer bir özelgede⁶⁵⁵ ise, “*atıl kaynakların değerlendirilmesi amacıyla satın alınan taşınmazların kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi nedeniyle, bu taşınmazların satışında; taşınmaz satış kazancına ilişkin kurumlar vergisi istisnasının ve KDV istisnasının uygulanamayacağı*” açıklamasında bulunmuştur. İlgili özelgelerden anlaşılabacağı üzere, vergi idaresi istisna uygulamasını daraltmakta, ticaret ve kiralama işini de geniş yorumlamaktadır. Bu yaklaşım verginin yasallığı ilkesine uymamaktadır. Vergi kanunlarında açık bir hüküm bulunmadan kıyas yoluyla vergileme yapılması, Anayasa’nın 73’üncü maddesine aykırılık teşkil etmektedir.⁶⁵⁶

Vergi idaresi, atıl kalan arsa ve gayrimenkullerin bir süreliğine kiralınması halinde bazı özelgelerde istisnayı uygulatmış, bazı özelgelerde ise uygulatmamıştır. Konuyla ilgili verilen bir özelgede⁶⁵⁷ ; “*yeni yapılan binalarınıza taşınmanız sebebiyle atıl hale geldiği için kiraya verildiği anlaşılan taşınmazların, daha önce şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olduğu ve atıl hale geldiği için kiralandığı dikkate alınarak, bunların teslimi diğer şartların sağlanması kaydıyla istisna olacaktır.*” şeklinde görüş beyan etmiştir. Başka bir özelgede ise; “*esas faaliyetleri arasında taşınmaz kiralaması veya alım-satımı bulunmadığı, faaliyetlerinde kullanılmak amacıyla iktisap edilen ve yaklaşık 23 ay atıl kalan taşınmazın, ancak zaruri sebeplerle bir süre atıl kaldıktan sonra kiraya verilen binanın satışından doğan kazancın kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunduğunu*” belirtilmiştir.⁶⁵⁸ Aksi

⁶⁵⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.05.2014 tarih ve 62030549-125[5-2013/405]-1474 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁵⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 22.02.2016 tarih ve 62030549-125[5-2014/340]-14721 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁵⁶ Mesut Çırak, “Aktife Kayıtlı Taşınmaz Satış Kazançlarının KVK’nın 5/e Maddesindeki İstisna Uygulamasında Yaratılan Sorun”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 274, Ekim 2015, www.yaklasim.com (07/05/2021)

⁶⁵⁷ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.11.2017 tarih ve 64597866-125[5-1 (e)-2015]-21710 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁵⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 04.02.2016 tarih ve (B.07.1.GİB.4.34.16.01- 125[5-2015/307]-9233 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

yönde değerlendirmeye yer veren bir özelgede⁶⁵⁹ ise; “*şirketinizin ana faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan ancak muhtelif nedenlerle şirket faaliyetlerinde kullanılmaksızın ... ay süreyle kiralama suretiyle değerlendirildikten sonra satılan söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazanç istisnaya konu edilemeyecektir.*” görüşü verilmiştir.

Vergi idaresinin; kiralamaya ilişkin olarak taşınmazın edinim amacını dikkate aldığını ve ana faaliyet konusuyla ilgili bir taşınmazın zorunlu sebeplerle kiraya verilmesini istisnaya engel olarak görmediğini ve atıl kaynakların değerlendirilmesi için alınan taşınmazların kiralanmasının istisnaya engel olacağını belirttiğini görmekteyiz. Uzun süre kiraya verilen taşınmazların ise her hal ve şartta kiralama faaliyetiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceği ve hiç faaliyete bulunulmadan satılan taşınmazların da istisnadan yararlanamayacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

Faaliyet konusu “taşınmaz ticareti” veya “taşınmaz kiralama işi” olmayan kurumlar, atıl durumda bulunan ve ticari amaçlar dışında kiraya verdikleri taşınmazları yasa da öngörülen koşullarda satarak kazanç sağladıklarında, kanaatimizce ilgili kazançların kurumlar vergisi istisnasından faydalanması gerekmektedir.

5.1.7.5. Şirketin Ana Sözleşmesinde Taşınmaz Ticareti ve Kiralaması İbares i Bulunmasının ve Taşınmazların Kiraya Verilmesinin KDV İstisnasına Etkisi

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17/4-r maddesine göre; “*kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri*” KDV’den istisnadır. İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışında bırakılmıştır. Hem kurumlar vergisi hem de KDV tarafındaki istisna düzenlemesinde, taşınmaz ticaretini yapanlar istisnalardan yararlanamamaktadır. Ancak söz konusu yasal düzenlemelerde birtakım farklılıklar mevcuttur. İstisna hükmünden yararlanamayacak olan kurumlar, KVK’nın 5/1-e maddesinde, “*taşınmaz ticareti ve kiralamasıyla uğraşan kurumlar*” şeklinde ifade edilmiştir. Diğer taraftan, KDV Kanunu’nun 17/4-r maddesinde, “*istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumlar*” olarak ifade edilmiştir ve “*taşınmaz kiralaması*” ibaresi Kanun metninde yer almamaktadır.

⁶⁵⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 12.05.2020 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.01-125-40274 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (II/F- 4.16.1.) no'lu bölümünde; *“istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutaat olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmünün uygulanmayacağı”* belirtilmiştir. Tebliğin aynı bölümünde konuya ilişkin verilen bir örnekte; *“taşınmaz kiralaması faaliyeti ile iştigal eden bir firmanın şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazların satışının genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olduğu ve istisna uygulanmayacağı”* belirtilmiştir.

Konuyla ilişkin Kanun hükmünün lafzında, yalnızca taşınmaz ticareti yapan kurumların ticari amaçla sahip oldukları taşınmazların satışında istisna kısıtlaması yer almaktadır. Tebliğ düzenlemesinde taşınmaz ticaretinin kapsamının, bu kıymetlerin kiralanması da dahil edilerek genişletildiği görülmektedir. Vergi idaresinin konuyla ilgili vermiş olduğu özelgelere de aynı yaklaşım benimsenmekte ve uzun süreli taşınmaz kiralamalarını da kiralama faaliyetiyle uğraşıldığına dair karine olarak görmektedir.

Vergi idaresinin vermiş olduğu bir özeltede⁶⁶⁰; *“faaliyet konusu arasında her türlü taşınmaz alım satım, inşa ve kiralama faaliyetleri olan firmanın aktifinde kayıtlı bulunan ve faaliyetlerini yürütmek amacıyla kullanılan taşınmazdan kira geliri elde edilmesi ile gayrimenkul ticareti ile iştigal edilmiş olacağından”* KDV'den istisna tutulmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Öte yandan başka bir özeltede⁶⁶¹, *“faaliyet konularınız arasında yer almamakla birlikte ... yılında alınan ve üzerinde tarımsal faaliyette bulunulduğu ifade edilen tarım arazisinin satışında; söz konusu taşınmazın tarımsal faaliyete tahsis edilmiş olması; diğer bir ifadeyle, taşınmaz ticareti yapmak amacıyla aktifte bulundurulmaması şartıyla, satış işlemi ile ilgili olarak KDV Kanununun 17/4-r maddesinde öngörülen istisna kapsamında işlem yapılması mümkün bulunmaktadır.”* şeklinde açıklamayla, *“faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması”* vergi istisnasından yararlanmayı tek başına engelleyici bir unsur olarak görülmemiştir.

Konuyla ilgili incelenmesi gereken diğer bir konu ise, şirketlerin ana sözleşmelerinde kiralama faaliyeti bulunmamakla birlikte, kiraya verdikleri taşınmazları satmaları durumunda KDV istisnasından faydalanıp faydalanamayacağı hususudur. Vergi idaresi, *“kira geliri elde*

⁶⁶⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-80 sayılı özeltesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁶¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.11.2015 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[17-2014/32]-1115 sayılı özeltesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

etmek amacıyla alınan taşınmazın kiraya verilmek suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralaması ile uğraştığınıza karine teşkil edeceğinden” bu taşınmazın satışından elde edilen kazancın KDV’ye tabi tutulmasını gerektiğini belirtmiştir.⁶⁶² Konuyla ilgili başka bir özelgede⁶⁶³; “taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olmayıp şirketin faaliyet konusu olan kiralamalarda kullanılan taşınmazlardan olması halinde, taşınmazın satışı genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacağı” belirtilmiştir. Diğer özelgede ise; “şirketiniz bu faaliyetini durdurmuş olduğundan 01/01/2003 tarihinden itibaren kiraya verilen fabrika binası ve arsasının, bugüne kadar geçen süre zarfında kiralama suretiyle değerlendirilmesi taşınmaz kiralamasıyla uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu taşınmazın satışından elde edilen kazancın istisnaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır” açıklamalarına yer verilip, uzun süreli kiralamalar konusunda da prensip olarak istisnanın uygulanamayacağı belirtilmiştir. Buna göre, vergi idaresinin kiralanan taşınmazlar için KDV istisnası uygulamasına ilişkin görüşleri, kurumlar vergisi istisnasındaki görüşleri ile paralellik arz etmektedir.

Konuyla ilgili “ticaret” ve “kiralama” kavramlarının irdelenmesi gerekmektedir. Ticaret sözlük anlamı olarak, “ürün, mal vb alım satımı, kazanç amacıyla yürütülen alım satım” olarak tanımlanmaktadır.⁶⁶⁴ Kiralama ise, “kiralamak işi, bir taşınır veya taşınmazın kullanım hakkının belli bir süre için ve belli bir kira karşılığında kiracıya verilmesi; kiralanan ise, kiraya verilmek” olarak tanımlanmıştır.⁶⁶⁵ Her iki kelimenin sözlük anlamına baktığımızda farklı kavramlar olduğu anlaşılmaktadır.

Ticari kazanç hükümlerinin yer aldığı GVK’nun 37’nci maddesinde; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazanç sayılmıştır. Diğer taraftan, 37’nci maddenin 4’üncü bendinde “gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;” beşinci bendinde ise “kendi nam ve hesabına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden” elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmıştır. Dolayısıyla söz konusu alım-satım faaliyetleri ticari faaliyet olarak kabul edilmiştir. Ticari kazanç hükümlerine baktığımızda kiralamaya ilişkin bir hükme rastlanmamaktadır. Kiralama

⁶⁶² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.02.2015 tarih ve 39044742-130-160 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁶³ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 2.5.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300-07-.../699 sayılı özelgesi. (<https://www.gib.gov.tr/>, 01.05.2021)

⁶⁶⁴ Türk Dil Kurumu Sözlük, www.tdk.gov.tr (01/05/2021)

⁶⁶⁵ Türk Dil Kurumu Sözlük, www.tdk.gov.tr (01/05/2021)

faaliyeti, GVK'nun 70'inci maddesinde düzenlenmiş ve faaliyetten elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı sayılmıştır. Diğer taraftan GVK'nun 70'inci maddesinin ikinci fıkrasında “*Yukarıda yazılı mallar ve haklar ticari veya zirai bir işletmeye dahil bulunduğu takdirde bunların iratları ticari veya zirai kazancın tespitine müteallik hükümlere göre hesaplanır.*” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla anılan kazançlar ticari kazanç sayılmamakla birlikte, ticari işletme bünyesinde elde ediliyor ise ticari kazancın tespit hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Yukarıda yapmış olduğumuz açıklamalar ve yasal hükümler çerçevesinde ticaret ile kiralama kavramlarının benzer olduğunu ileri sürmek pek mümkün görünmemektedir. Bu nedenle KDV Kanunu'nda gayrimenkul kiralama faaliyetinden söz edilmemiş olması, Kanunun aradığı diğer şartlar sağlandığı durumda kiralama faaliyetinde bulunulmasının istisna uygulamasına engel oluşturmayacağı yorumu yapılabilecektir.⁶⁶⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesi hükmünde yer alan; “*(...) Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır.*” hükmü, vergi kanunlarının yorumun hangi sıra ile yapılacağı konusunda bilgi vermektedir. İlgili hüküm incelendiğinde, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği ve lafzın açık olmadığı hallerde şeklindeki ifade ile ilk önce lafzi yorum yönteminin uygulanmasının emredilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda vergi hukukunda lafzi yorum, bir yasa kuralının anlamını çıkartabilmek için başvurulacak ilk yöntem olmaktadır.⁶⁶⁷ Lafzi yorum dışındaki diğer yöntemler, yasa metninin açık olmadığı durumlarda ve vergilerin yasallığı ilkesinin sınırları içinde geçerli olacaktır.⁶⁶⁸

Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki konuyla ilgili istisna hükmünde kiralama faaliyeti taşınmaz ticaretinden ayrı bir kategoride değerlendirilmiştir. Katma Değer Vergisi istisnası açısından da kiralama faaliyetlerinin istisna dışı kalması hedeflenseydi, aynı yaklaşımla bu faaliyetinde Kanunda ayrıca belirtilmesi gerekirdi. Dolayısıyla taşınmaz kiralama faaliyeti ile uğraşanların KDV istisnasından faydalanmalarına engel bir durum olmadığı

⁶⁶⁶ Mustafa Tan, “Taşınmaz Satışında Ticaret ve Kiralama Faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnalarına Etkisi Aynı mı?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos 2009, www.vergisorunlari.com.tr, (10/05/2021)

⁶⁶⁷ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 19

⁶⁶⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 23

değerlendirilmektedir. Vergi kanunları hükümlerinin kıyasa yol açacak şekilde geniş yorumlanması verginin kanuniliği ve hukuki güvenlik ilkeleriyle bağdaşmaz.⁶⁶⁹ Vergi hukukunda yasallık ilkesi gereğince, bir yasanın yorum ile düzeltilmesi veya tamamlanması söz konusu olmaz.⁶⁷⁰ Kanaatimizce, konuyla ilgili tebliğde yer alan düzenlemelerin ve aynı yönde verilen özgelelerin hukuka aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

5.2. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

5.2.1. Bloklar Halinde Yapılan Arsa Karşılığı Binalarda Vergilendirme Sorunları

Birden fazla blok halindeki inşaat projeleri son dönemlerde yaygınlaşmıştır. Bu durum, arsa karşılığı olarak birden fazla blok halinde inşa edilen inşaatlara ilişkin başkaca vergisel problemler yaratmaktadır. Özellikle blokların arsa sahipleri ile müteahhitler arasında blok olarak paylaşılmış olması halinde bu problemler daha da derinleşebilmektedir.

Birden fazla blok adedine sahip arsa karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit işletme için işin bitimi ve kazancın beyanı hususlarında ihtilaflar söz konusu olabilmektedir. Müteahhitler finansman ihtiyacını da göz önünde bulundurarak, inşaata öncelikle kendilerine kalan bloklardan başlayarak satışını gerçekleştirmektedir. Durum böyle olunca, müteahhitler öncelikle kendilerine kalan blokları tamamlamakta, tapuda devirleri yapmakta, hatta fiilen teslim de gerçekleştirebilmektedir. Bu durumda satışlara ilişkin faturalarını düzenleyerek, KDV'lerini de beyan etmektedirler. Ancak, bu aşamada arsa sahiplerine verilecek bağımsız bölümlerin olduğu blokların inşaatı devam etmekte olup, tamamlanmış değildir. İşte bu noktada müteahhidin kendisine kalan bağımsız bölümlerden satarak teslim ettiklerine ilişkin herhangi bir kar-zarar beyanında bulunup bulunmayacağı tartışma konusu olmaktadır.⁶⁷¹

Bloklar halinde yapılan bu tür inşaatlar, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde bile, GVK'nın 42'nci maddesinde tanımlanan yıllara yaygın inşaat işi kapsamında değerlendirilmemektedir. Diğer taraftan, bloklar halinde yapılan arsa karşılığı inşaat işlerinde,

⁶⁶⁹ Batun, s. 89.

⁶⁷⁰ Öncel, Kumrulu ve Çağan, s. 22.

