

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET
MUHASEBESİ VE UYGULAMALARI**

Sibel AKDOĞMUŞ

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN**

İSTANBUL, Mart 2015

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET
MUHASEBESİ VE UYGULAMALARI**

Sibel AKDOĞMUŞ
(132008282)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İSTANBUL, Mart 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET
MUHASEBESİ VE UYGULAMALARI

Sibel AKDOĞMUŞ
(132008282)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin Savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

Diğer Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Murat AZALTUN

Yrd. Doç. Dr. Hüseyin MERT



ÖNSÖZ

Ülkemiz gelişen buna bağlı olarak ihtiyaçları artan bir ülkedir. Diğer gelişen ülkelerde olduğu gibi bizim ülkemizde de gelişimin ana sebebini inşaat oluşturmaktadır. Hastaneler, barajlar, yollar, havaalanları, fabrikalar, üretim tesisleri, kentsel mekanlar ve diğer tüm yaşamsal mekanları yaşanılır kılacak tüm altyapının ilk adımı inşaatla atılmaktadır. Geleceğe güvenle yürümek isteyen bir ülke bu yürüyüşüne hiç şüphe yok ki ekonomiye ivme katan ve canlılık katan inşaatla başlayacaktır. Bu nedenle gelişen ülkelerin tartışılmaz en önemli ve lokomotif sektörü inşaat sektörüdür. Ülkeler gelişmeye devam ettiği müddetçe inşaat sektörü bu önemini koruyacaktır. Bu çalışma ile inşaat sektörünün önemine değinilerek, maliyetle olan ilişkisi anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmalarım boyunca değerli yardım ve katkılarıyla beni yönlendiren, kıymetli tecrübelerinden faydalandığım danışmanım Yrd. Doç. Dr. Hakan TAŞTAN'a manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan çok değerli aileme ve arkadaşlarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Sibel AKDOĞMUŞ

İstanbul, 2015

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

ÖNSÖZ.....	i
İÇİNDEKİLER	ii
ÖZET.....	v
ABSTRACT	vi
KISALTMALAR.....	vii
ŞEKİL LİSTESİ.....	viii
BÖLÜM 1. GİRİŞ	1
BÖLÜM 2. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER.....	3
2.1. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR	3
2.1.1. İnşaat Kavramı	3
2.1.2. İnşaatın Çeşitleri	5
2.1.2.1. Menkul (Taşınır) İnşaat	5
2.1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat	5
2.1.3. İnşaatın Unsurları.....	6
2.1.3.1. İnşaat Sahibi	6
2.1.3.2. Müteahhit (Yüklenici)	6
2.1.3.3. Taahhüt	8
2.1.3.4. Taşeronlar	8
2.1.3.5. İhale Makamı.....	9
2.1.3.6. Hakediş (İstihkak)	9
2.1.3.6.1. Hakediş Raporları.....	10
2.1.3.6.2. Hakediş Faturası	12
2.1.3.7. Teminat.....	12
2.1.3.7.1. Geçici Teminat	12
2.1.3.7.2. Kesin Teminat	13
2.1.3.8. Şantiye	13
2.1.3.9. İnşaat İşletmeciliği.....	13
2.1.4. İnşaat İşinin Yapım Usulleri	13
2.1.4.1. Kapalı Teklif Usulü	14
2.1.4.2. Açık İhale Usulü.....	14
2.1.4.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü	14

2.1.4.4.	Pazarlık Usulü	15
2.1.4.5.	Doğrudan Temin.....	16
2.1.5.	İnşaat Yapım Türleri	16
2.1.5.1.	Yap-Sat (Özel) İnşaat Faaliyeti	17
2.1.5.2.	Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar.....	17
2.1.5.2.1.	Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri	18
2.1.5.2.2.	Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri.....	19
2.1.5.3.	Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Tanımı	19
2.2.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ SÜRECİ VE İŞ AKIŞI	20
2.2.1.	Sözleşme İmzalanması.....	20
2.2.2.	Yapı Ruhsatı Alınması	21
2.2.3.	Müteahhit Yetki Belgesi Alınması.....	21
2.2.4.	Müteahhide Arsa Payı Devri, Temlik Tapusu ve Kat İrtifakının Kurulması	22
2.2.5.	Yapı Kullanım İzin Belgesinin (İskan) Alınması	23
2.3.	İNŞAAT İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖZELLİKLERİ	24
2.3.1.	İnşaat Muhasebesi Tanımı	24
2.3.2.	İnşaat Muhasebesinin Özellikleri.....	24
2.3.3.	İnşaat Muhasebesi Sistemi.....	26
2.4.	İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMASINDA TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER	27
2.4.1.	Vergi Kanunları Yönünden Tutulması Zorunlu Defterler	28
2.4.1.1.	İşletme Hesabı Defteri	28
2.4.1.2.	Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler	28
2.4.1.2.1.	Yevmiye Defteri (Günlük Defter)	28
2.4.1.2.2.	Defteri Kebir (Büyük Defter)	28
2.4.1.2.3.	Envanter Defteri	29
2.4.1.2.4.	İmalat Defteri	29
2.4.1.2.5.	Amortisman Defteri ya da Kayıtları.....	29
2.4.2.	Yapım İşleri Genel Şartnamesi Uyarınca Tutulacak Defterler	30
2.4.2.1.	Puantaj Defteri	30
2.4.2.2.	Rölöve Defteri	30
2.4.2.3.	Ataşman Defteri.....	30
2.4.2.4.	Yeşil Defter	31
2.4.2.5.	Sürveyan Defteri.....	31
2.4.2.6.	Şantiye Defteri.....	32

BÖLÜM 3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİSEL YÖNLERİNİN İNCELENMESİ, MALİYET ve MUHASEBE UYGULAMALARI

3.1.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİSEL YÖNLERİYLE İNCELENMESİ	33
3.1.1.	Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV.....	33

3.1.2.	Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi	34
3.1.3.	Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Yapı Denetim Faturaları ve Harçlar	36
3.1.4.	Tapuda Arsa Sahibi Adına Ait Olmakla Birlikte Gerçekte Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergi Açısından Yükümlülüğün Tespiti	38
3.1.3.	Arsa Sahibinin Vergisel Yükümlülükleri.....	39
3.1.4.	Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri ve KDV Açısından Durumu	39
3.1.5.	Kat Karşılığı Alınan Yeni Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihi	40
3.1.6.	Arsa Payı Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı	42
3.1.7.	Arsa Sahibinin Yeni Elde Ettiği Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi	42
3.1.8.	Müteahhit'in İnşaatı Devam Eden Dairelerin (Topraktan Satış) Satışlarının Vergisel Yönleri.....	45
3.2.	MALİYET KAVRAMI.....	45
3.2.1.	Maliyet Muhasebesi Tanımı ve Amaçları	46
3.2.2.	İnşaat İşlerinde Maliyeti Oluşturan Öğeler	47
3.2.2.1.	Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	47
3.2.2.2.	Direkt İşçilik Giderleri	49
3.2.2.3.	Genel Üretim Giderleri	50
3.3.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ.....	52
3.4.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET SAPTAMASI	55
3.5.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI	60
3.6.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRMESİ	62
3.7.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNDE MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ	63
3.8.	ARSA SAHİBİNE KONUT TESLİMİ VE MALİYET TESPİTİ.....	67
3.9.	HASILAT PAYLAŞIMI ESASINA GÖRE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ.....	74
3.10.	KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ ÖRNEK MUHASEBE UYGULAMALARI.....	77
BÖLÜM 4.	SONUÇ VE ÖNERİLER.....	85
KAYNAKÇA		87
EKLER.....		92
EK A: KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ (ÖRNEK)		92

ÖZET

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ VE UYGULAMALARI

Tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi, Türkiye ekonomisi içinde önemli bir yere sahip olan inşaat sektörü, istihdam olanağının büyüklüğü, diğer sektörlerle girdi çıktı ilişkisi içinde olması gibi birçok nedenden ötürü Türkiye ekonomisinin lokomotif sektörü sayılmaktadır. İnşaat sektörüne yapılan yatırımlar ülke kalkınmasında önemlidir. Çünkü inşaat sektörü büyük oranda istihdam olanağına sahiptir.

Konut, yol, baraj, liman köprü, kentsel mekân, fabrika, hastane ve diğer tüm yaşamsal mekânların ilk adımı “inşaat” ile atılmaktadır. Bu yapılara doğrudan veya dolaylı olarak girdi üreten tüm sanayi kuruluşlarını kapsayan çok geniş bir sektör olan inşaat sektörü, bu sektör bireylerin en hayati ihtiyaçlarından biri olan konut sorununa cevap vermesi yönünden de büyük önem taşımaktadır.

Bu bilgilere dayanarak çalışmamızda, öncelikle geniş bir kaynak taraması yapılmış ve ardından Türkiye’de inşaat sektörü ile ilgili belirli aralıklarla yayınlanan raporlar incelenerek ülkemizde sektörün kat karşılığı inşaat işlerinde maliyet muhasebesi ile ilişkisi ele alınmıştır. Yapılan araştırmalarla ve mevcut bilgileri ışığında sektörün tanımı detaylandırılarak açıklanmıştır. Bunun yanısıra sektörün çeşitlerine, unsurlarına, maliyet ile ilişkisine, kat karşılığı inşaat işlerinin tanımına, kat karşılığı inşaat sözleşmesine değinilmiştir.

Anahtar Sözcükler: İnşaat, Maliyet, Maliyet Muhasebesi, Kat Karşılığı İnşaat.

Tarih: 21/02/2015

ABSTRACT

FLOOR BASED CONSTRUCTION BUSINESS COSTING AND APPLICATIONS

Construction business, which has an important place in Turkey's economy like in all countries in the World, is the leading business industry in Turkey. Because of the huge size of employment opportunities and the input-output relationship with other sectors, Investment in the construction sector has become the most important in the country's development.

Housing, roads, dams, Harbors, Bridges, urban spaces, factories, hospitals and other vital structures starts with the "Construction Business". Besides, the construction business is a very large industry covering all industrial establishments producing these structures directly or indirectly. In addition to this construction industry also very crucial for the human basic need of housing problems.

Our work based on this information, first of all, an extensive literature research was conducted for this study. Besides that, the reports published at regular intervals in Turkey related with the construction industry were examined. As a result of these study, the relationship between cost accounting and the floor based construction business were examined. Besides that, the definition of the industry and the available information about the research results are explained in details. In addition, the sector types, industry elements, the relationship with costing parameters, definition of floor based construction business, and the construction agreements also explained in the study.

Key Words: Construction, costing, cost accounting, floor based construction business.

Date: 21/02/2015

KISALTMALAR

AŞ	: Anonim Şirket
BK	: Bakanlar Kurulu
DİK	: Devlet İhale Kanunu
DSİ	: Devlet Su İşleri
DT	: Doktora Tezi
ET	: Erişim Tarihi
GSMH	: Gayri Safi Milli Hasıla
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MGB	: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
PTT	: Posta ve Telgraf Teşkilatı
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMİYB	: Sahte veya Muhteviyatı İtibarıyla Yanıltıcı Belge
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TDK	: Türk Dil Kurumu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TUS	: Teknik Uygulama Sorumlusu
VH	: Vergi Hukuku
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YDK	: Yapı Denetim Kuruluşu
YTL	: Yüksek Lisans Tezi

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 4.1: 7/A Seçeneğine Göre Özel İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları	
Akışı	66

BÖLÜM 1. GİRİŞ

Hızlı nüfus artışı ve özellikle küçük yerleşim yerlerinden göçler nedeniyle, nüfusun giderek kalabalıklaştığı büyük şehirlerde konut ihtiyacı da gün geçtikçe nüfusa paralel artmakta, yeterli arsa üretilemediğinden mevcut arsaların da değeri yükselmektedir. Dolayısıyla müteahhitler arsanın finansmanında zorlanmaktadırlar. Yine, özellikle konut ya da iş yeri fiyatlarının yüksek olduğu bölgelerde, boş arsa sahipleri ya da üzerindeki binadan daha fazla değer arz eden arsaların sahipleri de arsalarını daha iyi değerlendirmek, daha kıymetli bir veya birkaç konut ya da işyerine sahibi olmak imkanı mevcutken, böyle bir yapıyı inşa ettirecek finansmandan çoğu zaman yoksun olmaktadır. Tüm bu nedenler müteahhitler ile arsa sahiplerini “kat karşılığı inşaat” adlandırılan bir sistem içerisinde buluşturmaktadır.