⁶⁷¹ İsa Keskin, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Karşılaşılan İlginç Durumlar", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 190, Ekim 2008, www.yaklasim.com (07/12/2020)

arsa sahiplerine kalan blok veya blokların henüz inşaat aşamasında olması sebebiyle, müteahhide kalan bağımsız bölümlere ait maliyetlerin henüz oluşmamaktadır. Vergi İdaresi tarafından verilen bir özeltede⁶⁷² kat karşılığı inşaatlarda maliyet bedelinin ne zaman ve ne şekilde hesaplanacağı açıklanmıştır. Buna göre; *“Kat karşılığında başkasının arsasına yapılan inşaatda toplam inşaat maliyeti, adı geçen inşaat şirketine ait dairelerle arsa sahibine verilen dairelerin inşası için yapılan harcamaların tutarındır. Toplam inşaat maliyetinin (harcamanın) arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı kat karşılığı iktisap edilen arsanın maliyet bedelini ifade etmektedir.”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Arsa sahiplerine teslim edilecek bloklar için hesaplanacak inşaa maliyetleri, müteahhide kalacak konut veya işyerinin arsa maliyetini teşkil etmektedir. Arsa sahiplerine teslim edilecek blokların inşaa halinde olması durumunda, müteahhide kalacak konut veya işyeri maliyetleri net bir şekilde oluşmaz. Böyle bir durumda müteahhide kalan blokların satılması durumunda doğru bir kar-zarar tespiti yapılamaz.

Vergi idaresi son dönemlerde, blok teslimlerini nedeniyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini varsayarak ve tahakkuk esasına dayanarak, müteahhitler tarafından satılan bağımsız bölümlere ilişkin gelirin beyan edilmesi gerektiği iddiasıyla tarhiyatlar yapabilmektedir.⁶⁷³ Bu tarhiyatlarda o ana kadarki satış bedelleri ile o ana kadar oluşan maliyetleri karşılaştırarak kar tespiti yapılabilmektedir. Sonuç olarak, bağımsız bölüm maliyetinin inşaat maliyeti ile arsa payı maliyetinin toplamı olduğu tartışmasızdır. Henüz arsa maliyeti belli olmayan bir dairenin satışı sonucunda kar veya zarar edildiğini iddia etmek hukuka aykırıdır. Zira, müteahhide kalan dairelerin arsa maliyeti henüz belli değildir.

Örnek olarak; arsa karşılığı 2 adet blok halinde konut inşaa edilerek, bloklardan birisi arsa sahiplerine teslim edileceği yönünde bir sözleşme yapılmış olsun. Müteahhide kalan 1 adet blok tamamlanarak satılmıştır. Arsa sahibine kalacak ikinci blok ise henüz inşaa halindedir. Dolayısıyla arsa maliyeti henüz tam olarak tespit edilmemiştir. Bu durumda müteahhidin elde ettiği hasılat ile kendisine kalan bağımsız bölümün inşaat maliyeti esas alınarak vergi tarhiyatı yapılması doğru bir yöntem olmayacaktır.

⁶⁷² Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 03.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-2010-14001-33- sayılı özeltesi, (www.gib.gov.tr, 09/12/2020)

⁶⁷³ Keskin, s. 50.

5.2.2. Arsa Karşılığı İnşaatlarda Değer Artış Kazancı Yönünden Vergilendirmede İktisap Tarihinin Tespiti

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ile elde edilen konut veya işyerlerinin arsa sahibi tarafından satılması durumunda, değer artış kazancı yönünden vergilendirmede iktisap tarihi konusu ihtilaf konusu olabilmektedir. Vergi idaresine göre, arsa karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak inşaatın tamamlanarak konut veya işyerinin arsa sahibine teslim edilme tarihinin esas alınması gerekmektedir.⁶⁷⁴ Ancak, yargı mercilerince arsa karşılığı teslim alınan bağımsız bölümlerin satılması halinde arsanın iktisap tarihinin esas alınması gerektiği yönünde kararlar da verilebilmektedir.⁶⁷⁵ Danıştay’ın vermiş olduğu bir kararda⁶⁷⁶, “*bir kişinin kat edinme karşılığında arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin, arsanın iktisap tarihinden dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazanç değer artış kazancı değildir*” şeklinde bir hüküm vermiştir. Buna göre, arsa karşılığı bağımsız bölüm teslim alınması yeni bir servet edinimi değil, mevcut servetin biçim değiştirmesi olarak kabul edilmiştir.⁶⁷⁷ Konuyla ilgili ilgili olarak Danıştay kararının isabetli olduğu değerlendirilmektedir. Arsa karşılığı inşaatlarda iktisap tarihi olarak, arsanın edinim tarihinin esas alınması yönünde yasal bir düzenleme yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

5.2.3. Arsa Sahibinden Tahsil Edilemeyen KDV Bedelleri

Arsa karşılığı konut ve işyeri teslimlerinde, müteahhitlerin KDV hesaplayarak beyan etmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada; bu teslimler için hesaplanan KDV, sözleşme şartları veya ticari teamüller gereğince arsa sahiplerinden genellikle tahsil edilememektedir. KDV’nin beyanı ve ödemesi için tahsil edilmesi şart değildir. Bu durumda KDV yükü müteahhitlerin

⁶⁷⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 16/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-567 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 09/10/2020)

⁶⁷⁵ Ali İhsan Esmeroğlu, **Kat Karşılığı Verilen Arsaların ve Elde Edilen Gayrimenkullerin Değer Artış Kazancı ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi**, http://www.batiymm.com.tr/makale-68-Kat_Kar%C5%9F%C4%B1l%C4%B1%C4%9F%C4%B1_Verilen_Arsalar%C4%B1n_ve_Elde_Edilen_Gayrimenkullerin_De%C4%9Fer_Art%C4%B1%C5%9F_Kazanc%C4%B1_ve_KDV_Y%C3%B6n%C3%BCnden_De%C4%9Ferlendirilmesi.aspx, (09/10/2020)

⁶⁷⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 25.06.2004 tarih ve E. :2004/51 ve K. 2004/80 sayılı kararı, (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 09/10/2020)

⁶⁷⁷ Funda Diril, “İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi”, **Yayımlanmamış Doktora Tezi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010, s. 236-237.

üzerinde kalmaktadır.⁶⁷⁸ Tahsil edilemeyen KDV bedellerinin inşaat maliyetine dahil edilip edilemeyeceği konusu tartışmalıdır. Vergi idaresine göre, tahsil edilemeyen KDV bedellerinin inşaat maliyetine dahil edilmesi veya gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.⁶⁷⁹

VUK'un 322'inci maddesinde⁶⁸⁰, değersiz alacaklara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Buna göre, mükelleflerin tahakkuk ettirdikleri alacaklarını gider olarak dikkate alabilmeleri için, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmaması gerekir. KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesi, 7104 Sayılı Kanun'un 8'inci maddesiyle yeniden düzenlenmiştir. Buna göre, VUK'un 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir.

Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına veya icra takibine başvurulmuş olması ve sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hükmedilmiş olmasıdır. Kanaat verici vesikaların tanımı ve ölçütleri yasada yer almamıştır. Vergi idaresine göre; kanaat verici vesika teriminden ödemeyi imkansız hale getiren belgeler anlaşılmalıdır ve alacağın tahsil güçlüğüne objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması gerekmektedir.⁶⁸¹

Vergi idaresine göre, alacaktan vazgeçildiğine dair taraflar arasındaki yazılı bir sözleşme, kanaat verici bir vesika olarak kabul edilmemektedir.⁶⁸² Vergi yargısı ise, taraflar

⁶⁷⁸ Ferhat Fahren, Arsa Karşılığı Daire ve İşyeri Teslimlerinden Doğan, Ancak, Arsa Sahibi Tarafından Ödenmeyen KDV'nin, Gider veya Maliyet Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2012, www.yaklasim.com, (07/09/2020)

⁶⁷⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.04.2017 tarih ve 47285862-130[28-2014/06-12]-1421 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2020)

⁶⁸⁰ İlgili madde uyarınca; "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler."

⁶⁸¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.01.2016 tarih ve 39044742-KDV.1-240 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2020)

Özelgeye göre, bir alacağın değersiz alacak olarak sayılabilmesi için kanaat getirici vesikalara örnek olarak aşağıdaki belgeler verilmiştir:

- "Borçlunun gaipliğine ilişkin mahkeme kararı,
- Konkordato ilan edildiği durumda alacaklının borçluyu ibra ettiği tutar,
- Alacağın olmadığını ifade eden mahkeme tutanakları,
- Borçlunun herhangi bir malvarlığı bırakmadan ölümü ve mirasçılarının da mirası red kararı,
- Borçlunun memleketi terk ettiği ve haczi mümkün mal bulunmadığını gösteren belgeler,
- Mahkeme huzurunda sulh suretiyle alacağın bir kısmından vazgeçilmesi"

⁶⁸² Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.01.2017 tarih ve 50426076-125[9-2014/20- 241]-8 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/09/2020)

arasında alacaktan vazgeçildiğine dair yapılan yazılı sözleşmeyi kanaat verici bir vesika olarak kabul etmektedir.⁶⁸³ Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahiplerine konut veya işyeri teslimi yapıldıktan sonra mahkeme huzurunda anlaşma yapılması ticari hayatın içerisinde birtakım zorluklar barındırmaktadır. Dolayısıyla müteahhitler ile arsa sahibi arasında KDV tutarındaki alacaktan vazgeçildiğine dair yapılacak bir yazılı sözleşmenin, değersiz alacak için kanaat getirici bir vesika olarak kabul edileceğine dair yasal bir düzenlenme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

5.2.4. Kat İrtifaklı Arsa Tapusu Tesliminde Harçlar Yönünden Vergilendirme Sorunları

Müteahhitler binayı müşterilerine teslim etmeden önce, kat irtifaklı arsa tapusu verebilmektedir. Kat irtifaklı arsa tapusu, satın alınan konut veya işyeriyle ilgili arsa payını ve yapılacak inşaat içerisindeki konumunu göstermektedir. Vergi idaresine göre, kat irtifaklı arsa tapusu verilmesi işleminde arsa payı değeriyle, tamamlanmış bağımsız bölümün değeri ile aynı kabul edilerek harç alınması gerektiği belirtilmiştir. 56 Seri No.lu Harçlar Kanunu Genel Tebliği⁶⁸⁴ ile verilen örnek ve yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

“Örnek 2: (A) şahsı konut almak üzere, halihazırda arsa olan gayrimenkul üzerinde tesis edilen kat irtifakı sonucu ortaya çıkan arsa payını (B) şahsından 20.6.2008 tarihinde 300.000 YTL karşılığı satın almıştır. Söz konusu arsa payının emlak vergisi değeri 5.000 YTL olup, tapuda bu değer (5.000 YTL) üzerinden harç ödenmiştir.

Yapılan işlemin tapu harcı uygulaması açısından değerlendirilmesi:

“Buna göre, şirketinizden alacaklı olan ortaklarınızın bu alacaklarından vazgeçmelerine ilişkin olarak alınan yönetim kurulu kararının kanaat verici vesika olarak kabulü mümkün olmayıp mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler veya yukarıda ifade edildiği şekilde alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmanın bulunması hâlinde vazgeçilen alacak olarak değerlendirilmesi mümkündür.”

⁶⁸³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 15.6.2007 tarih ve E. 2007/20, K. 2007/211 sayılı kararı (<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>, 09/09/2020)

“213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinin 1’inci fıkrasında alacağın kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan kalmaması hâlinde değersiz alacak sayılacağı öngörülmüş olup, imzalanan protokol davacı şirketin alacağının tahsilinin imkansız olduğunu göstermeye yeterli belge niteliğindedir. 1998 yılı kayıtlarına hasılat olarak intikal ettirilen tutarın, 2002 yılı sonunda tahsil edilememesi nedeniyle zarar yazılmasında kanuna aykırılık bulunmadığından aksi yolda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.”

⁶⁸⁴ **Harçlar Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 56)**, 12/07/2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Burada, üzerine kat irtifakı tesis edilmiş arsaya inşa edilecek binaya ait bağımsız bölüme isabet eden arsa payının satışı söz konusu olup, arsa payı satışının inşaatı tamamlanmış konut satışından bir farkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla, arsa payı vasfındaki gayrimenkulün alım-satımında alıcı ve satıcı gerçek satış bedeli üzerinden harç ödeyecektir.

Örneğimizde; beyan edilen değer, arsa payı için belirlenen emlak vergisi değeri olmakla birlikte, gerçek alım-satım bedelini yansıtmamaktadır. Dolayısıyla, gerçek alım-satım bedeli ile emlak vergisi değeri arasındaki fark matrah (300.000,00-5.000,00= 295.000,00 YTL) üzerinden alıcı ve satıcı adına cezalı tapu harcı tarhiyatı yapılacaktır.”

Konuyla ilgili Tebliğ hükmü ile harç alınmasının, Anayasa’ya aykırı olduğunu ileri sürülmüştür.⁶⁸⁵ Harçlar Kanunu’nun 63’üncü maddesine, 5838 sayılı Kanun⁶⁸⁶ ile eklenen 3’üncü fıkra sonrasında, kat irtifaklı arsa payı teslimlerinde harç matrahının emlak vergisi değerinden düşük olmamak üzere devir ve iktisap bedelinin tamamı olduğu hususu artık tartışmasızdır. Ülkemizde kat irtifakından kat mülkiyetine geçişte yaşanan kimi sorunlar vergi idaresinin böyle bir uygulamayı TBMM’de yasalaştırmasına neden olmuştur. Konunun Kanunla düzenlenmiş olması, uygulamada ortaya çıkabilecek sorunları engellememektedir. Kat irtifaklı arsa payı tesliminde başlangıçta ortada teslim edilen bir konut bulunmadığı gibi teslim edileceğinin bir garantisi de bulunmamaktadır. Alıcıdan veya satıcıdan kaynaklanabilecek çok çeşitli nedenlerle konut teslim edilemeyebilir. Bu durumda daha başlangıçta konutun tam bedeli üzerinden harç ödenmesi hem adil değildir hem de telafisi güç sorunlara yol açabilir.⁶⁸⁷ Kat irtifaklı arsa payı satışlarında bedelin ne kadarının arsaya ne kadarının da konuta isabet ettiğinin, alıcı ile satıcı arasında yapılan sözleşmede belirtilmesi zorunluluğu getirilmesi ve kat irtifakı tesisinde emlak vergisi değerinden düşük olmamak üzere sözleşmede belirtilen arsa payı üzerinden harç alınması ve kat mülkiyetine geçiş aşamasında da sözleşmede konut bedeli olarak belirtilen tutar üzerinden harcın ikmal edilmesi, ilgili sorunların yaşanmasını önleyecektir.

⁶⁸⁵ Diril, s. 228; Şükrü Kızılot, “İnşaat Devam Ederken Alınan Kat İrtifaklı Arsa Tapusunda, Harç Yönünden Bitmiş Daire ve Dükkan Değerinin Esas Alınıp Alınamayacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:189, Eylül 2008, s. 98.

⁶⁸⁶ **5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun**, 28/02/2009 tarih ve 27155 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶⁸⁷ Ozansoy, s. 68.

5.2.5. Hasılat Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Özellikli Durumlar

Hasılat payı karşılığı inşaat işlerinde, ticari kazanç kapsamında gelir mükellefiyeti olmayan arsa sahibi gerçek kişilerin hasılat üzerinden aldıkları pay, değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi olmaktadır. Bu gelirin ticari kazanç kapsamında değerlendirilmemesi, hasılat paylaşımı yönteminin arsa sahibi gerçek kişilere sağladığı vergisel bir avantajdır.⁶⁸⁸ Hasılat paylaşımı uygulaması kapsamında birden fazla bağımsız bölüm inşa edilip, bunların farklı tarihlerde farklı kişilere satılması ve arsa sahibine ödeme yapılması halinde, arsa sahibi açısından vergilendirmenin hangi esaslara göre yapılması gerektiği hususunda ihtilafların çıkması muhtemeldir. Zira bu gibi işlemlerde devamlılık unsurunun mevcut olduğunda bahisle ticari kazanç esaslarına göre vergilendirme yapılması gerektiği ileri sürülebilmektedir.

Hasılat paylaşımı yerine kat karşılığı arsa teslim edenler, müteahhitlerden aldıkları daire veya işyerlerinin birden fazlasını sattıkları durumda ticari kazanç hükümleri ile muhatap tutulurken, hasılat paylaşımında bu yönde bir iddia gündeme gelmeyecektir. Diğer taraftan, yıl içinde birden fazla arsanın hasılat paylaşımı kapsamında müteahhide verilmesi, ticari kazanç olarak değerlendirilebilir.⁶⁸⁹ Müteahhidin yapacağı satışın sayısı ya da niteliği, arsa sahibinin elde edeceği gelirin niteliğini değiştirmemelidir. Ayrıca, arsa sahibinin arsasını hasılat paylaşımı esasıyla satması ticari kazançta karine teşkil etmemelidir.⁶⁹⁰

Arsanın kurumlar vergisi mükellefi olan bir işletmeye ait olması durumunda, vergilendirme esaslarının ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesi uyarınca; “Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri,” katma değer vergisinden istisnadır. Ancak gayrimenkul ticareti yapan kurumların, ticari faaliyete konu edilmek üzere bulundurdıkları gayrimenkullerin satışında KDV istisnasından faydalanmaları mümkün değildir. Vergi idaresine göre, hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari

⁶⁸⁸ Yılmaz Sezer, **Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Yapılacak İnşaat İşlerinin Avantajları**, <https://www.guncelgroup.com.tr/makaleler/hasilat-paylasimi-yontemiyle-yapilacak-insaat-islerinin-avantajlari/>, (01/06/2020)

⁶⁸⁹ Halil Bağdınlı, “Arsa Karşılığı İnşaatlarda Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, s. 19

⁶⁹⁰ Emre Şatır, **Tüm Yönleriyle Hasılat Paylaşımında İnşaat İşleri**, <https://www.malidenge.com.tr/2018/06/12/hasilat-paylasimli-insaat-isleri/>, (01/06/2020)

faaliyet olarak değerlendirileceğinden KDV istisnadan faydalanamayacaktır.⁶⁹¹ Ancak, hasılat paylaşım yöntemine göre arsa tesliminin gerçek mahiyeti, arsanın bir bedel karşılığı satışdır. Bu işlem, arsa sahibi kurumu inşaat işi içerisinde bir ortak haline getirmemektedir.⁶⁹² Bu nedenle, bir şirket gayrimenkul ticareti amacı dışında hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimi yaparsa, bu teslimin söz konusu istisna hükmünün uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesine göre; *“Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %50'lik kısmı”* kurumlar vergisinden istisnadır.⁶⁹³ Diğer taraftan, 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde *“söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için taşınmazların satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerektiği, bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemlerde söz konusu istisnanın uygulanamayacağı, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade ettiği”* için hasılat payı karşılığı inşaat işlerinde ilgili istisnanın uygulanamayacağı ifade edilmiştir.⁶⁹⁴

Arsa karşılığı inşaat işlerinde kurumlar vergisi istisnasının uygulanmama sebebi trampanın söz konusu olmasıdır. Zira, arsa karşılığı inşaat işlerinde arsa bedeli nakit olarak değil, ayın olarak tahsil edilmektedir. Buna göre, kanunda sayılan diğer şartların⁶⁹⁵ sağlandığı

⁶⁹¹ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/06/2020)

⁶⁹² Çalık, s. 69

⁶⁹³ İlgili kanun maddesinde; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

⁶⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18/04/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 03/06/2020)

⁶⁹⁵ KVK'nın 5/1-e maddesindeki istisnadan yararlanma şartları aşağıda sıralanmıştır:

- Taşınmazın, kurumun aktifinde en az iki tam yıl süreyle tutulması gerekmektedir.
- Taşınmazların satışı suretiyle devir ve teslimleri yapılmalıdır.
- Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmalıdır.
- Taşınmaz devri gerçekleştiren kurumun taşınmaz ticareti ve kiralaması ile iştirak etmemesi ya da taşınmaz ticareti veya kiralınması ile iştirak eden kurumların, satış işlemine konu olan taşınmazları faaliyet konularına ilişkin olmaması gerekmektedir.
- Satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekmektedir.
- İstisna satışın yapıldığı dönemde uygulanmalıdır.

hallerde, hasılat payı karşılığı inşaat işlerindeki arsa teslimlerinde KVK 5/1-e maddesindeki istisnanın uygulanabilmesi gerektiği ve konuyla ilgili doğabilecek ihtilafların önlenmesi için yasal bir düzenleme yapılması gerektiği değerlendirilmektedir.

5.2.6. İnşaat İşlerinde KDV İadesinin Talep Edileceği Dönem Sorunu

İnşaat işlerinin yapısı gereği, satışlar inşaatın her aşamasında mümkün olabilmektedir. Daha temeli bile atılmamış bir daire maketten satılabileceği gibi kaba inşaat veya iskan ruhsatı alındıktan sonra da satış mümkün olabilmektedir. Bu durumda KDV iadesinin ne zaman talep edilebileceği özel bir önem taşımaktadır. Vergi idaresi, satış hangi aşamada olursa olsun KDV iadesinin iskan ruhsatı alındıktan veya iskan ruhsatı alınmasa dahi fiili kullanımın başlanılmasından sonra talep edilebileceğini belirtmektedir.⁶⁹⁶

İskan ruhsatının çeşitli nedenlerle alınamadığı ancak fiilen kullanılmaya başlandığı durumlarda bazı sorunlar yaşanabilmektedir. İskan ruhsatının olmadığı ve vergi idaresinin fiili kullanımın olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olmadığı durumda, KDV iadesi konusunda tereddütler yaşamaktadır. Bu konuda net bir yasal düzenlenmesi yapılması gerektiği düşünülmektedir.

İnşaatlar yapısı gereği her aşamada gider veya maliyet üretebilmektedir. Özellikle iskan ruhsatı alınmış bir dairede de, ilave harcamalar olabilmekte müteahhitler iskan ruhsatı alınmış olsa dahi yapıda yaşanan sorunlara müdahale ederek gerekli tamirat ve ilaveleri yapabilmektedirler. Bu konuda yapılmış harcamalara ait KDV'lerin iadesi ise uygulamada sorun yaratabilmektedir. Bu tür durumlarda, KDV iadesi YMM raporu ile alınıyorsa raporda söz konusu durumun nedenleri ile detaylı olarak açıklanması, iadenin mükellefçe talep edildiği durumlarda da mükelleften detaylı açıklamanın alınması ve açıklamaların yeterli görülmesi halinde de iadenin kabul edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

⁶⁹⁶ İ. Halil Bağdınlı, “Kat Karşılığı İnşaatlardaki KDV İadesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 297, Haziran 2013, s. 28.

5.3. YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Tam mükellef kurumlar yurt içi ve yurt dışında elde ettikleri kazançları toplamı üzerinden vergilendirilirler. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesine göre, kurumların yurt dışında kaynaklı kazançlarını Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına ekleyerek, toplam kazanç üzerinden hesaplanan vergiden, yurt dışında ilgili kazanç için ödenen vergi mahsup edilebilir. Ancak, yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmet kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğu için zarar mahsubu imkanı söz konusu değildir.⁶⁹⁷

İstisna faaliyetlerle ilgili zarar kurumun istisna dışı kazançlarından indirilemediğinden, bu durum mükelleflerin aleyhine olabilmektedir. Vergi idaresi eğitim kazancı istisnasına ilişkin vermiş olmuş olduğu bir özeldede;⁶⁹⁸ “*vergi istisnaları verginin konusuna giren kazanç ve iratların verginin kapsamı dışında bırakılması olup bu yönü ile vergi istisnalarından yararlanmak bir zorunluluk olmadığı ve vergi istisnalarının belli alanlarda faaliyet gösteren mükellefleri teşvik etmek üzere getirilmiş bir ayrıcalık*” olduğunu ifade etmiştir. Bu özeldeye göre, başvuruya bağılı istisnada kalan yıllara ilişkin istisnadan vazgeçilmesi kabul edilmiştir.

Diğer taraftan, KDV istisnalarından vazgeçme hususu, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 19’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre; KDV mükellefleri vergi idaresine yazılı olarak başvurarak belirtecekleri işlem türleri itibariyle istisnadan vazgeçebilmektedir. Dilekçe tarihinden sonra ifa edilen aynı işlem türünün tamamı (devam etmekte olan işlemler hariç) KDV’ye tabi olacaktır. İstisnadan vazgeçenler 3 yıl geçmeden istisnaya geri dönememektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nda ise, Katma Değer Vergisi Kanununa benzer bir düzenleme mevcut değildir. Ayrıca, istisnadan vazgeçilemeyeceğine dair

⁶⁹⁷ Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/3. maddesi uyarınca; “İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.”

⁶⁹⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.04.2015 tarih 38418978-125[5-15/21]-432 sayılı özeldesi, (www.gib.gov.tr, 05/06/2020)

bir hüküm de mevcut değildir. İstisnalardan vazgeçmenin şartları, usulleri, kapsamı ve dönemi hususlarında belirsizlik mevcuttur.⁶⁹⁹

Yurt dışı zarar mahsubu ve gider fazlalığı açısından istisnadan vazgeçebilmenin bir mutlak istisna mı olduğu yoksa seçimlik bir hak mı olduğu uygulama sonuçlarını etkileyecektir. Buna göre yurt dışı inşaat işlerine ilişkin kazanç istisnasının kazancın genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi haricinde bir şart taşımaması istisnasının mutlak bir istisna olduğu ve seçimlik bir hakkın söz konusu olmadığı konusunda görüşler de mevcuttur.⁷⁰⁰ Konuyla ilgili ihtilafların önlenmesi için, Katma Değer Vergisi Kanununda olduğu gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda da açık bir düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

5.4. YAPI KOOPERATİFLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR, SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun kooperatif muafiyetini düzenleyen 4-1/k maddesinde; *“yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı”* hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, bu şartlarda arsanın kat karşılığı verilmesi, ortak içi işlem olarak değerlendirilecek ve muafiyet şartlarını ihlal etmeyecektir.⁷⁰¹

Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, bu kooperatiflerin her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri halinde, "hisse" kavramının yorumlanmasında belirsizlik söz konusudur.⁷⁰² Hisse kavramının; kooperatif üyelerinin arsa paylarına isabet eden hisse paylarını ya da ortaklık paylarına isabet eden hisse paylarından hangisini ifade ettiği açık değildir. Bazı kooperatif üyelerinin kooperatif ödenti tutarlarını ekonomik gücü gereği yüksek ödemesi dolayısıyla söz konusu üyelerin daha

⁶⁹⁹ Egemen Tanırıkulu, “Kurumlar Vergisi İstisnalarından Vazgeçilmesinin Mükelleflere Sağlayabileceği Avantaj”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 296, Ağustos 2017, www.yaklasim.com (07/04/2020)

⁷⁰⁰ Yayla, s.67.

⁷⁰¹ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.Gib.4.55.15.01-2012-Kvk-Öze-01-84 sayılı özelgesi, (www.gib.gov.tr, 17/04/2020)

“Arsanın tapuda kooperatifi adına kayıtlı olmakla birlikte müteahhit firma ile yapılan sözleşme gereği müteahhit firmaya bırakılan bağımsız bölümlere tekabül eden kat irtifak payının, kooperatif tarafından veya vekalet alınmak suretiyle, müteahhit firmanın belirleyeceği üçüncü kişilere tapuda devir işlemi kooperatif adına gerçek bir satış işlemi olmadığından; söz konusu bu satış işlemi kurumlar vergisi muafiyetini etkilemeyecektir.”

⁷⁰² Örneğin bir hissenin metrekaare bazında değeri 50 m2 ise 2 adet hisseye sahip olan üye 100 m2'lik bir yere mi sahip olacağı ya da 2 adet hisseye tekabül eden ve hisse değerinden bağımsız olarak istediği büyüklükteki 2 adet işyerine mi sahip olacağı net değildir.

yüksek metrekare ve sayıca diğer üyelere daha fazla işyeri alabilmektedir.⁷⁰³ Örneklerle belirtilen bu noktalar kanun koyucu tarafından yeterince aydınlatılamamıştır. Hisse kavramının yapılacak kanuni bir düzenleme ile açık bir şekilde tanımlanması, idari ve yargısal alandaki ihtilafların çözümü açısından önem arz etmektedir.

⁷⁰³ Bekler, s. 92-93.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Ülkemizin lokomotif sektörü olan inşaat sektörünün vergilendirilmesinde; artan rekabet baskısı, sürekli değişen koşullar ve ihtilaf yaratma potansiyeli yüksek olan mevzuat düzenlemeleri nedeniyle birtakım sorunların yaşandığı gözlemlenmektedir. Çalışmamızda, inşaat sektöründen elde edilen kazançların çeşitli vergi türleri itibariyle vergilendirme esasları ile vergi idaresi ve yargı organlarının konuya ilişkin yaklaşımları detaylı bir şekilde incelenmiştir.

İnşaat sektörünün ülkemizdeki önemine rağmen, sektöre özel yasal düzenlemelerin yetersizliği vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında ihtilaflara neden olabilmektedir. İnşaat sektörünün vergilendirilmesi konusundaki yasal boşluklar vergi idaresinin düzenleyici işlemleriyle doldurulmaya çalışılması da bu soruna çözüm olmamaktadır. Tespit edilen vergisel sorunlarla ilgili gerekli yasal düzenlemeler yapılması, vergilendirmede yasallığı güçlendirecek ve ihtilafları azaltacaktır. Bu kapsamda, inşaat sektöründeki vergisel sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerileri getirilmesi çalışmamızın konusunu oluşturmuştur.

Vergilendirme tekniği açısından inşaat işlerini iki ana başlığa ayırmak mümkündür. Bunlar; yıllara yaygın inşaat işleri ve özel inşaat işleridir. Vergi Kanunlarında istisna ve muafiyet şartları özellikle olarak düzenlenen; yurt dışı inşaat işleri, yap-işlet-devret modeli kapsamındaki inşaat işleri ile inşaat sektörünün en önemli oluşumlarından birisi olan yapı kooperatifleri ile gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının vergilendirilme esasları çalışmamızda ayrı başlıklar altında incelenmiştir.

Türk vergi sisteminde ticari kazancın tespiti hesap dönemi itibariyle yapılmaktadır. Bu durumun bir istisnası yıllara yaygın inşaat işlerinde söz konusu olmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işlerinde; dönem sonlarında hasılat ve maliyetin kesinleşmemesi ve stokların yılsonu itibariyle tespit edilmesinin zor olması gibi nedenlerle, kazancın işin bittiği yıl itibariyle tespit edilerek ve beyan edilmesi esası benimsenmiştir. Buna göre, bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat işi kapsamında değerlendirilebilmesi için, aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

- Faaliyetin konusu inşaat ve onarım işi olmalıdır.
- İnşaat ve onarım işi birden fazla yıla sirayet etmelidir.
- İnşaat ve onarım işi taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

İnşaat işlerinin yıllara yaygın statüsünde olup olmadığı, işin başlama ve bitiş tarihlerine göre tespit edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, işin tamamlandığı dönemde tespit edilir. İşin tamamlanmasına kadar yapılan harcamalar ve alınan hakedişler, sonuç hesaplarına yansıtılmadan bilanço aktif ve pasifinde gösterilirler. İlgili hesaplarda toplanan maliyet ve hasılat unsurları, işin tamamlandığı vergilendirme döneminde sonuç hesaplarına aktarılarak kar veya zarar hesaplanır. Aynı vergilendirme dönemi içerisinde birden fazla inşaat işinin beraber yapılması durumunda doğrudan giderler ve ortak genel giderlerin ayrı değerlendirilerek maliyet tespitinin yapılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işletmelerinde giderler; doğrudan giderler, dolaylı giderler, müşterek genel giderler ve ortak amortisman giderleri olarak sınıflandırılmıştır.