Kentleşme olgusu nedeniyle kat karşılığı inşaat işleri son yıllarda büyük önem kazanmış, bunların tümüyle kat kat veya daire satılması yaygın bir uygulama olarak ortaya çıkmıştır. Buna paralel kat karşılığı satışlar tercih edilen konut edinme yöntemleri arasındaki yerini korumaktadır.

Bu çalışmamızda, inşaat faaliyetinin türlerinden kat karşılığı inşaat işleri hem vergi hem de muhasebe uygulamaları açısından açıklanmaya çalışılmıştır. Buna ek olarak inşaat firmalarının faaliyet süreci hakkında güncel bilgiler verilmiş ve inşaat faaliyeti sürecinde önemli olan belgelerin güncel hali çalışmaya konulmuştur.

Bir inşaat firmasının sözleşme imzalanmasından yapı kullanım izin belgesi alacağı son aşamaya kadar inşaatın tüm aşamaları güncel belgelerle açıklanmıştır. İnşaat faaliyet sürecine ve sektörel bilgiye hakim olunmasının muhasebe ve vergi uygulamalarının daha iyi anlaşılmasını sağlayacağı düşüncesinden hareketle bir sistematik oluşturulmuştur. Böylece teorik bilgilerin yanında uygulamaya dönük pratik bilgilerle kat karşılığı inşaat işletmelerinde maliyet saptaması yapılarak çalışmanın faydalı olması amaçlanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; konu ile ilgili temel kavramlar, kat karşılığı inşaat faaliyeti süreci ve iş akışı, inşaat işletmelerinde muhasebe sistemi ve özellikleri, inşaat muhasebesi uygulamasında tutulması gereken defterler detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; kat karşılığı inşaat işlerinde vergisel yönleriyle inceleme, maliyet ve muhasebe uygulamaları başlığı altında sırasıyla, kat karşılığı inşaat işlerinin vergisel yönleriyle incelenmesi, maliyet kavramı, kat karşılığı inşaat işletmeleri, kat karşılığı inşaat işletmelerinde maliyet saptaması, kat karşılığı inşaat işlerinde maliyet hesapları, kat karşılığı inşaat işlerinde maliyetlerin muhasebeleştirilmesi, kat karşılığı inşaat faaliyetinde muhasebe kayıt sistemi, arsa sahibine konut teslimi ve maliyet tespiti, hasılat paylaşımı esasına göre kat karşılığı inşaat faaliyeti, kat karşılığı inşaat faaliyeti örnek muhasebe uygulamaları hususları irdelenmiştir.

Çalışmanın son bölümünde konu ile ilgili sonuç ve önerilere yer verilmiştir.

BÖLÜM 2. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

2.1.1. İnşaat Kavramı

Gramer yapısı “isim” olan “inşa” kelimesi; yapma, meydana getirme anlamlarına gelmektedir.¹ Taşınmaz varlıkların yaratılmasındaki süreçler ve faaliyetler olarak tanımlanan inşaat terimi ise, Arapça inşaa kelimesinden gelmektedir. Bu çerçevede, sözlüklerde karşılığı yapı ve yapı işleri olan Arapça kökenli inşaat, genel anlamı ile malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir.²

İnşaat imalatın özel bir biçimidir. İnşaat, genelde bir yapının kurulması ve bölümlerinin yerleştirilmesi için bir takım gereçlerin insan zekası ve gücü ile birleştirilerek yararlanmamızı sağlayan, toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan tesislerin oluşturulmasıdır.³

Diğer bir ifade ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir gayrimenkul yapmaya yönelik sistemli ve birbiriyle ilişkili faaliyetlerin tümüne verilen addır.⁴

Türk yasaları ise inşaatı şu şekilde tanımlamaktadır: 3194 Sayılı İmar Kanunu 5. maddesinde;

*“Yapı; karada ve suda, daimi veya muvakkat(geçici), resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik (hareketli) tesislerdir”*⁵

¹ Necdet Şensoy, *Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbiti*, D.T., İstanbul: 1984, s.1.

² Selman Aziz Erden, *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*, Isparta: 2. Basım, 1997, s.3.

³ Mehmet Sayarı, *Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni*, Ankara: 1983, s.3.

⁴ Fikret Öcal, Selman Erden ve Sadi Işıklılar, *İnşaat Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi, 2003, s.3.

⁵ <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>, 3194 sayılı İmar Kanunu Madde 5, E.T.: 24.06.2014

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu 4. maddesinde yapının tanımı aşağıdaki gibidir:

*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 işlerin ifade etmektedir.”*⁶

Bunların yanında Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ile ilgili Kanun Taslağı çalışmasında ise inşaat: “Yüklenici tarafından, emek ve sermaye harcanarak yapılacak olan imalatı.”⁷ şeklinde ifade edilmiştir.

Medeni Kanunu 652/1 maddesinde de inşaat için genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre; köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular v.b. inşaat imalat kavramına girmektedir.⁸

Kanunlarda çerçevesi çizilmeye çalışılan inşaat tanımlarından hareketle; inşaat, bina yapımı anlamına gelmemektedir. Bina, yapı inşaatının yalnızca bir alt sınıfını oluşturmaktadır. Toplumların gündelik ihtiyaçlarının yanında toplumsal refahı arttıracak birçok tesis ve tesislendirme inşaatın bünyesinde yer almaktadır. Barajlar, fabrikalar, yüksek katlı inşaatlar, parklar, meydanlar, rafineriler, otoyollar, endüstriyel inşaatlar, su depoları, karayolları, havaalanları, kanallar, açık ve kapalı su hatları, kaldırım taşları, altyapı, çevre düzenlemeleri, demiryolları, sosyal donatılar gibi toplumsal refahı artıran ve insanlığa hizmette kullanılan tesisler belli hizmet dönemleri nedeniyle inşa edilirler.