Vergi mevzuatında işin bitim tarihi hususunda gerekli yasal düzenlemeler daha açık olmakla birlikte, işin başlangıç tarihinin tespiti konusunda problemler yaşanabilmektedir. GVK'nın 44'üncü maddesinde söz konusu işlerde işin bitim tarihi belirlenmiş olup, başlangıç tarihi ile ilgili özeldeler dışında herhangi bir yasal dayanak mevcut değildir. Kanaatimizce, konuyla ilgili olarak tereddüte mahal bırakmayacak yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

Taahhüt şeklindeki inşaat işlerinde geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylandığı tarihi işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Ancak ilgili mevzuatta, yetkili makamın onay işlemini hangi süreler içerisinde yerine getireceği kesin olarak belirlenmemiştir. Bu durum bazı durumlarda vergi mükellefleri lehine sonuçlanabilirken, bazı durumlarda ise aleyhte sonuçlanabilmektedir. Bu sebeple, yetkili makamın onay işlemi için bağlayıcı bir süre belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir. Alternatif olarak, Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinin 8'inci maddesinde yer alan itibar tarihinin, diğer bir deyişle yetkili kişilerce tutanağa eklenmiş bulunan işin fiilen bitim tarihinin olarak kabul edilmesini sağlayacak yasal bir düzenleme de yapılabilir. İleride doğabilecek ihtilafları engellemek adına, geçici kabul tarihi olarak işin fiilen bittiğinin tespit edildiği tarih olan itibar tarihinin esas alınması yönünde yeni bir düzenlemenin Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine eklenmesi faydalı olacaktır.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme yapılmakta ve bu şekilde kesilen vergiler, kazancın beyan edildiği dönemin vergisinden mahsup edilmektedir. Başta yıllara yaygın olmayan inşaat işleri sonradan yıllara yaygın hale gelirse, bu işler GVK'nın 42'nci maddesine göre vergilendirilecektir. Yıllara yaygın hale gelmeden önceki dönemde

ödenen istihkaklardan ise herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır. İnşaat işleri yıllara yaygın hale geldikten sonra vergi tevkifatı uygulaması başlayacaktır. İnşaat işinin bittiği tarihten sonra elde edilen hasılat, biten iş ile ilişkilendirilmez ve ilgili ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaz. Dövizle yapılan ödemelerde vergi kesintisinin, hakedişin nakden veya hesaben ödendiği tarih itibarıyla yapılması gerekmektedir. Bu durumda tevkifat matrahı, ödemenin gerçekleştirildiği gündeki döviz alış kuruna göre hesaplanan TL karşılığı tutar olacaktır.

Aynı sözleşme içerisinde taahhüt edilen inşaat işlerinin bölümler halinde yapılacağı sözleşmede öngörülmüş olabilir. İşin ayrılabilirliği tespit edilirken; bütünlük arz etme durumu, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu ve her bölüm için ayrı bir takvim ve bedel tespit edilmesi gibi haller bir arada değerlendirilir. Sadece vergi tevkifatından kaçınmak amacıyla, işin tamamı tek bir sözleşmede düzenlenmemiş ve her kısmı ayrı sözleşmeler altında taahhüt edilmişse, inşaat işinin bitim tarihinin tespitinde sözleşmelerin toplu bir şekilde değerlendirilmesi gerekir. Daha önce taahhüt edilmiş olan bir inşaat işine yeni sözleşme yapılmadan ek bir protokol yapılarak ana işin tamamlayıcısı olarak yeni işler ilave edilmesi halinde ve bu ilave işler ana sözleşme koşullarına dayandığı durumda yeni bir iş olarak kabul edilememesi gerektiği değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, taahhüt sözleşmelerindeki işler başlanıldığı yıl içerisinde bittiği takdirde ve gerçek mahiyeti itibarıyla birbirinden kesin olarak ayrılabilir nitelikteyse tevkifat uygulaması söz konusu olmamalıdır.

Yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili hakediş bedellerinin banka hesaplarında değerlendirmesi sonucu, söz konusu hesaplardan elde edilen gelirlerin işin bittiği yılda mı yoksa tahakkuk dönemi itibarıyla mı beyan edileceği hususu tartışmalı bir konudur. Faiz geliri elde edilmesinde inşaat ve onarma işi dışında ayrı bir iş ve ayrı bir gelir söz konusudur. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinden elde edilen gelirlerin değerlendirilmesi sonucunda elde edilen faiz ve benzeri gelirlerin, kanaatimizce elde edildiği yılda vergilendirilmesi gerekmektedir. Konuya açıklık getirilmesi için yasal bir düzenleme yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Kamu kuruluşlarından olan alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. Literatürdeki görüşlerden birine göre, kamu

kurumlarından olan alacaklar için karşılık ayrılması gerektiği savunulmaktadır.⁷⁰⁴ Konuyla ilgili bir diğer görüşe göre ise, kamu idaresi ile yüklenici arasında geçici kabulden sonra ihtilaf yaşanarak bu durum yargıya taşınabilir. Böyle bir durumda geçici kabulün yapıldığı yılda gelir tahakkuku yapılmasına rağmen tahsil edilemeyen tutarlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi gerekir.⁷⁰⁵ Kanaatimizce de dava aşamasında olan bu tür alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmelidir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay, hakediş raporunun işverence onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. Yıllara yaygın inşaat işleri KDV tevkifatı kapsamı içerisinde yer almaktadır. KDV Genel Uygulama Tebliği uyarınca, belirlenmiş alıcılara ilaveten KDV mükelleflerine karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde de 4/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Ayrıca, Tebliğdeki belirlenmiş alıcılara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik, mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından 4/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, zamanaşımı yönünden birtakım problemler ortaya çıkabilmektedir. Yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi, işin tamamlandığı yılı takip eden yıldan başlayarak beşinci yılın sonunda zamanaşımına uğramaktadır. Diğer işlerdeyse zamanaşımı, ilgili olduğu yılı takip eden yıldan başlayarak beşinci yılın sonunda dolmaktadır. Bu durum, özellikle doğrudan maliyetlerin yansıtılmasında veya ortak genel giderler ile amortismanların dağıtımında hata olması durumunda, yıllara yaygın inşaat işi dışındaki faaliyetler nedeniyle beyan edilen kazancın zamanaşımı nedeniyle düzeltilmemesine neden olabilmektedir. Bu kapsamda, VUK'ta yer alan zamanaşımı hükümlerinde değişiklik yapılması hem yıllara yaygın inşaat işlerinde tarh zamanaşımı uygulamasını açıklığa kavuşturacak hem de uygulamadaki problemleri giderecektir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde ihalenin çeşitli sebeplerle iptal olması halinde ödenen damga vergilerinin akıbetinin ne şekilde olacağı vergi idaresi ile mükellefler arasında ihtilaf konusu olabilmektedir. İhalenin iptal edildiği her durumda damga vergisinin de iade edilmesi

⁷⁰⁴ Özbalcı, s. 841-842

⁷⁰⁵ Kızılot, **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, s. 295.

doğru bir yaklaşım olacaktır. Bu kapsamda, iptal olunan sözleşmeye ilişkin damga vergisinin kısmen veya tamamen iade edilebilmesi için yasal bir düzenlenme yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Özel inşaat işlerinde herhangi bir taahhüt söz konusu değildir. Dolayısıyla, özel inşaatlar birden fazla yıla sirayet etse bile yıllara yaygın inşaat işi kapsamında vergilendirilmezler. Özel inşaatlar türlerine göre üçe ayrılmaktadır. Bunlar daire, kat veya işyeri halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar, müteahhidin kendi gereksinimi için yapılan ve satmak amacı olmadan yapılan inşaatlar ile arsa karşılığı inşaatlardır.

Yap-sat şeklindeki özel inşaatlarda inşaat devam ederken tapuda yapılan tescil işlemi vergiyi doğuran olay bakımından ihtilaflara yol açabilmektedir. Kanaatimizce, inşa halinde bulunan bir binadaki bağımsız bölümlerin ancak inşaat bittikten ve yapı kullanma izni alındıktan sonra teslimi gerçekleştiği takdirde, vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. İnşaat sektörünün önemli bir kolu olan özel inşaat işlerinde sistemin daha sağlıklı işleyebilmesi ve idarenin vergi alacağına daha çabuk ve ihtilafsız bir şekilde kavuşabilmesi için özellikle vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleştiğinin ihtilafsız şekilde tespit edilebilmesi için, yasal düzenlemelere ihtiyaç bulunmaktadır.

Danıştay'ın 2018 yılından önceki bazı kararlarında arsa karşılığı inşaat işleminin trampa niteliğinde olmadığı konusunda yoğun bir içtihat birliği oluşmuştu. Bu itibarla gerek arsa tesliminin gerekse bu arsa karşılığında arsa sahibine bağımsız bölüm tesliminin KDV'ye tabi tutulamayacağı görüşü benimsenmişti. Ancak 7104 sayılı Kanun'dan sonra bu içtihadın önemi, geçmiş dönemler ile sınırlı hale gelmiştir. Yeni düzenleme ile eskiden karışıklığa yol açan ve bu tür işlerde iki ayrı teslimin birbirinden bağımsız olarak gerçekleşeceği ve her bir teslim açısından vergiyi doğuran olayın vukuu bulacağını kabul eden görüş nedeniyle ortaya çıkan sorun giderilmiştir. Ancak düzenlemeye hasılat paylaşımı inşaat işleri açısından bakıldığında, ortaya bazı sorunlar çıkmaktadır. Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmakla birlikte bu husus hasılat paylaşımı inşaat işleri için geçerli değildir. İleride doğacak ihtilafları önlemek için, kanuni düzenlemeye hasılat paylaşımı inşaat işlerinin de eklenmesi gerektiği düşünülmektedir.

Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahibinin teslim edilen bağımsız bölümler için maliyet bedeline eklenecek %10 ve %5’lik kar oranı ilave konusunda hangi durumun “perakende” ve hangi durumun “toptan” olarak değerlendirilmesi gerektiği tartışmalı bir konudur. Arsa sahipleri çoğu zaman birden fazla bağımsız bölüme tek seferde sahip olmaktadır. Vergi idaresi, arsa sahibinin iktisadi bir işletme ve bu işletmenin aktifine kayıtlı bir arsanın bağımsız bölüm karşılığı teslimini toptan satış olarak dikkate almakla birlikte, arsa sahibinin şahıs olması halinde birden fazla bağımsız bölüm teslim olsa dahi perakende satış olarak değerlendirmiştir. Bu görüş hukuki dayanaktan yoksun olmakla beraber ticari icaplara da uyumsuzdur. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslim toptan teslim olarak değerlendirilmelidir. Kanaatimizce, arsa sahiplerine işletme veya şahıs olarak fark gözetmeksizin, teslim edilecek bağımsız bölümler için maliyet bedeli üzerine %5 ilave ederek maliyet bedelini tespit etmek daha hukuki bir yaklaşımdır.

Arsa payı karşılığı bağımsız bölüm alınan durumlarda, arsa sahibince elde edilen gelirin hangi gelir unsuru kapsamına girdiği hususu önem arz etmektedir. Vergiye uyumun artırılabilmesi bakımından, özellikle ticari bir organizasyon olarak nitelendirilemeyen, ticari kasıt ve niyetle yapılmayan satışlardaki arsa sahiplerince sağlanan kazançların, değer artış kazancı olarak vergilendirilmesi yerinde olacaktır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın meydana gelip gelmediğinin tespiti açısından, arsanın iktisap tarihi ile müteahhide teslim tarihi arasında geçen süre ya da arsanın iktisap tarihi ile bağımsız bölüm ya da bölümlerin iktisap olunduğu tarih arasında kalan sürenin hangisinin esas alınacağının belirlenmesi gerekmektedir. Vergi idaresi, arsa karşılığı teslim alınan konut veya işyerinin tapuya tescil veya fiilen kullanım tarihinin yeni bir iktisap tarihi olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşünderken, Danıştay ise, değer artış kazancından iktisap tarihinin arsanın iktisap tarihi olarak dikkate alınması gerektiğini belirtmiştir. Konuyla ilgili ihtilafların sona erdirilmesi için, yasal bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

Yapı denetim hizmeti gideri ve diğer giderlerle ilgili belgelerin arsa sahibi adına olması halinde, bu masraf kalemlerinin müteahhit tarafından giderleştirilmesi konusunda vergi idaresi ile yargı mercileri arasında görüş ayrılığı söz konusudur. Vergi idaresinin konuyla ilgili görüşü; yapı denetim hizmet bedellerinin müteahhit tarafından gider ve maliyet olarak dikkate alınamayacağı yönündedir. Danıştay ise, bu durumda işin gerçek mahiyetini esas alınması

gerektiğini belirtmiş ve ilgili faturaların deftere kaydedilerek gider yazılabileceğini belirtmiştir. Kanaatimizce, yapı denetim hizmeti giderlerinin müteahhit tarafından gider olarak dikkate alınabilmesi gerekmektedir.

Kurumların mali yapılarının güçlendirilmesi amacıyla, bazı şartları sağlayan taşınmaz satışları kurumlar vergisi ve katma değer vergisinden istisna edilmektedir. Vergi idaresi genellikle, şirket sözleşmesinde faaliyet konuları arasında taşınmaz ticareti bulunması durumunda vergi istisnalarından yararlanılamayacağı yönünde bir yaklaşım sergilemektedir. Yargı kararlarında ise, salt ana sözleşmede taşınmaz ticareti ibaresinin yer almasının istisna uygulamasına engel teşkil etmeyeceği vurgulanmıştır. Taşınmaz ticaretinin varlığı konusunda yargı kararlarının genel olarak, ilgili faaliyetin fiili ve süreklilik arz edecek şekilde bir organizasyon dahilinde yapılarak sürdürülmesinin gerektiği şeklinde olduğu görülmektedir.

Taşınmaz satışına ilişkin, şirketin taşınmaz ticareti faaliyetinde bulunmaması şartının KVK’da “taşınmaz ticaretinin” yanında “taşınmaz kiralamasının” da dahil edilerek düzenlenmesine karşın, KDV Kanununda “taşınmaz kiralaması” ifadesinin bulunmadığı; ancak KDV Genel Uygulama Tebliği’nde “taşınmaz kiralamasını” da içerecek şekilde istisna kapsamının daraltıldığı değerlendirilmektedir. KDV istisnası açısından da kiralama faaliyetlerinin istisna dışı kalması hedeflenseydi, aynı yaklaşımla bu faaliyetinde Kanunda ayrıca belirtilmesi gerekirdi. Dolayısıyla taşınmaz kiralama faaliyeti ile uğraşanların KDV istisnasından faydalanmalarına engel bir durum olmadığı değerlendirilmektedir. Bu sebeple ilgili tebliğde yer alan düzenlemelerin ve aynı yönde verilen özgelgelerin hukuka aykırı olduğu düşünülmektedir.

Vergi idaresinin konuyla ilgili yaklaşımı, vergilendirmeye ilişkin olayın gerçek mahiyetinin esas alınmayıp, sözleşmede yer alan ibareye bağlı kalınması ve faaliyet konusunun tek başına istisna kapsamı dışında kalma nedeni olarak kabul edilmesi yönüyle, Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunu’nda yer alan düzenlemelerin amacına aykırıdır. Bu kapsamda şirket esas sözleşmesinde gayrimenkul ticareti faaliyetinin yazmasının fiilen ve sürekli olarak bu işle iştigal edilmedikçe istisna uygulanmasına engel olmayacağı değerlendirilmektedir. Kanaatimizce, “taşınmaz ticareti” veya “taşınmaz kiralama işi” ile aktif olarak iştigal etmeyen kurumlar sahip oldukları taşınmazları yasada öngörülen koşullarda satarak kazanç sağladıklarında, istisna hükümlerinden faydalanması gerekmektedir.

Vergi idaresi; inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetlerini taşınmaz ticareti kapsamında değerlendirerek kurumlar vergisi istinasının uygulanamayacağı yönünde görüşündedir. Taahhüt şeklinde inşaat işi yapan işletmeler, başka kişilerin mülkiyetindeki bir yapının inşa edilmesini taahhüt etmektedirler. Bu alanda faaliyet gösteren inşaat işletmelerinin gerçek anlamda taşınmaz ticareti yaptığı söylenemez. Taahhüt şeklinde yıllara yaygın inşaat işi yapan işletmelerin taşınmaz satışlarından elde ettiği kazancı, sadece ana sözleşmelerinde taşınmaz ticareti bulunduğu bahisle istisnadan yararlandırmamak hukuka aykırı olacaktır. Dolayısıyla, sadece taahhüt şeklinde yıllara yaygın inşaat işleri ile iştigal eden şirketlerin ticari amaç taşımayan gayrimenkul satışlarında istisnadan faydalanılmasını sağlayacak ve tereddüte mahal bırakmayacak idari veya yasal düzenlemeler yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Hasılat paylaşımli inşaat işlerinde, arsanın kurumlar vergisi mükellefi olan bir işletmeye ait olması durumunda, vergilendirme esaslarının ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir. Vergi idaresine göre, hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden KDV istisnadan faydalanamayacaktır. Ancak, hasılat paylaşım yöntemine göre arsa tesliminin gerçek mahiyeti, arsanın bir bedel karşılığı satışdır. Bu nedenle, eğer bir şirket gayrimenkul ticareti amacı dışında hasılat paylaşım yöntemine göre arsa teslimi yaparsa, bu teslimin söz konusu istisna hükmünün uygulanması gerektiği düşünülmektedir. Konuyla ilgili olarak, şirketler için KVK 5/1-e ve KDV Kanunu'nun 17/4-r madde hükümlerince sağlanmış istisnaların korunmasını sağlayacak şekilde düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ile elde edilen konut veya işyerlerinin arsa sahibi tarafından satılması durumunda, değer artış kazancı yönünden vergilendirmede iktisap tarihinin tespiti ihtilaf konusu olabilmektedir. Vergi idaresine göre, arsa karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak inşaatın tamamlanarak konut veya işyerinin arsa sahibine teslim edilme tarihinin esas alınması gerekmektedir. Ancak, yargı mercilerince arsa karşılığı teslim alınan bağımsız bölümlerin satılması halinde arsanın iktisap tarihinin esas alınması gerektiği yönünde kararlar da verilebilmektedir. Konuyla ilgili olarak Danıştay kararının isabetli olduğu değerlendirilmektedir. Kanaatimizce, arsa karşılığı elde edilen bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak arsanın edinim tarihinin esas alınması yönünde yasal bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

Arsa karşılığı olarak birden fazla blok halinde inşa edilen inşaatlarda, arsa sahipleri ile müteahhitler arasında blokların paylaşılmış olması halinde bir takım vergisel problemler yaşanmaktadır. Vergi idaresi, blok teslimlerini nedeniyle vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğini varsayarak ve tahakkuk esasına dayanarak, müteahhitler tarafından satılan bağımsız bölümlere ilişkin gelirin beyan edilmesi gerektiği iddiasıyla tarhiyatlar yapabilmektedir. Bu tarhiyatlarda o ana kadarki satış bedelleri ile o ana kadar oluşan maliyetleri karşılaştırarak kar tespiti yapılabilmektedir. Bağımsız bölüm maliyetinin inşaat maliyeti ile arsa payı maliyetinin toplamı olduğu tartışmasızdır. Henüz arsa maliyeti belli olmayan bir dairenin satışı sonucunda kar veya zarar edildiğini iddia etmek hukuka aykırıdır. Zira müteahhide kalan dairelerin arsa maliyeti de henüz hesaplanamamaktadır. Bu durumda müteahhidin elde ettiği hasılat ile kendisine kalan bağımsız bölümün inşaat maliyeti esas alınarak vergi tarhiyatı yapılması doğru bir yöntem olmayacaktır. Kanaatimizce, konuyla ilgili ihtilafların sona erdirilmesi için yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

Günümüzde birçok müteahhit binayı teslim etmeden önce müşterilerine kat irtifaklı arsa tapusu verebilmektedir. Vergi idaresine göre, kat irtifaklı arsa tapusu verilmesi işleminde arsa payı değerinin, tamamlanmış bağımsız bölümün değeri ile aynı kabul edilerek harç alınması gerektiği belirtilmiştir. Bu görüş, Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesine sonradan eklenen fıkra gereğince Kanun hükmü haline gelmiştir. Ancak, kat irtifaklı arsa payı tesliminde başlangıçta ortada teslim edilen bir konut bulunmadığı gibi teslim edileceğinin bir garantisi de bulunmamaktadır. Bu durumda daha başlangıçta konutun tam bedeli üzerinden harç ödenmesi adil değildir. Sorunun çözümü için; kat irtifaklı arsa payı satışlarında bedelin ne kadarının arsaya ne kadarının da konuta isabet ettiğinin, alıcı ile satıcı arasında yapılan sözleşmede belirtilmesi zorunluluğu getirilmesi ve kat irtifakı tesisinde emlak vergisi değerinden düşük olmamak üzere sözleşmede belirtilen arsa payı üzerinden harç alınması ve kat mülkiyetine geçiş aşamasında da sözleşmede konut bedeli olarak belirtilen tutar üzerinden harcın ikmal edilmesi yönünde kanuni bir düzenleme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Arsa karşılığı konut ve işyeri teslimlerinde, müteahhitlerin KDV hesaplayarak beyan etmesi gerekmektedir. Ancak uygulamada; bu teslimler için hesaplanan KDV sözleşme şartları veya ticari teamüller gereğince arsa sahiplerinden genellikle tahsil edilememektedir. Bu durumda KDV yükü müteahhitlerin üzerinde kalmaktadır. Vergi idaresine göre, tahsil

edilemeyen KDV bedellerinin inşaat maliyetine dahil edilmesi veya gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, alacaktan vazgeçildiğine dair taraflar arasındaki yazılı bir sözleşme, vergi idaresine göre kanaat verici bir vesika olarak kabul edilmemektedir. Vergi yargısı ise, taraflar arasında alacaktan vazgeçildiğine dair yapılan yazılı sözleşmeyi kanaat verici bir vesika olarak kabul etmektedir. Arsa karşılığı inşaat işlerinde, arsa sahiplerine konut veya işyeri teslimi yapıldıktan sonra mahkeme huzurunda anlaşma yapılması, ticari hayatın içerisinde birtakım zorluklar barındırmaktadır. Dolayısıyla müteahhitler ile arsa sahibi arasında KDV tutarındaki alacaktan vazgeçildiğine dair yapılacak bir yazılı sözleşmenin, değersiz alacak için kanaat getirici bir vesika olarak kabul edileceğine dair yasal bir düzenlenme yapılması gerektiği düşünülmektedir.

İşyeri veya konut satışları, inşaatın her aşamasında mümkün olabilmektedir. Taşınmazlar henüz inşaatla başlamadan satılabileceği gibi, kaba inşaatla veya iskan ruhsatı alındıktan sonra da satış mümkün olabilmektedir. Bu durumda KDV iadesinin ne zaman talep edilebileceği özel bir önem taşımaktadır. Vergi idaresi, satış hangi aşamada olursa olsun KDV iadesinin iskan ruhsatı alındıktan veya iskan ruhsatı alınmasa dahi fiili kullanımın başlanılmasından sonra talep edilebileceğini belirtmektedir. İskan ruhsatının çeşitli nedenlerle alınamadığı ancak fiilen kullanılmaya başlandığı durumlarda bazı sorunlar yaşanabilmektedir. İskan ruhsatının olmadığı ve vergi idaresinin fiili kullanımın olup olmadığı konusunda bilgi sahibi olmadığı durumda, KDV iadesi konusunda tereddütler yaşamaktadır. Bu konuda net bir yasal düzenlenmesi yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre; “*yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar*” kurumlar vergisinden istisnadır. Kanunda yer alan yurt dışı inşaat ve onarım işlerindeki istisna hükmünde yer alan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmet kavramları ile belirtilen faaliyetlerin kapsamı konusunda daha ayrıntılı açıklamalara ihtiyaç duyulmaktadır. Kanaatimizce, yurt dışı inşaat işinin ayrıntılı bir şekilde tanımlanması, onarma ve montaj işleri ile teknik hizmetlerin herhangi bir inşaat işine bağlı olarak yapılmasının zorunlu olup olmadığı hususlarının belirlenmesi de yerinde olacaktır.

Yeni konutlar üretilmesi ve ekonomiye kazandırılması yönüyle yapı kooperatifleri, inşaat sektörü içerisinde önemli bir yere sahiptir. Yapı kooperatifleri; kuruluş amaçları, sermaye

yapısı ve ortaklık ilişkilerine göre belirli şartlarda kurumlar vergisinden muaftır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4-1/k maddesine göre; *“yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı”* belirtilmiştir. Bu kooperatiflerin her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri halinde, "hisse" kavramının yorumlanmasında belirsizlik söz konusudur. Hisse kavramının; kooperatif üyelerinin arsa paylarına isabet eden hisse paylarını ya da ortaklık paylarına isabet eden hisse paylarından hangisini ifade ettiği açık değildir. Hisse kavramının yapılacak kanuni bir düzenleme ile açık bir şekilde tanımlanması, idari ve yargısal alandaki ihtilafların çözümü açısından önem arz etmektedir.

Yap-İşlet-Devret (YİD) modeli, inşaat sektörü başta olmak üzere kamu ve özel sektördeki imalatın söz konusu olabileceği her alanda uygulanabilmektedir. YİD modeli kapsamında yapılan işler, faaliyet konusunun inşaat işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve işin yıllara yaygın olması yönlerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamındaki işlere benzemesine rağmen yatırımların özelliği gereği vergilendirme rejimi açısından özel bir rejime tabi değildir. YİD Modeli kapsamında yapılan harcamalar, Vergi Usul Kanunu'nun 272'nci maddesine göre özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilir ve işletme hakkı süresine göre eşit oranlarda amortismanına tabi tutulur. İşletmeci tarafından yapılan yatırımlar, sözleşmenin sona bulması durumunda bedelsiz olarak karşı tarafa geçer.

Devlete ait olmayan taşınmazlar üzerinde gerçekleştirilen YİD sözleşmelerindeki sürenin bitiminde binaların arsa sahiplerine bedelsiz devri halinde, devredilen gayrimenkullerin emsal bedeli kiraya veren açısından kira geliri olarak değerlendirilmekte ve ilgili gelir, binalar gerçek ait ise gayrimenkul sermaye iradı, bir işletmeye ait ise ticari kazanç vergilendirilmekteydi. Ancak vergi idaresi, şirketlerin başka şahıs veya şirketlerin arazilerinde YİD modeline göre inşa ettikleri ve sözleşme süresi sonunda arazi sahiplerine devrettikleri binaların vergilendirilmesine ilişkin sonradan görüş değişikliğine gitmiştir.

Daha önce yap işlet ve kira süresinin sonunda devret olarak işleyen süreç, vergi idaresinin yukarıdaki görüşü esas alındığında, önce yaparak devrederek sonra geri kiralayıp işlet sürecine dönüştürülmüştür. Önceki uygulamalarda, yapılan bina kira süresinin sonunda arsa sahibine faturalandırılırken, idarenin görüş değiştirmesi sonucunda, binanın önce devredileceği sonra işletme amaçlı kiralanacağı öngörülmüştür. Böylece vergileme dönemi öne

çekilmiştir. Danıştay'ın konuyla ilgili vermiş olduğu bir kararda; "...henüz binayı devralmamış ve bu bina nedeniyle herhangi bir irat elde etmemiş davacının o yıl içinde kira elde etmiş gibi tespit edilen vergi tutarı ödemesini beklemenin hakkaniyetle bağdaşmayacağı" belirtmiştir. Uygulamada oluşacak tereddütleri gidermek ve görüş birliği sağlamak amacıyla, yasal düzenleme yapılması veya vergi idaresi tarafından yargı kararlarıyla uyumlu idari düzenlemeler yapılmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Kamusal alanla ilgili YİD projeleri kapsamındaki yatırım harcamalarının kira süresinde özel maliyet bedeli olarak itfa edilmesi ve faydalı ömrü, kira veya irtifak hakkı süresinden daha kısa olanların ise sözleşme süresine göre değil de, faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle itfa edilebilecekleri yönünde vergi idaresinin iki ayrı görüşü bulunmaktadır. Kanaatimizce, taşınmaz için yapılan harcamaların, kiracı tarafından özel maliyet olarak aktifleştirilmesi ve kira süresi boyunca amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun geçici 29'uncu maddesine göre, YİD sözleşmeleri ve bazı diğer projeler KDV'den istisna tutulmuştur. İstisna uygulamasında, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama ile istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetkiler tanınmıştır. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen "*istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetleri tanımlama*" yetkisi Anayasaya aykırılık teşkil etmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığına istisna uygulamasının kapsamını belirleme konusunda tanınan bu yetki Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde kullanılmıştır. Bu durum mükelleflerin yararlanabileceği vergi istisnasını etkilemiştir. Dolayısıyla bu durum Anayasa'nı 73'üncü maddesinde öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırıdır. Ayrıca, söz konusu düzenleme 3996 sayılı Kanun dışında diğer Kanunlardaki "yap-işlet-devret" ve "yap-işlet" uygulamalarını kapsamaması nedeniyle eşitlik ve adalet ilkeleri açısından da sorunludur. Kanaatimizce, istisna kapsamına girecek teslim ve hizmetlere Katma Değer Vergisi Kanununda yer verilmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları (GYO); gayrimenkuller, gayrimenkul projeleri, gayrimenkule dayalı haklar gibi varlık ve haklardan oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan sermaye piyasası kuruluşlarıdır. Gayrimenkul yatırım ortaklıkları (GYO) portföylerindeki varlıklardan kazanç elde etmekte ve yılsonunda bu kazancı, Sermaye Piyasası Kurulu düzenlemeleri çerçevesinde, ortaklarına temettü olarak dağıtabilmekte ve böylece gayrimenkul

gelirini ortaklarına aktarabilmektedir. GYO kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin olarak vergi kanunlarında belli istisna hükümleri getirilmiştir. Söz konusu düzenlemelerin amacı, Kurumlar Vergisi Kanunu gerekçesinde de belirtildiği üzere, GYO şirketlerinin mali ve sermaye yapısının güçlendirilmesi ve hakla açık şirketlere bireysel yatırımcıların katılımı ve desteği ile büyük gayrimenkul projelerinin gerçekleştirilmesidir.