Buna göre inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işlerine denilmektedir. Ayrıca, Devlet İhale Kanunu’nda da inşaatın, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve montaj işlerini de kapsadığına değinilmiştir.⁹

⁶ <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx> 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 4, E.T.: 28.06.2014

⁷ http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1367.htm, E.T.: 01.07.2014

⁸ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık, 2005, s.1.

⁹ Ekrem Ceyhun, *Yapı İşletmesi Maliyet Hesabı ve Şantiye Tekniği I-II*, Ankara: Özel Baskı Yayınevi, 1993, s.469.

Özetle inşaat, genel olarak madde malzeme ve işçilik kullanılmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümünü içermektedir.¹⁰

2.1.2. İnşaatın Çeşitleri

Türk Medeni Kanunu'nun 654. maddesine göre inşaatlar; Menkul (Taşınır) İnşaat ve Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat, olarak iki farklı gruba ayrılmaktadır.

2.1.2.1. Menkul (Taşınır) İnşaat

Menkul inşaat; sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatır. Menkul inşaatla örnek olarak; kulübeleri, barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırılarda inşa olunan tezgahları, bayramlar nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz.¹¹

Bu tür inşaatların tapu siciline kaydı gerekmez.¹²

2.1.2.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Bu şekildeki inşaatlar toprağa bağlı olarak taşınma olanağı olmayan ve bir ekonomik değere sahip yapılar olmakla beraber menkul inşaatlara karşılık tapu tescil işlemleri gerektiren yapılardır. Burada gecekondü diye bilinen ve hazine arazisi üzerine yapılan inşaatlar tapu tescil işlemleri olmamasına rağmen bir ekonomik değeri olup emlak vergisi verdiklerinden ötürü bu şekildeki yapılarda inşaat kavramı içinde görülmelidir.

Bu gruba giren inşaatları, özellikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç ayrı bölümde toplamak mümkündür.

- a) Konutlar: Ev, apartman vb.
- b) Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri, vb.
- c) Özel uzmanlık isteyen inşaatlar: Yol, baraj liman, havaalanı vb.¹³

¹⁰ Recep Selimoğlu, *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi*, Bursa: Hipotez Yayıncılık, 2011, s.158.

¹¹ Şükrü Kızılot, *İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 14. Baskı, 2010, s.42.

¹² Sibel Tarı, *Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Yapım Yöntemleri ve Muhasebe Uygulaması*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, Y.L.T., 2010, s.76.

¹³ www.esmmmo.org.tr/docs/insaat_muh_ve_vergi_uygulamaları.pps, E.T.: 02.07.2014

2.1.3. İnşaatın Unsurları

İnşaat taahhüdünün yerine getirilmesinde yer alan gerçek ya da tüzelkişilerin sayısı, yapılmakta olan inşaatın tipi, büyüklüğü, inşaatın kamu kesimine ait olup olmaması vb. pek çok faktöre bağlı olarak, inşaatı yaptıran iş sahibi, bu inşaatın yapımını üstlenen müteahhit, müteahhit ile iş sahibi arasındaki yasal ilişkiyi oluşturan taahhüt ve inşaat yapımında müteahhide yardımcı olacak taşeronlar ile ihale makamı, hakediş, şantiye ve inşaat işletmeciliği gibi unsurları başlıca sekiz grup altında toplayabiliriz.

2.1.3.1. İnşaat Sahibi

Kendisine ait belirli bir inşaat işinin yapımını bir bedel karşılığında müteahhide veren kişi ve kuruluşlardır. İnşaat sahipleri; özel kişiler, ticari ve sınai işletmeler ve kamu kuruluşları olabilir.¹⁴

İnşaat sahibi, inşaat taahhüdün başlatılmasına neden olan, başka bir ifadeyle inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek olan yapıya gereksinmesi olan gerçek veya tüzel kişidir. İnşaat sahibinin bu gereksinimi, inşa edilecek yapıya kendisinin kullanması, yapıyı kiralayarak kira geliri elde etmeyi düşünmesi ya da sahip olduğu arsa ya da araziye geliştirmeyi düşünmesi gibi pek çok farklı nedenlere bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir.¹⁵

İnşaat sahipleri; gerçek kişiler, özel işletmeler, kamu işletmeleri, kâr amacı gütmeyen işletmeler olabilir. 2009 yılında 3194 Sayılı İmar Kanunu 28. maddesinde yapılan bir değişiklikle “yapı sahibinin, yapısının fenni mesuliyetini üstlenemeyeceği” olarak açıklanmıştır. Bu madde ile amaç uzmanlık gerektiren inşaat faaliyetlerinin uzman kişilerce yerine getirilmesidir.

2.1.3.2. Müteahhit (Yüklenici)

İnşaat işlerinin sözleşme, plan ve şartnamelere uygun biçimde yapımı için sorumluluk alan ve bu amaçla işgücü, malzeme ve ekipman sağlayarak bunları yöneten (denetleyen) kişi veya ortak birimlerdir.¹⁶

¹⁴ Erden, s.5.

¹⁵ Ali Kartal, *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması*, Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1991, s.9.

¹⁶ <http://www2.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm?InsaatSozlukID=396>, E.T.:1.08.2014

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit, belli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir.¹⁷

3194 sayılı İmar Kanunu 28. maddesinde inşaat müteahhidinin ve şantiye şefinin sorumluluklarına fenni mesuliyette eklenmektedir. Buna göre; “Bir yapının, tesisatı ve malzemeleri ile birlikte, İmar Kanunu’na, ilgili diğer mevzuata, uygulama imar planına, ruhsata, ruhsat eki etüt ve projelere, standartlara ve teknik şartnamelere uygun olarak inşa edilmesinin kamu adına denetiminin, ruhsat eki etüt ve projelerin gerektirdiği uzmanlık alanındaki mühendis ve mimarlar tarafından ayrı ayrı üstlenilmesi” fenni mesuliyet olarak ifade edilmektedir.

Ayrıca; İmar Kanunu’nda; “Bayındırlık ve İskan Bakanlığı veya Bakanlık’ça yetkilendirilmiş idareden yetki belgesi almaksızın, inşaat ve tesisat dahil yapım işlerinin müteahhitliği üstlenilmesine izin verilmemektedir. Yetki belgeleri gerçek kişilere ve özel hukuk tüzel kişilerine inşaat inşa eden müteahhitlerin kayıtları, her inşaat için ayrı ayrı tutulmaktadır” diye belirtilmiştir.

İnşaat sahibi ile inşaat müteahhidi arasındaki ilişki eser sözleşmesi ile hukuki statü kazanmaktadır. 6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun “Eser Sözleşmeleri” bölümünün 470. maddesinde “Eser Sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir” ifadesiyle tanımlanmıştır.

Eser sözleşmesi ile ortaya konulan eseri, yüklenici ya bizzat kendisi ya da kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Ayrıca yüklenici eserin meydana getirilmesi için kullanılacak olan araç ve gereçleri kendisi sağlamalıdır.

İnşaat müteahhidi inşaat işini eser sözleşmesi ile üstlenen kişidir. Bu nedenle inşaat işinin muhasebe kayıtlarını tutmak, mali tablolarını hazırlamak ve vergi yükümlülüklerini yerine getirmekle sorumludur.

¹⁷ İslam Çankaya, *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Meslek Yapıtları, 2003, s.20.

2.1.3.3. Taahhüt

Taahhüt bir edimin yüklenimini ifade etmektedir.¹⁸

Diğer bir ifade ile taahhüt; kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasına veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.¹⁹

2.1.3.4. Taşeronlar

Taşeron kavramının en önemli niteliği, taşeronun asıl işin bir bölümünü üstlenmesidir. İnşaat firmalarının bir inşaat projesini başlangıcından sonuna kadar tamamen tek başlarına yapmaları çok sık karşılaşılan bir durum değildir.

Yapımında uzmanlık gerektiren teknik işler, finansman zorlukları ve belirli işler için gerekli olan iş makinelerinin bulunmaması gibi sebeplerden ötürü, uygulamada müteahhit firmaların taşeron olarak nitelendirilen bu ikinci derecedeki müteahhit firmalara işlerini yaptırdıkları görülmektedir.

Bir inşaatın tamamını müteahhit tarafından kendi ekipman ve işgücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmını üstlenen bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişiye taşeron denir.²⁰

Diğer taraftan taşeron, bir firmanın işçilerinin bir başka firmanın (ana firmanın) üretim mekanında, ana firmanın işinin bir kısmını yapmasıdır. Yani fiili olarak ana firmanın kadrolu işçilerinden farksız çalışanlar ama yasal olarak farklı bir firmaya bağlıdırlar. İki çeşidi vardır. Ana firmayla sürekli çalışan taşeronlara iç taşeron denir, dış taşeron ya da kapasite taşeronu ve uzmanlık gerektiren işlerin taşeronu ise ihtiyaç halinde ayrı olarak anlaşmalı çalıştırılır.²¹

Küçük işletmeler taşeron olabildiği gibi ciroları ve personel sayısı itibari ile büyük boyutlara ulaşan işletmeler de olabilmektedir. Taşeronların kullanılması bazen inşaat işletmeleri için daha az maliyetli olmaktadır. Taşeronlar uzmanlaştıklarından dolayı işleri düşük maliyet ve yüksek verimlilikle tamamlayabilirler.

¹⁸ Erden, s.5.

¹⁹ Kızılot, s.43-44.

²⁰ Selçuk Gülten, *Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Ofset, 2010, s.10-11.

²¹ <http://www.insaattaseron.com/taseronluknedir.html>, E.T.: 05.08.2014

İnşaat işletmeleri aşağıdaki nedenlerden dolayı taşeronla çalışmayı tercih ederler²²:

- İşletmenin sürekliliklerini sağlayabilmek,
- İş zamanında teslim edebilmek ve zamanı etkin kullanabilmek,
- Uzmanlaşmadan yararlanmak ve nitelikli işçilerle çalışabilmek,
- Riskleri paylaşmak,
- Verimliliği artırmak,
- Maliyetleri düşürmek,
- Lojistik olanaklardan yararlanmak,
- Yetki belgesinden yararlanmak,
- Sermaye paylaşımı gerçekleştirmek,
- Varlık kaynak paylaşımı sağlamak,
- Çalışanların vergi ve sorumluluk yükümlülüklerinden kaçınmak.

2.1.3.5. İhale Makamı

TDK sözlüğünde ihale “Bir işi veya bir malı birçok istekli arasından en uygun koşullarla kabul edene bırakma, eksiltme veya artırma” şeklinde açıklanmıştır.²³

Yargıtay da kararlarında, ihale makamının asıl işveren olmadığını içtihat etmiştir. “İşin bütünü başka bir işverene bırakıldığında, 506 sayılı yasa anlamında bir alt işverenlik, dolayısıyla dayanışmalı sorumluluk söz konusu olmayacaktır. Benzer şekilde, işveren kendisi sigortalı çalıştırmaksızın işi bölerek, ihale suretiyle farklı kişilere vermişse, iş sahibi (ihale makamı) yasanın tanımladığı anlamda asıl işveren olmayacağından, bir alt-üst işveren ilişkisi bulunmayacaktır.”²⁴

2.1.3.6. Hakediş (İstihkak)

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde, işin başlangıcından belli bir ana kadar yapılan işin teslim edilen kısmına ait, müteahhit tarafından onaylanan işlemlerin, parasal olarak ölçülmesine hakediş denir.²⁵

²² İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2805, s.6-7.

²³ Çiğdem Özkaya Yıldırım, İnşaat Muhasebesi, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s.12.