Gelir İdaresi tarafından taslak olarak yayınlanan Yatırım Fon ve Ortaklıklarında Vergi Uygulamaları Rehberinde; fon ve ortaklıkların istisna dışı kazançlarının (menkul kıymet yatırım fonlarında yönetim ücreti, komisyon vb.) bulunması durumunda, bu kazançların kurumlar vergisine tabi olduğu ifade edilmiştir. Ancak bu görüşün dayanağı açık bir şekilde belirtilmemiştir. Kanunda istisna kapsamının daraltıldığına dair bir ibare olmadığı için, GYO tarafından elde edilen tüm kazançların kurumlar vergisinden istisna olması gerekmektedir. GYO kazançlarının vergiden istisna edilme şartlarının idari düzenlemeler ile belirlenmiş olması hukuka aykırılık teşkil etmektedir. Sonuç itibarıyla, GYO'ların elde ettiği kazançlara getirilen vergi istisnasına ilişkin şartlarının Kurumlar Vergisi Kanununda belirlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

GYO'ların portföyleri için gayrimenkulleri teslim aldıklarında KDV ödemektedir. GYO'lar portföylerini işletirken kısa süre içerisinde bu gayrimenkulleri elden çıkarmadıkları veya kiralayamadıkları hallerde bir finansman yükü altına girmektedir. GYO'ların sektördeki önemi göz önünde bulundurulduğunda, bu kuruluşlar için KDV yönünden teşvik edici düzenlemelerin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

Gayrimenkul Yatırım Fonları (GYF) bireysel tasarrufların bir araya getirilmesini ve toplu olarak alanında profesyonel olan kişiler tarafından gayrimenkul yatırımlarında değerlendirilmesini sağlayan kuruluşlardır. Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kurulmasına izin verilen çeşitli yatırım fon ve ortaklıklarının nasıl vergilendirileceğine dair vergi mevzuatında birebir düzenlemeler yer almakta iken gayrimenkul yatırım fonları için vergisel düzenlemelerin yetersizliği ortaya çıkmaktadır. Örneğin, menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının vergilendirilmesini düzenleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinde gayrimenkul yatırım fonlarından bahsedilmemektedir. Vergi mevzuatında GYF'lerden elde edilecek kazançların vergilendirilmesi konusundaki düzenlemeler yetersiz

kalmaktadır. Dolayısıyla, GVK'nın geçici 67'nci maddesinde GYF'lere ilişkin vergisel düzenlemeler daha açık bir şekilde yer almalıdır.

İnşaat sektörünün vergilendirilmesinde, sektörün büyümesini sağlayacak vergisel düzenlemelerin yapılması önem arz etmektedir. Artan maliyetler ve talep eksikliği inşaat sektöründeki karlılığın ve yatırımlara ayrılacak sermayenin azalmasına yol açmaktadır. Bu durumlarda vergi kaçırma ve kayıt dışılık durumları yaygınlaşmaktadır. Vergilendirme uygulamalarındaki belirsizlikler ve yetersiz denetimler neticesinde sektördeki kayıt dışılığın artmasına sebebiyet vermektedir. Bu gibi uygulamaların önüne geçilmesi için sektörün vergisel sorunları çözüme kavuşturulmalı ve daha öngörülebilir bir vergi sistemi oluşturulmalıdır. Sorunların çözümü için gerçekleştirilecek hukuki düzenlemeler ile sektördeki işletmelere rekabet gücü kazandırılmalıdır. Ayrıca, ihtilafa neden olacak ve hukuka aykırı uygulamalara yer verilmeden sektöre vergisel destekler sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, Abdurrahman. **Türk Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 13. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi, 2017.
- Akıntürk, Turgut ve Derya Ateş Karaman. **Borçlar Hukuku**. 23. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2014.
- Akipek, Jale G. ve Turgut Akıntürk, **Eşya Hukuku**, 1. Baskı, İstanbul: Beta, 2009.
- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**. 6. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010.
- Altaş, Soner. **Yeni Türk Ticaret Kanuna Göre Anonim Şirketler**. 1. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Aral, Fahrettin ve Hasan Ayrancı. **Borçlar Hukuku: Özel Borç İlişkileri**. 11. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2015
- Arslan Mehmet. **Vergi Hukukunda Zamanaşımı**, 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2016.
- Aydın, Erkan. **Katma Değer Vergisinde Sorumluluk**. 1. Baskı. İstanbul: 12 Levha Yayınları, 2009.
- Bahtiyar, Mehmet. **Ortaklıklar Hukuku**. 3. Baskı. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2007.
- Barlas, Nami. **Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkiler**. 3. Baskı, İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2012.
- Batun, Mehmet. **Vergi Hukukunda Yorum ve İspat**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Bilgili, Fatih ve Erkan Demirkapı. **Şirketler Hukuku**. 9. Baskı. Bursa: Dora Yayınları, 2013.
- Bilici, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**, 37. Baskı, Ankara: Savaş, 2016

- Can, Ozan. **Kamu İhale Hukuku**. 2. Baskı. Ankara: Doruk Kitabevi, 2019.
- Çakıcı, Ömer, Abdullah Kütükçü, M. Bahattin Akçay ve Mustafa Ersan. **KDV Tevkifatı**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Çeker, Mustafa. **Ticaret Hukuku**. 8. Baskı. Adana: Karahan Kitabevi, 2014.
- Çevik, Orhan Nuri. **Kooperatifler Kanunu**. 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2003.
- Değer, Nuri. **Damga Vergisi Uygulaması**. 3. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- Değer, Nuri. **Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu**. Ankara: Yaklaşım Yayınları. 2014.
- Demir, Erol. **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**. 1. Baskı, İstanbul: Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu, 2017.
- Duman, İlker Hasan. **İnşaat Hukuku**. 8. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Doğan, Hayrullah ve Hasan Yalçın, **Türk Vergi Sistemi**, 1. Baskı, İstanbul: Ömür Matbaacılık, 2009.
- Eker, Vedat, Canatay Hacıköylü, Salim Şengel ve Ahmet Ağca, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, 1. Baskı, Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2013.
- Erden, Selman Aziz. **İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi**. 2. Baskı, Isparta, 1997.
- Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Özel Hükümler**. 1. Baskı. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2014.
- Eren, Fikret. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 18. Baskı. Ankara: Yetkin Yayıncılık, 2015.
- Eriş, Gönen. **Ticari İşletme ve Şirketler**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- Gök, Yaşar. **Yapım Sözleşmeleri Uygulama Esasları**. 1. Baskı, Ankara, 2007.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, 4. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014.

Holmes, Kevin. **İnternational Tax Policy and Double Tax Treaties**. IBFD Publications BV. Netherlands, 2007.

Işık, Hüseyin. **Uluslararası Vergilendirme**. 1. Baskı, İstanbul: Oniki Levha Yayınları, 2014.

İnal, Emrehan. **Sonuca Katılmalı Sözleşme Kavramı ve Gelir Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi**. 1. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayınları, 2011.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989.

Kaneti, Selim. Ekmekçi, Esra. Güneş, Gülsen. Kaşıkçı, Mahmut. **Vergi Hukuku**. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.

Kaplan, İbrahim. **İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı- Joint Venture**. 3. Baskı. Ankara: Yetkin, 2013.

Kaplan, İbrahim. **İnşaat Sözleşmeleri Hukuku ve Endüstri Yatırım Sözleşmeleri**. 1. Baskı. Ankara: Yetkin, 2013.

Karahan, Sami. **Şirketler Hukuku**. 25. Baskı. Konya: Mimoza Yayınları, 2013.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**. 7. Baskı. Ankara: Yetkin Yayınları, 2014.

Kılıç, Duygu. **Kamu Alımları, İhale ve Sözleşmeleri**. 1. Baskı. Ankara: Adalet Yayınevi, 2010.

Kılıçoğlu, Ahmet. **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**. 20. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi. 2016.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar**. 21. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2018.

Kırmızı, Mustafa. **Eser Sözleşmesi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**. 1. Baskı. Ankara, 2014.

Kızılot, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Ölçümleme**. 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994.

- Kızılot, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**. 14. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014.
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Vergi İhtilaflarında Örnek Danıştay Kararları**. c.ii. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları. Eylül 2014
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği. **Beyanname Düzenleme Kılavuzu**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2019.
- Oğuzman, M. Kemal, Özer Seliçi ve Saibe Oktay Özdemir. **Eşya Hukuku**. 19. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 2016.
- Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**. 10. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014.
- Oktar, S. Ateş. **Türk Vergi Sistemi**. 2. Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018.
- Onay, İsmail. **Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamasında İstisnalar**. 1. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2017.
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 27. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2018.
- Öner, Erdoğan. **Vergi Hukuku**. 7. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- Öner, Erdoğan. **Türk Vergi Sistemi**. 8. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010.
- Özbalcı, Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. 1. Baskı. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özbalcı, Yılmaz. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, 1. Baskı, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007, s. 113.
- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 8. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018.

- Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuk.** 1. Baskı. Trabzon: Derya Kitabevi, 2009.
- Pehlivan, Osman ve Ersan Öz. **Uluslararası Vergilendirme.** 1. Baskı, Ankara, 2015.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku.** 7. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 2015.
- Sezgin, Bülent. **Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları.** 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınları, 2018.
- Soydan, Billur Yaltı. **Uluslararası Vergi Anlaşmaları,** 1. Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1995.
- Şenlik, Mehmet. **İnşaat Muhasebesi.** 6. Baskı. Ankara: Seçkin Yayınları, 2017.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi,** 14. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2017.
- Şenyüz, Doğan. **Açıklama ve Yorumlu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.** 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Vergi Hukuku (Genel Hükümler).** 7. Baskı, Bursa: Ekin Yayınları, 2016.
- Tandoğan, Haluk. **Borçlar Hukuku: Özel Borç İlişkileri Cilt 2.** 5. Baskı. İstanbul: Vedat Kitapçılık, 2010.
- Turut, Şenol. **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri.** 1. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- Toprak, İpek Betül Aldemir. **Anahtar Teslim İnşaat Sözleşmesi.** 1. Baskı. Ankara: Seçkin, 2020.
- Topsakal, Metehan. **Türk Vergi Sisteminde Vergiyi Doğuran Olay.** 1. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2008.
- Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu.** 1. Baskı, Ankara: Sözkese Matbaacılık, 2008.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Üstün, Yusuf ve Muhittin Aydın. **Kooperatifler Hukuku**. 1. Baskı. Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayınları, 2014.

Üstün, Yusuf ve İbrahim Hak. **Kooperatiflerin Vergisel Boyutu**. 1. Baskı, İstanbul: İSMMMO Yayınları, 2020.

Vural, İrfan. **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**. 1. Baskı. Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2009.

Yeniocak, Umut. **Gelir Paylaşımına Dayalı İnşaat Sözleşmesi**. 1. Baskı. Ankara: Seçkin, 2014.

Yılmaz, Ejder. **Hukuk Sözlüğü**, 4. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2010.

Yılmaz, Kazım. **İnşaat Muhasebesi**. 5. Baskı. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2018.

Yiğit, Uğur. **Vergi Hukuku**. 1. Baskı. Ankara: Yetkin, 2019.

Sürelî Yayınlar

Adibeş, Cuma. “Arsa Sahiplerince Kat Karşılığı Olarak Elde Edilen Gayrimenkullerin Satışında Kazancın Türü”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 292, Ocak 2013, ss. 55-61.

Akbulut, Pakize Ezgi. “Yüklenicinin Eser Meydana Getirme Borcu”. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Sayı: 11, 2020, ss. 85-89.

Akın, Yeliz Neslihan. “İlga Hükümler Çerçevesinde 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu’nun Düzenleme Alanı Hakkında Bir Değerlendirme”. **Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi**. Sayı: 12, 2018, ss. 1-61. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mdergi/article/496739>, (25/06/2021)

Akyol, M. Emin. “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Zamanaşımı ve Bir Öneri”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 419, Temmuz 2016, ss. 105-108.

Anadolu, Zafer “Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tapu Harcı Matrahı”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 273, Eylül 2015, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2019)

Anadolu, Zafer ve Ceyhun Büyükcımbır, “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi ve Özellik Arzeden Durumlar”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 267, Mart 2015, www.yaklasim.com (E.T.:07.06.2020)

Aslan, İsmail. “Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:119, Kasım 2002, www.yaklasim.com (E.T.:07.08.2020)

Arabacı, Havva. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerin Dağıtımı”, **Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi**, Cilt: 1, Sayı: 2, 2017, ss. 44-57. <https://dergipark.org.tr/> (E.T.:07.03.2020)

Aras, Coşkun. “Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri Kapsamında Yapılacak İhracatta KDV”. **Yaklaşım Dergisi**. Haziran 2010, www.yaklasim.com (E.T.:11.11.2020)

Aras, Fatih. “Vergi Hukukunda Muvazaa ve Hukuki Sonuçları. **Vergi Sorunları Dergisi**”. Sayı: 322, Temmuz 2015, ss. 162-167.

Arpacı, Altar Ömer. “Kooperatiflerin Vergisel Mükellefiyeti”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 282, Haziran 2016, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)

Arslan, Yavuz. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 323, Temmuz 2008, www.vergidunyasi.com (E.T.:03.08.2020)

- Ateş, Kamil. “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerinde Merkez ve Şube Arasındaki Cari Hesapların Vergilendirilmesinde Yasal Hata”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Mayıs 2008, www.vergidunyasi.com.tr, (E.T.:17.07.2020)
- Atmaca, Mustafa. “Yap İşlet Devret Modeli Gerçekten Bitti mi?”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 262, Ekim 2014, www.yaklasim.com (E.T.:11.07.2020)
- Aydemir, İsa. “Danıştay İçtihatları Işığında Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Kooperatiflere Tanınan Vergi Muafiyeti”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı :380, Nisan 2013, ss. 168-177.
- Azar, Soner. “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti Şartları ve Özellikli Durumlar”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 269, Mayıs 2015, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)
- Bağdınlı, İ. Halil. “Arsa Karşılığı İnşaatlarda Vergilendirme”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 292, Ocak 2013, ss. 17-19.
- Bağdınlı, İ. Halil. “Kat Karşılığı İnşaatlardaki KDV İadesinde Özellik Arz Eden Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 297, Haziran 2013, ss. 24-28.
- Başak, Levent. “Kooperatifler Menkul ve Gayrimenkul Sermaye İradı Elde Etmeleri Halinde Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilir mi?”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 269, Mayıs 2015, www.yaklasim.com (E.T.:20.04.2020)
- Batı, Murat. “Gayrimenkul Satış Kazançları İstisnası ve Kooperatifler Açısından Bir Değerlendirme”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 272, Ağustos 2015, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)
- Bayar, Erhan. “Yap-İşlet-Devret Modeliyle Yapılan ve İşletilen Tesislerin Kamuya Devri”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 285, Eylül 2016, www.yaklasim.com (E.T.:11.07.2020)
- Baydere, Adem. “Gayrimenkullerin Alım-Satımında Vergileme”. **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**. Sayı:498, Ekim 2007, ss. 49-57.