²⁴ <http://www.erdem-erdem.com/articles/alt-isveren-iliskisinde-ihale-makami-kavrami/>, E.T.:10.08.2014

²⁵ http://smyo.karabuk.edu.tr/akademik_personel/Ders_icerikleri/SMH227.pdf, E.T.:10.08.2014

Hakedişler, o iş için yapılan ihalenin çeşidine göre şekillenmektedir. Yani o inşaat hangi tür ihale sonucu verilmişse, hakediş çeşidi de buna göre belirlenmiş olur. Bu esasa dayanarak, hakedişleri aşağıdaki gibi çeşitlendirebiliriz:

- Birim fiyat usulü ihalelerde hakediş
 - a) Sabit birim fiyatlı ihalelerde hakediş
 - b) Değişken birim fiyatlı ihalelerde hakediş
- Anahtar teslimi usulü ihalelerde hakediş
- Maliyet + kâr usulü ihalelerde hakediş
- Kamuya ait inşaatlarda hakediş
 - a) Anahtar teslimi usulü sözleşmelerde hakediş
 - b) Toplam bedel üzerinden teklif birim fiyat usulü sözleşmelerde hak ediş.²⁶

Yapı üretimi genellikle çok miktarlarda kaynak kullanmayı gerektiren ve uzun süren bir yatırım türüdür. Bu nedenle, yüklenicinin, üstlendiği işin bitimine kadar işverenden hiç para almadan, kendi parası ile işi sürdürmesi çoğu kez mümkün olmamaktadır. Bunun aksine, inşaat bedelinin tamamının işe başlarken yükleniciye peşin olarak ödenmesinin de çeşitli sakıncaları olabilmektedir. Belirtilen nedenlerle, proje bedelinin, yükleniciye, işin başında ya da sonunda toptan ödenmesi yerine, inşaat süresine yayılarak belirli aralıklarla ödenmesi öngörülmektedir. İki ödeme arasındaki süreye “Hakediş Aralığı veya Hakediş Süresi”, her hak ediş süresi sonunda yapılan ödemeye “Hakediş Tutarı” ve bu ödemeler için düzenlenen belgeler grubuna da “Hakediş Raporu” denilmektedir.²⁷

Hakediş belgesi, VUK’a göre düzenlenen bir belge türü olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde ayrıca fatura düzenlenmesi gerekir ve ödenen KDV’nin indirim konusu yapılabilmesi için ayrıca bu faturada KDV’nin gösterilmesi gerekmektedir.²⁸

2.1.3.6.1. Hakediş Raporları

Hakediş raporları, yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgelerdir ve bu nedenden dolayı işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermektedir. 4734 Sayılı Devlet İhale Kanunu ve 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu’na göre yapım işlerinin yürütülmesindeki genel çerçeveyi

²⁶ *İnşaat Teknolojisi Hakedişler ve İş Teslimatı*, MEGEP, s.4.

²⁷ Ali Pancarcı ve Emin Öcal, *Yapı İşletmesi ve Maloluş Hesapları*, İstanbul: Birsen Yayınevi, 2009, s.202.

²⁸ Şenlik, s.6.

belirleyen yapım işleri genel şartnamesinde aşağıdaki iki çeşit hakediş raporu bulunmaktadır.

● Geçici Hakediş Raporu

Çoğunlukla ayda bir düzenlenir. Müteahhitlerin o ay içinde yaptıkları işin karşılığını gösterir. Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 40. maddesine göre; yüklenicinin yaptığı işler ile ihzarattan doğan alacakları, metrajlara göre hesaplanarak sözleşme hükümleri uyarınca kesin ödeme niteliğinde olmamak ve kazanılmış hak sayılmamak üzere geçici hakediş raporları ile ödenir.

Metrajlar, yeşil defter ve eklerinde belirtilir. İdarenin isteği üzerine yüklenici, kesin hesapları da yapı denetim görevlisinin denetimi altında işe paralel olarak sürdürmek mecburiyetindedir. Geçici hakediş raporlarının düzenlenmesinde, bitmiş iş kısımları için kesin metrajdaki miktarlar dikkate alınır.

Geçici hakediş raporları yüklenicinin başvurusuna istinaden sözleşme veya eklerinde karşıt bir durum bulunmadıkça ayda bir defa, yüklenici başvurmadığı takdirde idare, en çok üç ay içinde, tek taraflı olarak hakediş düzenleyebilir. Gelecek yıllara sarıh olmayan sözleşmelerde yaptırılan işler için, son hakediş raporu bütçe yılının sonuna rastlayan ayın yirminci günü düzenlenir.

İşe başlanıldığı zaman itibariyle meydana getirilen işler ile o tarihteki ihzaratın miktarı yapı denetim görevlisi tarafından yüklenici veya vekili ile beraber ölçülür. Bu miktarlar sözleşmeye uygun olarak hakediş raporuna eklenir. İhzaratın hakediş raporlarına geçirilebilmesi için, bunların işin bünyesine girecek veya yardımcı olarak kullanılacak malzemeden olması ve fiyatlarının ihale dokümanında gösterilmiş bulunması gereklidir.

Düzenlenen hakediş raporunun işleme tabi tutulabilmesi için, yüklenici veya iş başında bulunan vekili ve idare tarafından imzalanması gereklidir.

Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara idarece ilgili mevzuata göre hesaplanacak KDV eklendikten sonra bulunan miktardan sözleşmede yazılı kesintiler, varsa yüklenicinin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilir.

Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten itibaren en geç otuz gün içinde tahakkuka bağlanır ve bu tarihten itibaren on beş gün içinde de ödeme yapılır.

● Kesin Hakediş Raporu

Kesin hakediş raporu, iş bitirildikten sonra çıkarılacak kesin hesaba dayalı olarak düzenlenir.

Kesin hakediş raporunun oluşturulmasında geçici hakediş raporlarındaki rakamlara önem verilmez ve kesin metraj ve hesaplar sonucunda bulunan miktarlar dikkate alınır. Yüklenici tarafından kesin metraj ve hesaplar incelenir. İtirazsız imzalandıktan sonra hesaplar idarece yapılır.

Kesin hesapların ve kesin kabul tutanağının idare tarafından onaylanmasından sonra, idare tarafından onaylanmış kesin hesaplara bağlı olarak, yapı denetim görevlisi tarafından kesin hakediş raporu hazırlanır.

2.1.3.6.2. Hakediş Faturası

Tamamlanmış iş kısımları denetlenip onaylandıktan sonra bunlarla ilgili sözleşme tutarı periyodik olarak inşaat sahibi tarafından ödenmektedir. Müteahhitlerde karşılığında inşaat sahibi veya kuruma bir hak ediş faturası düzenlenmektedir.²⁹

2.1.3.7. Teminat

İnşaat taahhüt ve onarım işlerine girecek olan müteahhitlerin bedel üzerinden belirli oranlarda geçici ve kesin teminat sunmaları gerekmektedir. Teminat olarak kabul edilecek değerler 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 33. maddesine göre aşağıdaki gibidir:

- Tedavülde bulunan Türk parası,
- Hazine müsteşarlığınca ihraç edilen “Devlet İç Borçlanma Senetleri” ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Banka teminat mektupları.

2.1.3.7.1. Geçici Teminat

Geçici teminat, ihalelere katılanların yatırmak zorunda olduğu teminattır. İhalelerde, teklif edilen bedelin %2'sinden az %4'ünden fazla olmamak üzere, danışmanlık hizmeti ihalelerinde ise, teklif edilen bedelin %2'sinden az olmamak üzere istekli tarafından verilecek geçici teminat alınmaktadır.

²⁹ Şenlik, s.8.

2.1.3.7.2. Kesin Teminat

Kesin teminat, taahhütte bulunan bir kimsenin taahhüt edilen işi sözleşme şartlarında öngörülen şekilde ve zamanda noksansız olarak yerine getireceğini bildiren ve sözleşme koşullarına uyulmadığı takdirde belirli bir miktar paranın lehbara ödenmesi için kefalettir.

Taahhüdün sözleşme 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 alınmaktadır. Ancak, danışmanlık hizmet ihalelerinde ihale dokümanında belirtilmesi kaydıyla, kesin teminat sözleşme yapılmadan önce alınmayabilmektedir. Bu durumda, düzenlenecek her hakedişten %6 oranında yapılacak kesintiler teminat olarak alıkonulmaktadır.³⁰

2.1.3.8. Şantiye

Şantiye; inşaat işletmesinin bir yapıyı, taahhüt ettiyse sözleşme şartlarına göre, kendi varlıkları için inşa ediyor ise işletme planlarına uygun şekilde, inşaa etmek üzere inşaa mahallinde teşkil ettiği, işin sevk ve organizasyonunu sağlama hedefi güden hukuken işletmenin işyeri olarak kabul edilen alt işletme şeklinde tanımlanabilir.³¹

2.1.3.9. İnşaat İşletmeciliği

DSİ inşaat terimleri sözlüğünde inşaat işletmeciliği; Bir inşaat programında inşaatın proje tasarımıyla gerçekleştirilmesine kadar olan evrelerinde süre, maliyet ve kalite denetimi amacıyla kullanılan profesyonel yönetim süreci şeklinde tanımlanmıştır.³²

2.1.4. İnşaat İşinin Yapım Usulleri

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan yaptırılmakta ya da ihale suretiyle yaptırılmaktadır.³³

İhale makamının müteahhidi seçmek amacıyla istekliler arasında en uygun öneriyi kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde şeffaflık, yeterlilik ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilmektedir. İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde ihaleler; kapalı teklif usulü,

³⁰ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 43.

³¹ Yıldırım, s.13.

³² <http://www.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm>, E.T.:15.08.2014

³³ Kızılot, s.7.

açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü, pazarlık usulü, doğrudan temin usulü olarak beşe ayrılabilir. ³⁴

2.1.4.1. Kapalı Teklif Usulü

Kapalı teklif usulünde, teklifler zarf içine konulup kapalı olarak sunulur. Bütün teklifler toplandıktan sonra, oluşturulan ihale komisyonu tarafından en uygun teklifi veren seçilmektedir. ³⁴

2.1.4.2. Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebileceği bir ihale usulüdür. Bu ihale türünde belirli bir sayıda teklif gelme şartı bulunmamaktadır. ³⁵

Bu usul, 2886 sayılı kanundaki kapalı teklif usulüne benzerlik göstermektedir. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilir. İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir. ³⁶

2.1.4.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

4734 Sayılı Kanunu'nun 20. maddesine göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanamadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir. ³⁷

4734 Sayılı Kanunu'nun 10. maddesine uygun olarak belirlenen ve ön yeterlilik dokümanı ile ön yeterlilik ilanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre adayların ön yeterlik değerlendirmesi yapılır. Belirtilen asgari yeterlilik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmemektedir. Yeterli olduğu tespit edilen bütün adaylara tekliflerini hazırlayabilmeleri için en az kırk gün süre verilerek ihaleye davet mektubu gönderilmektedir.

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilmektedir. İşin niteliğine göre rekabeti

³⁴ Burcu Adiloğlu, *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2006, s.18.

³⁵ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 19.

³⁶ Kızılot, s.45.

³⁷ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 20.

engellemeyecek şekilde 10. maddeye uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirmesi yapılarak ihale sonuçlandırılmaktadır. İhaleye davet edilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilmektedir.³⁸

Teklif veren istekli sayısının üçten az olması nedeniyle ihalenin iptal edilmesi durumunda, ihale dokümanı gözden geçirilerek varsa hatalar ve eksiklikler giderilmek suretiyle, ön yeterliliği tespit edilen bütün istekliler tekrar davet edilerek ihale sonuçlandırılmaktadır.³⁹ Bu ihale usulünün özelliklerinden birisi olan ön yeterlilik değerlendirmesi bu usulü diğer usullerden ayırmaktadır. Yapım işlerinde yeterlilik; ekonomik ve mali yeterlilik, mesleki ve teknik yeterlilik olarak iki aşamada belirlenmektedir.⁴⁰

2.1.4.4. Pazarlık Usulü

Pazarlık usulü, Kamu İhale Kanunu'nda *“ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul”* şeklinde tanımlamıştır. Pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı kanunun 21. Maddesinde pazarlık belirlenmiştir.