- Baykara, S. Tunahan. “Konut Yapı Kooperatifinin İnşaat İşlerinde KDV”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 260, Ağustos 2014, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)
- Bekler, Muhittin. “5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 4’üncü Maddesinin Kooperatiflerle İlgili (k) Bendi Hükmünün Uygulamada Ortaya Çıkarttığı Sorunlar”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 343, Mart 2010, ss. 88-93.
- Büyükdoğan, Bülent ve Fatih Dardağan, “Yap İşlet Devret Modeli ve Vergi Kanunlarımızdaki Yeri”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 179, Ağustos 2003, ss. 23-37.
- Cenk, Ramazan. ”Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Mükellefiyet”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 253, Ocak 2014, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)
- Çakmakçı, Ali. “Özel Sektör Yap-İşlet-Devret Türü Yatırımlarda Vergilendirme Politikası”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 293, Mayıs 2017, www.yaklasim.com (E.T.:11.07.2020)
- Çalışkan, Zafer. “Yurt İçindeki ve Dışındaki Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleriyle İlgili Kur Farkları, Mevduat ve Kredi Faizleri”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 303, Aralık 2013, ss. 30-34.
- Çatıkkaş, Özgür ve Cafer Şuekinici. “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 368, Nisan 2012, ss. 171-179.
- Çölgezen, Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-I”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 206, Şubat 2010, www.yaklasim.com (E.T.:07.07.2020).
- Çölgezen Övül. “Uluslararası Çifte Vergilendirme-III”. **Yaklaşım Dergisi**. Nisan 2010, Sayı: 208, www.yaklasim.com (E.T.:07.07.2020)
- Çekirdekoğlu, Kadir. “Yap-İşlet-Devret Modeli Uyarınca İşletilen Tesislerin Kamuya Devrinde KDV’nin İndirimi”. **Yaklaşım Dergisi**. Ağustos 2015, Sayı: 272, www.yaklasim.com (E.T.:07.11.2019)

- Çelik, Emrah. “İşyeri Kavramının Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E- Yaklaşım)**, Sayı: 233, Mayıs 2012, www.yaklasim.com (E.T.:11.11.2020)
- Çelik, Onur. “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları ve Sağladıkları Ticari ve Vergisel Avantajlar”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 349, Ekim 2017, ss. 73-83..
- Çetin, İlhan. “Zarar Mahsubunda İş Ortaklığı, Adi Ortaklık Ayrımı”. **Yaklaşım Dergisi (E- Yaklaşım)**. Sayı: 258, Haziran 2014, www.yaklasim.com (E.T.:07.03.2019)
- Çetinoğlu, Erkan ve Nuran Sarıaslan. “Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 131, Kasım 2014, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:15.09.2020)
- Çırak, Mesut. “Aktife Kayıtlı Taşınmaz Satış Kazançlarının KVK’nın 5/e Maddesindeki İstisna Uygulamasında Yaratılan Sorun”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 274, Ekim 2015, www.yaklasim.com (E.T.:0./05.2021)
- Dal, Emre. “Aynı İşe İlişkin Olarak Farklı Sözleşmeler ile Yapılan İnşaat Ve Onarım İşleri Birlikte Yıllara Sari İş Olarak Değerlendirilebilir Mi ?”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 164, Ağustos 2017, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.: 04.08.2020)
- Dayanç, Murat. “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulamaları Sorunlar ve Çözüm Önerileri”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 445, Eylül 2018, ss. 61-66.
- Değer, Nuri. “Özel Sektörde Yap İşlet Devret (YİD) Modeli Kapsamında Yapılan Bina İnşaatında Vergi Uygulamaları”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 258, Haziran 2014, www.yaklasim.com (E.T.:07.11.2019)
- Devamoğlu, Senem Görçek. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 129, Haziran 2010, ss. 30-64.
- Dikmen, M. Burçin. “Yurt Dışında İnşaat Faaliyetinde Bulunan Kurumlar Tarafından Yabancı Memleketlerde Düzenlenen ve Türkiye’nin Yurtdışında Bulunan Büyükelçilikleri ve Konsolosluklarına ve Türkiye’deki Resmi Kurumlara İbraz Edilen Kağıtların Damga

Vergisi Kanunu Karşısındaki Durumu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 360, Ağustos 2011, ss. 70-79.

Doğan, Uğur. “Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Sistemi ve Vergisel Boyutu”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 292, Ocak 2013, ss. 39-48.

Duman, Mesut Yalçın ve Hikmet Şare. “Yeni Bir Yatırım Yolu: Gayrimenkul Yatırım Fonu”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 292, Ocak 2013, ss. 69-76.

Durak, Yasemin. “Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi”. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt:1, 2015, ss. 207-252.

Ekesan, Nur. “Kooperatif Arsasının Satışı ve Arsa Değerinin Ortaklara Dağıtılmasında Vergilendirme”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 247, Temmuz 2013, www.yaklasim.com, (E.T.:20.04.2020).

Eyyüpoğlu, Hasan. “Konut Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu, Muafiyet Şartları ve Uygulamada Karşılaşılan Aksaklıklar”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 281, Mayıs 2016, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)

Erdem, Tahir. “Yap–İşlet–Devret Modeli Kapsamındaki Yatırımlara Yönelik Olarak Getirilen KDV İstisnası”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı:101, Mayıs 2012, www.lebiblyalkin.com.tr, (E.T.:14.07.2020)

Fahran, Ferhat. “Arsa Karşılığı Daire ve İşyeri Teslimlerinden Doğan, Ancak, Arsa Sahibi Tarafından Ödenmeyen KDV’nin, Gider veya Maliyet Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı”, **Yaklaşım Dergisi**, Ağustos 2012, www.yaklasim.com, (E.T.:07.09.2020)

Gök, Soner. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hallerde Vergi Tevkifatı”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 344, Mayıs 2017, ss. 60-68.

- Gönen, Seçkin. “Türk Vergi Sistemi Açısından Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 198, Mart 2005, www.vergisorunlari.com.tr (E.T.:06.07.2020)
- Gülçiçek, Ayşe. “Yabancılar Konut veya İş Yeri Teslimlerinde KDV İstisnası”, **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 383, Ağustos 2020, ss. 55- 62.
- Gür, Mehmet Fatih. “Kooperatiflerin Gelir Vergisi Kanunu Kapsamında Tevkifat Yükümlülüğü”. **Yaklaşım Dergisi**, Haziran 2014, Sayı: 258, www.yaklasim.com (E.T.:07.04.2020).
- Gürbüz, Caner. “Şirket Ana Sözleşmelerinde “Taşınmaz Ticareti İle Uğraşılması” Maddesi Bulunan Mükelleflerin KVK’nın 5/1-E İstisna Uygulaması Yönünden Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 281, Mayıs 2016, www.yaklasim.com (E.T.:07.05.2021)
- Gürsel, Meltem Kutlu. “Belediyenin veya Belediye Şirketinin Kat Karşılığı İnşaat İhalesinin ve Sözleşmesinin Tabi Olduğu Hukuki Rejim Konusunda Bir Değerlendirme”. **İzmir Barosu Dergisi**, Sayı: 2008-1, Ocak 2008, ss. 135-157.
- Hak, İbrahim. “Sermaye Piyasalarının Yeni Üyesi: Gayrimenkul Yatırım Fonları Ve Vergilendirilmesi”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 140, Ağustos 2015, www.lebibyalkin.com.tr (E.T.:10.01.2020)
- İnce, Neslihan İçten “Ticari Kazancın Vergilendirilmesi”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı: 174, Mart 2014, s. 22
- Kara, Ertuna. “Adi Ortaklık Müessesesi ve Bu Müessesenin Joint Venture Sistemi İle Birlikte İncelenmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 296, Ağustos 2017, www.yaklasim.com (E.T.:07.03.2019)
- Karadeniz, Salim. “Kooperatiflerde Risturn İstisnası”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 178, Ekim 2007, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)

- Karakoç, Yusuf. “Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay (1) (Gelirin Elde Edilmesi)”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:181, Eylül 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr> (E.T.:07.06.2019).
- Karakoyun, Funda. “Vergi Tekniği Bakımından Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinin Vergilemesi ve Damga Vergisi Sorunsalı”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 368, Mayıs 2019, ss. 86-107.
- Karaman, Kemal. “Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 292, Nisan 2017, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2020)
- Kartaloğlu, Emre. “Yeni Bir Finansal Enstrüman... Yeni Bir Vergi Sorunu... Gayrimenkul Yatırım Fonları”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 316, Ocak 2015, ss. 16-20.
- Kavan, Atilla. “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 292, Ocak 2013, ss. 62-68.
- Kaya, Fatih ve Mehmet Fatih Gür. “Gelir Vergisi ve Türk Ticaret Kanunları Açısından Gayrimenkul Ticaretinin Kapsamı ve Sınırları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 410, Ekim 2015, ss. 91-97.
- Kaya, Ramazan. “Konut Yapı Kooperatiflerine Vergisel Yönden Genel Bakış ve Özellikli Konulara İlişkin Sorular ve Cevaplar”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 220, Ocak 2018, ss. 65-85.
- Kaynak, Fatih. “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyet Şartları ve Özellikli Durumlar”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 187, Nisan 2015, ss. 122-139.
- Kaynak, Harun. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Tevkifat Dönemi ve Matrahı Yönünden Özellik Arz Eden Durumlar”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 339, Kasım 2009, ss. 66-68.
- Keskin, İsa. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Karşılaşılan İlginç Durumlar”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 190, Ekim 2008, www.yaklasim.com (E.T.:07.12.2020)

- Kocaağa, Köksal. “Sözleşmenin Kurulabilmesi İçin Tarafların İrade Beyanları Arasındaki Uygunluğun Kapsamında Yer Alması Gereken Noktalar”. **TBB Dergisi**. Sayı: 79, 2008, ss. 73-102.
- Korkut, Ömer. “Türk Hukuku Bakımından Ortak Girişim (Joint Venture) ve İş Ortaklığı”, **Legal Hukuk Dergisi**. Sayı: 52, Nisan 2007, ss. 1151-1164.
- Kıldış, Yusuf. “Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 33, Nisan 2006, www.yaklasim.com (E.T.:07.06.2019)
- Kızılot, Şükrü. “Gerçek Kişilerin Arsayı Kat Karşılığı Yerine Hasılat Paylaşımı Karşılığı Vermelerinin Avantajları”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 226, Ekim 2011, www.yaklasim.com (E.T.:17/05/2020)
- Kızılot, Şükrü. “İnşaat Devam Ederken Alınan Kat İrtifaklı Arsa Tapusunda, Harç Yönünden Bitmiş Daire ve Dükkan Değerinin Esas Alınıp Alınamayacağı”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:189, Eylül 2008, s. 92-98.
- Koçak, Bayram. “Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesindeki Projelerin KDV İstisnası”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 288, Eylül 2012, ss. 103-110.
- Kolotoğlu, Olcay. “Özelgelerle Menkul Kıymet ve Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnası”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 302, Kasım 2013, ss. 16-23.
- Kumaş, Alpaslan. “Arsa Payı Karşılığı İktisap Edilen Gayrimenkullerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 258, Mart 2010, www.vergisorunlari.com.tr, (E.T.:10.09.2019)
- Kumuşoğlu, Cihat. “Gayrimenkul Yatırım Fonlarının Vergisel Durumu”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 396, Ağustos 2014, ss. 32-35.
- Küçük, Muzaffer. “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”. **Mükellefin Dergisi**. Sayı:118, Ekim 2002, Sayı:118, ss. 37-48.
- Maç, Mehmet. “Yurt Dışı Taşeronluk İşler Hakkında Mukteza ve Açıklamalarımız”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Ekim 2006, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:17.07.2020)

- Maç, Mehmet. “Yıllara Sirayet Eden Gemi İnşa ve Onarma İşlerinin (GVK’nun 42. Maddesi) Kapsamında Olduğu Yönündeki İdari Görüşler”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 445, Eylül 2018, ss. 52-61.
- Maç, Mehmet. “Gerçek Kişilerin Arsa Karşılığı İnşaat Yoluyla Bağımsız Bölüm Edinmelerinden ve Bunları Satmalarından Doğabilecek Vergiler Açısından Yeni Yasal Durum”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 179, Kasım 2018, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.: 05.10.2020).
- Maç, Mehmet ve Şenol Turut, “Hasılat Paylaşımı Sözleşmesi Kapsamında Arsa Satılması”, **Lebib Yalkın Dergisi**, Mart 2011, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.: 17/05/2020).
- Maç, Mehmet ve Şenol Turut, “Arsa Karşılığı İnşaat İşleri ve Hasılat Payı Karşılığı Arsa Satışına İlişkin 60 Seri No.lu KDV Sirkülerindeki Açıklamalar ve Görüşlerimiz”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 226, Ekim 2011, www.yaklasim.com (E.T.: 07.05.2019).
- Oktay, Cemali. “Yurtdışı Taahhüt İşlerinin Yıllara Sari Olma Özelliği ve Tevkifat Uygulaması”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 292, Ocak 2013, ss. 20-26.
- Ozansoy, Ahmet. “Kat İrtifaklı Gayrimenkullerin Tapu ve Kadastro Harçları”, **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 198, Haziran 2009, www.yaklasim.com (E.T.: 07.06.2020).
- Ozansoy Ahmet. “İnşaat sektöründe KDV”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 194, Şubat 2009, www.yaklasim.com (E.T.: 15.03.2021)
- Öğredik, Güray. “Binanın Yıkılarak Yenisinin Yapılmasında Değerleme ve Yatırım İndiriminde Müstemilat Kavramı”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 21, Eylül 2005, www.lebibyalkin.com.tr (E.T.:10.02.2019).
- Öğredik, Güray. “Taşınmaz Veya Menkul Kıymet Ticaretini Mutat Şekilde Yapmadığı, Ana Sözleşmesinde De Bu Yönde Bir Madde Olmadığı Halde “Çok Sayıda” Taşınmaz veya Menkul Kıymet Satışı Yapanlar Kurumlar Vergisi ve Kdv İstisnalarından Yararlanamaz Mı?”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Kasım 2015, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:07.05.2021)

- Öğredik, Güray. “İhracatta Götürü Gider İndirimi, Harcama Yapılmadan “Beyanname Üzerinden İndirim” Şeklinde Uygulanabilir mi?”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 112, Nisan 2013, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:07.04.2020)
- Öztürk, Berna. “Sözleşmenin Devri”. **TBB Dergisi**. Sayı: 125, 2016, ss. 263-296.
- Öztürk, Erdal. “Yabancılar Konut veya İşyeri Satışında KDV İstisnası”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı 186, Haziran 2019, www.lebibyalkin.com.tr, (17/07/2021)
- Öztürk, Nadir. “Kiralanan Arsaya Yap-İşlet-Devret Modeli İle Yapılan Bina ve Tesisata Ait Giderlerin Özel Maliyet Bedeli Olarak İtfa Edilemeyeceği: Özel Maliyet Bedeli Uygulamasının Yeni Sınırları”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 281, Mayıs 2016, www.yaklasim.com (E.T.:07.11.2019)
- Özyolcu, Yasin. “Gayrimenkul Sertifikalarının Vergilendirilmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 170, Şubat 2018, www.lebibyalkin.com.tr, (23/06/2020)
- Pamuk, İsmail. “Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 129, Haziran 2010, ss. 65-75.
- Pamuk, İsmail. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibi Kurumların Vergilendirilmesi”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Mart 2018, Sayı: 171, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.: 17.09.2019).
- Pamuk, İsmail. “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerine İlişkin 7104 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklikler”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 174, Haziran 2018, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.: 05.10.2020)
- Saban, Metin. “Yer Üstü Maden İşletmelerinde Dekapaj Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması”. **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**. C. 12, S. 30, 2016, ss. 39-61.
- Sarı, Suat. “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Hakkın Şerhi”. **İÜHFİM**. C. 64, S. 2, 2006, ss. 273-299.

- Sarıca, Kadir. “Yıllara Sâri İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirme”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 398, Ekim 2014, ss. 118-123.
- Sever, Doğu. “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işlerinde “Vergiye Doğuran Olayın” Borçlar Hukuku ve Vergi Hukuku Yönünden Değerlendirilmesi”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı 294, Şubat 2006, ss. 141-145.
- Seviğ, Veysi. “Kat Karşılığı İnşaatlarda Gayrimenkul Sahiplerine Ödenen Kiraların Vergisel Boyutu”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:190, Ekim 2008, s. 62-67.
- Sivrikaya, Hamza. “İhracatta Götürü Gider Uygulaması”. **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı: 99, 2010, ss. 229-246.
- Sönmez, Erdal. “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:160, Nisan 2006, www.yaklasim.com (E.T.:07.08.2020)
- Sönmez, Erdal. “İş Ortaklıkları İle Adi Ortaklıklarda Vergi Uygulamaları ve Vergi Davalarında Dava Açma Ehliyeti Sorunu-II”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 244, Nisan 2013, www.yaklasim.com (E.T.:15.02.2019)
- Sönmezocak, Erol. “Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Kapsamında Yurt Dışı Müteahhitlik İşlemleri ve Teknik Hizmetlerin Değerlendirilmesi”, **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**, Sayı: 302, Şubat 2018, www.yaklasim.com (E.T.:11.11.2020)
- Sürmen, Yusuf ve Metin Çoban. “Yap-İşlet-Devret Modeli ve Muhasebe İşlemleri”. **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 142, ss. 214-236.
- Sürmeli, Yunus ve Ayhan Oruç. “Kooperatiflere Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinin Kanuna Aykırılığı”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Ağustos 2019, Sayı: 188, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:16.05.2020).
- Şahin, Kadir. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 159, Aralık 2012, ss. 174-187.

- Şahin, Tayfun. “Kentsel Dönüşümü Etkileyen Vergi Uygulama ve İstisnaları”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 116, Ağustos 2013, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:15/06/2020).
- Şahin, Turan. “Konsorsiyum Sözleşmesi”. **TBB Dergisi**. Sayı: 92, 2011, ss. 451-483.
- Şeker, Sakıp. “Özel Mülkiyete Ait Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV Uygulaması”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 3, Mart 1993, www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2019)
- Şenyurt, İdris. “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançların Vergilendirilmesine İlişkin Türk Vergi Sistemindeki Düzenlemeler”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 351, Kasım 2010, ss. 53-59.
- Şenyüz, Doğan. “Yap İşlet Devret Modeli ve Vergilemeye İlişkin Bazı Hususlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 110, www.vergisorunlari.com.tr, (E.T.:17/07/2020)
- Şişmanoğlu, Ahmet. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay ve Bu İşlemlerin Vergilendirilmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 346, (Temmuz 2017), ss. 92-99.
- Tan, Mustafa. “Taşınmaz Satışında Ticaret ve Kiralama Faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisi İstisnalarına Etkisi Aynı Mı?”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 251, Ağustos 2009, www.vergisorunlari.com.tr, (E.T.:10.05.2021)
- Tanrikulu, Egemen. “Kurumlar Vergisi İstisnalarından Vazgeçilmesinin Mükelleflere Sağlayabileceği Avantaj”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 296, Ağustos 2017 , www.yaklasim.com (E.T.:07.04.2020)
- Taslacıoğlu, İlker ve Kaan Şahinalp, “Türk Hukukunda Joint Venture’ların Hukuki Yapısı ve Niteliği İle Joint Venture’larda Karşılaşan Sorunlar”. **Sayıştay Dergisi**. Sayı: 36, 2000, ss. 54-93.
- Tekin, Cem. “Kooperatiflerin Arsa Satış Kazançlarının Vergilendirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 55, Temmuz 2008, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:20.04.2020).

- Tekin, Emine ve Hakan Bozkurt. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 263, Kasım 2014 , www.yaklasim.com (E.T.:07.02.2019)
- Tepe, Burak. “Kooperatif Muafiyeti Açısından Ortak Dışı İşlem Sorunsalı”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 170, Kasım 2013, ss. 115- 126.
- Terzi, Ali ve Mustafa Atmaca. “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarına İlişkin Vergileme”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 392, Nisan 2014, ss. 64-68.
- Tolu, Abdullah. “Damga Vergisi Uygulanacak İhale Kararları Hakkında Bir Değerlendirme”. **Mali Hukuk Dergisi**, Sayı: 153, 2011, ss. 66-73.
- Topcul, Betül Altay, Sevgi Sümerli Sarıgül. “Gelir Vergisi Kanunu Çerçevesinde Değer Artış Kazancı Vergilemesi”. **Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Yıl: 8, Sayı: 1, Haziran 2015, s. 95-110.
- Tuğlu, Ali. “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı:229, Eylül 2000, <http://www.vergidunyasi.com.tr> (E.T.:07.06.2019).
- Tunal, S. Selman. “Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve 94. Maddeleri Çerçevesinde Gemi İnşaa Faaliyeti ve Özellik Arzeden Hususlar”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 184, Aralık 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr> (E.T.:19.07.2018).
- Tuncer, Selahattin. “Vergi Hukukunda Muvazaa-I”. **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 80, Ağustos 1999, www.yaklasim.com (E.T.:07/02/2019).
- Turan, Süleyman. “Limanlar ve Hava Meydanlarının İnşası, Yenilenmesi ve Genişletilmesinde KDV İstisnası”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 166, Ekim 2017, www.lebibyalkin.com.tr (E.T.:18.10.2020)
- Turut, Şenol. “İhale Kararlarında Damga Vergisi Uygulaması”, **Mali Çözüm Dergisi**. Sayı:94, 2009, ss. 155-182.
- Turut, Şenol. “Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri Gvk’nun 42. Maddesi Kapsamında Mıdır?”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2010, ss. 79-88.

- Turut, Şenol. “Yurt Dışı Teknik Hizmetlerde Kurumlar Vergisi İstisnası Uygulamasında "Hizmetin Verildiği Yer" (İfa Yeri) Sorunu”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı 91, Temmuz 2011, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:03.07.2020).
- Türkay, İmdat. “Gayrimenkul Alım ve Satımının Vergisel Boyutları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Sayı: 408, Ağustos 2015, ss. 96-112.
- Uçar, Serkan ve Gülşen Özkan. “Özel Hukuk Kişileri Arasında Yapılan Yap-İşlet-Devret Sözleşmelerinin Hukuki Boyutu ve Sözleşme Süresinin Sona Ermesinin Vergisel Sonuçları”. **Vergi Dünyası Dergisi**. Ağustos 2008, ss.. 131-37.
- Uğurlu, Uğur. “İhale Karar Damga Vergisi”. **Vergi Raporu Dergisi**. Sayı: 133, Ekim 2010, ss. 86-92.
- Uğurlu, Uğur. “İnşaat Devam Ederken Yapılan Konut Satışlarının KDV Karşısındaki Durumu”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 121, Ocak 2014. www.lebibyalkin.com.tr (E.T.:05.05.2020).
- Uysal, H. Tezcan. “Konut Yapı Kooperatiflerinde Yolsuzluk ve Usulsüzlük”. **Akademik Bakış Dergisi**. Sayı: 31, Temmuz – Ağustos 2012, ss. 1-16., <https://www.acarindex.com/dosyalar/makale/acarindex-1423867973.pdf>, (E.T.:07.02.2020)
- Ünal, Abdulkadir ve Caner Nalcı, “Kat Karşılığı İnşaat İşlemlerinin Vergisel Boyutu”, **Vergi Raporu Dergisi**, Mayıs 2012, Sayı: 152, ss. 76-93.
- Ünal, İlyas. “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar”. **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 343, Mart 2010, ss. 107-113.
- Ürel, Gürol. “Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmet Kazançlarında Kurumlar Vergisi İstisnası”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Sayı: 102, Haziran 2012, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:03.07.2020)

- Ürel, Gürol. “Kurumlar Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre Kooperatif Muafiyeti”. **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**. Sayı: 19, Nisan 2020, www.lebibyalkin.com.tr, (E.T.:20.04.2020).
- Varıcı, İdris ve Mehmet Emrah Binici. “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi İdaresi İle Yargı Organları Arasındaki Anlaşmazlıklar ve Çözüm Analizleri”. **Küresel İktisat ve İşletme Çalışmaları Dergisi**. Cilt: 6, Sayı: 12, 2017, ss. 155-163.
- Vural, İrfan. “Kooperatiflerin Üst Kuruluşlara Ortak Olmalarının Vergi Muafiyetlerine Etkisi”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı: 160, Nisan 2006, www.yaklasim.com (E.T.:20.11.2019).
- Vural, İrfan. “Yapı Kooperatiflerinin Kurumlar Vergisi Muafiyetinde Özellikli Konular”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Sayı: 340, Ocak 2017, ss. 22-32.
- Yayla, İlyas Emre. “Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 383, Temmuz 2013, ss. 62-67.
- Yerli, Ali. “Yıl İçinde Başlayıp Biten İnşaat Taahhüt İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması”. **Yaklaşım Dergisi**. Sayı:114, Haziran 2002, www.yaklasim.com (E.T.:07.08.2020).
- Yeşilyurt, Eren. “Taşınmaz Satış Kazancı İstisnasının Taşınmaz Ticareti ve Kiralanması Faaliyetleri Bağlamında Değerlendirilmesi”. **Vergi Sorunları Dergisi**. Ocak 2012, Sayı: 280, ss. 69-74.
- Yıldırım, Mehmet. “Hasılat Paylaşımı Sistemi ve Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Karşısındaki Durumu ve Karşılaştırılması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 310, Temmuz 2014, ss. 61-65.
- Yücel, Mehmet. “Yapı Kooperatiflerinde Kurumlar Vergisi Muafiyeti, Şartları ve Özellikli Durumlar”. **Yaklaşım Dergisi (E-Yaklaşım)**. Sayı: 270, Haziran 2015, www.yaklasim.com (E.T.:20.04.2020)

Yücel, Özge. “Borçlar Kanunu 358/1 Hükmüne Göre Yüklenicinin İşe Zamanında Başlama ve İş Sürdürme Borcu”. **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. C.57 Sa.3, 2008, ss. 779-790.

Yükçü, Süleyman ve Gülşah Ataman, “Nakit Esası ve Tahakkuk Esası Yaklaşımlarının Dönem Karına Etkisi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 361, Eylül 2011, ss. 99-107.

Diğer Yayınlar

Tezler

Erekmeççi, Müge. “Türk Özel Hukuku’nda Yap-İşlet-Devret (YİD) Modeli Çerçevesinde Üst Hakkı”. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Ankara Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü, 2012, s. 40-41.

Çalık, Yavuz. “Hasılat Paylaşımı Yöntemine Göre Teslim Alınan Arsalar Üzerine Yapılan Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2013.

Diril, Funda. “İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi”. **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

Kurt, Leyla Müjde. “Yüklenicinin Eseri Teslim Borcunda Temerrüdü”. **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. T.C. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

Turan, Ebru. “Yap İşlet Devret Modelinde Muhasebe Düzeni”. **Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2009.

Pamuk, İsmail. “Türk Vergi Hukukunda Özel İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi”. **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2017.

İnternet Kaynakları

Alpaslan, Mustafa. **Özel İnşaat İşleri ve Yap-Satçı Müteahhitlerde Dönemsonu İşlemleri Nelerdir?.** <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaalpaslan/006/>, (E.T.:11.09.2019)

Ankara YMM Odası, **Taşınmazların Satışından Doğan Kazanç İstisnası,** <https://aymmo.org.tr/api/v1/gridfile/download?id=583d5be76b1d348c094d49e5> (E.T.:14.04.2021)

Ceyhan, Murat. **Türk Vergi Mevzuatında “Devamlılık” Kavramı.** <https://www.alomaliye.com/2010/05/18/turk-vergi-mevzuatinda-devamlilik-kavrami-dr-murat-ceyhan-smmm/> (E.T.:10.09.2019)

Esmeroğlu, Ali İhsan. **Kat Karşılığı Verilen Arsaların ve Elde Edilen Gayrimenkullerin Değer Artış Kazancı ve KDV Yönünden Değerlendirilmesi.** http://www.batiymm.com.tr/makale-68-Kat_Kar%C5%9F%C4%B1%C4%B1%C4%9F%C4%B1_Verilen_Arsalar%C4%B1n_ve_Elde_Edilen_Gayrimenkullerin_De%C4%9Fer_Art%C4%B1%C5%9F_Kazan%C4%B1_ve_KDV_Y%C3%B6n%C3%BCnden_De%C4%9Ferlendirilmesi.aspx, (E.T.:09.10.2020)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Yatırım Fon Ve Ortaklıklarında Vergi Uygulamaları,** https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/yayinlar/Yatirim_fon_ortakliklari_nda_vergileme_rehberi.pdf, (E.T.:06.07.2020)

İstanbul YMM Odası, **İndirimli Orana Tabi Konut Satışlarından Kaynaklanan Kdv İadesinin Danıştay’ın İptal Kararı Işığında Değerlendirilmesi,** https://www.istanbulymm.org.tr/Data/Platform/2018_OCAK_02.pdf, (E.T.:09.09.2020)

İstanbul YMM Odası, **Yıllara Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Tarihi Olarak İtibar Tarihinin Esas Alınması ile İlgili Hususlar,** <https://www.istanbulymm.org.tr/Data/Platform/508.pdf>, (E.T.: 10.08.2020)

İstanbul YMM Odası, **Yıllara Yaygın İnşaat İşleri İle İştigal Eden Ferdi İşletmenin Sermaye Şirketine Devrinde İşlerin Bitim Tarihi,** <https://www.istanbulymmoo.org.tr/Data/Platform/213.pdf>, (E.T.: 14.04.2021)

Kasaroğlu, **Gayrimenkul Yatırım Fonları ve Yabancıların Gayrimenkul Yatırım Fonu Kapsamındaki Avantajları,** <http://www.kasaroglu.av.tr/tr/28035/Gayrimenkul-Yatirim-Fonu-Ve-Yabancıların-Gayrimenkul-Yatirim-Fonu-Kapsamındaki-Avantajlari>, (E.T.:27.06.2020).

Kemal Çağrı Derekaya. **İnşaat Sözleşmelerinde Cezai Şart ve Götürü Tazminat ile Karşılaştırılması.** <http://kemalcagriderekaya.av.tr/medya/hukuki-makaleler/163-insaat-sozlesmelerinde-cezai-sart-ve-goturu-tazminat-ile-karsilastirilmesi.html>, (E.T.:01.11.2019).

Mollaismailoğlu, Mehmet. **Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Müteahhidin Kendisine Düşen Taşınmazları Kat İrtifakı Kurarak Satması Halinde, Arsa Sahiplerinin Mükellefiyeti Doğar mı?.** <https://mollaismailoglu.com/genel/kat-karsiligi-insaat-islerinde-muteahhidin-kendisine-dusen-tasinmazlari-kat-irtifaki-kurarak-satmasi-halinde-arsa-sahiplerinin-mukellefiyeti-dogar-mi/>, E.T.: (11.09.2019)

Pamuk, İsmail. **Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinin Başlama ve Bitim Tarihleri.** <http://vergi360.com/2017/11/07/yillara-yaygin-insaat-ve-onarma-islerinin-baslama-ve-bitim-tarihleri-dr-ismail-pamuk/>, (E.T.:24.09.2019)

Sezer, Yılmaz. **Hasılat Paylaşımı Yöntemiyle Yapılacak İnşaat İşlerinin Avantajları.** <https://www.guncelgroup.com.tr/makaleler/hasilat-paylasimi-yontemiyle-yapilacak-insaat-islerinin-avantajlari/>, (E.T.:01.06.2020)

Şatır, Emre. **Tüm Yönleriyle Hasılat Paylaşımlı İnşaat İşleri.** <https://www.malidenge.com.tr/2018/06/12/hasilat-paylasimli-insaat-isleri/>, (E.T.:01.06.2020)

Şeker, Sakıp. **YİD Modeli Çerçevesinde Yapılan İşlemlerin Vergilendirilmesi.** <https://www.kanitymm.com.tr/wp-content/uploads/2020/02/2015-01-02-yaklasim.pdf>, (E.T.:08.11.2019)

Türkkan, Hasan. **Arsanın Müteahhite Kat Karşılığı Verilmesinde Özellikli Durumlar.**
<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/hasanturkkan/002/>, (E.T.:05.05.2019)

Vergidosyasi.com. **Dekapaj Nedir?.** <https://vergidosyasi.com/2017/12/17/dekapaj-nedir/>
(E.T.:01.12.2018).

Yıldız, Yasemin. **Yap-İşlet-Devret Modelinden Yap-Devret Sonra İşlet Modeline Geçiş.**
<https://www.verginet.net/dtt/1/yap-islet-devret-vergi.aspx>, (E.T.:14.07.2020)

Yüce, Çağatay. **Yatırım Fonlarında Kâr Payı Dağıtımının Vergilendirilmesi.**
<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/tr/Documents/the-deloitte-times/yatirim-fonlarinda-kay-payi-dagitiminin-vergilendirilmesi.pdf>,
(E.T.:07.07.2020)

İnternet Siteleri

<https://www.acarindex.com/>

<https://aymmo.org.tr/>

<https://www.alomaliye.com/>

<https://www.danistay.gov.tr/>

<https://www2.deloitte.com/>

<https://dergipark.org.tr/>

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr/>

<https://www.gib.gov.tr/>

<https://www.istanbulymmo.org.tr>

<https://www.ismmmo.org.tr>

<https://www.kanitymm.com.tr/>

<https://karararama.yargitay.gov.tr/>

<http://www.kasaroglu.av.tr/>

<https://www.lebibyalkin.com.tr/>

<https://legalbank.net/>

<http://www.muhasetr.com/>

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>

<https://www.tdk.gov.tr>

<http://vergi360.com/>

<http://www.vergidunyasi.com.tr>

<https://www.verginet.net/>

<https://www.yaklasim.com/>