Bu haller;

- Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucu teklif çıkmaması,
- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülmemen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- İhalenin araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,

³⁸ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 20.

³⁹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 20.

⁴⁰ Kızılot, s.46.

- İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesidir.

İnşaat konusunda genel olarak kimi istekliler arasında ihale usulü kullanılmasına rağmen, bu usule göre yeterli oranda kuruluş veya yeterli oranda teklif oluşmaması halinde ve yasada belirtilen özellikli durumlarda pazarlık usulü tercih edilmektedir.

Yapım işlerinde pazarlık usulünün kullanılması halinde de, işlemlerin Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.⁴¹

2.1.4.5. Doğrudan Temin

Doğrudan temin usulünün hangi hallerde kullanılacağı 4734 Sayılı Kanun'un 22. maddesinde belirtilmiştir. Bu haller;

- İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespiti,
- Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması,
- Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için ilk alımı izleyen üç yıl içinde ihtiyaç duyulan yedek parça, ek malzeme veya hizmetin ilk alım yapılanın dışında başka gerçek veya tüzel kişiden temin edilememesi.
- İdarelerin beş bin Türk Lirası'nı aşmayan ihtiyaçları,
- İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz malın alımı veya kiralanması.

İlk üç bende göre, tekliflerin hazırlanması için yeterli süre tanınmak suretiyle davet edilecek istekli ile idarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılamak amacıyla teknik şartlar ve fiyat üzerinde görüşme yapılarak ihtiyaçlar temin edilmektedir.⁴²

2.1.5. İnşaat Yapım Türleri

İnşaat işleri, arsa veya arazi altyapısı üzerine hammadde ve işçilik kullanılarak bir bina oturtulması eylemi ile gerçekleşen bir üretim sürecidir. İnşaat faaliyetleri, iki farklı türde sürdürülmektedir. İnşaat işleri, bir başkasının arsası üzerine yapılırsa; bu işler, inşaat taahhüt işleri olarak adlandırılır. İnşaat işleri, inşaat firmasının kendi arsası veya

⁴¹ Kızılot, s.46.

⁴² 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, Madde 22.

kat karşılığı aldığı bir arsa üzerine yapılırsa; bu işler, özel inşaat (yap-sat veya arsa geliştirme) işleri olarak adlandırılır.⁴³

Vergi Hukuku yönünden inşaatlar; Özel İnşaat Faaliyetleri ve Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

2.1.5.1. Yap-Sat (Özel) İnşaat Faaliyeti

Yap-Sat (Özel) İnşaatlar, kişi ya da kurumların kullanmak ya da satmak üzere kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaat işleridir. Taahhüt halindeki işin bitiminde yapılan inşaatın mülkiyetinin iş sahibine devir ve temlik için herhangi bir formalite gerekmezken, Yap-Sat İşletmeleri'nin kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaatların mülkiyetinin alıcıya nakli için tapuda resmi senet düzenlenmesi ve tescil işlemlerinin yaptırılması gerekmektedir.⁴⁴

Özel inşaat faaliyetinin, yıllara sari inşaat faaliyetlerinden en önemli farkı, yapılan inşaat faaliyetinin birden fazla yıla sirayet etse bile yıllara sari inşaat işi olmamasıdır. Çünkü herhangi bir taahhüt söz konusu değildir. Yıllara sari inşaatlarda işin mülkiyeti işi yapan firmaya ait değildir ve ortaya çıkan eserin pazarlaması ile ilgili herhangi bir sorumluluğu söz konusu değildir.⁴⁵

Özel inşaatları da yapılış biçimine göre ikiye ayırmak olasıdır.⁴⁶

- Daire, kat ve işyeri halinde satmak amacıyla inşaat yapanlar,
- Kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmeksizin inşaat yapanlar.

Yap-Sat tarzında inşaat yapan işletmeler ticari amaçla örgütlenmiş kuruluşlar olmakla beraber, yapanın amacı ve bu inşaatların kimin arsasının üzerinde yapıldığı önemli değildir.

2.1.5.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlar

Taahhüt kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.⁴⁷

Taahhüt işletmeleri, belirli bir inşaat işini, belirli bir proje, plan, şartname çerçevesinde, önceden garanti edilmiş fiyatlarla yüklenen ve yüklendiği inşaat işini

⁴³ Ali Haydar Güngörmüş ve Ali Coşkun, “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, İstanbul: 2008, s.10.

⁴⁴ Erden, s.8.

⁴⁵ Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekinçi, “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Dünyası*, İstanbul: Sayı 368, Nisan 2012, s.172.

⁴⁶ Kızılot, s.43.

⁴⁷ Kızılot, s.43.

belirlenen süre içinde iş sahibinin kontrolü altında en iyi şekilde gerçekleştirip iş sahibine beğendirmek suretiyle teslim eden işletmelerdir.⁴⁸

Başkaları nam ve hesabına inşaat yapanlar hizmet işletmesi olarak nitelendirilirler. Hizmet işletmelerinin inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkardıkları ürün üzerinde herhangi bir tasarruf hakları yoktur. İş yapan müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni binadan pay almadığı faaliyet türüdür. Ürün işi yaptırana aittir.⁴⁹

Gerçek ve tüzel kişilerin ihtiyaç duydukları yapıyı yapmayı taahhüt ederek, inşa edilen işletmelerdir.⁵⁰

Taahhüt işletmeleri kamuya yapılmakla beraber özel sektör firma ve kişilerine de yapılabilir. İnşaat alanının belirlenmesinde önemli bir etkiye sahip bulunmayan taahhüt işletmelerinde üretim, inşaat sahibinin gösterdiği alanda gerçekleştirilmektedir. Arsa da, inşaat sahibine aittir. Bu nedenle arsa maliyeti taahhüt işletmesi açısından maliyet unsuru olmamakla beraber arsa ile birlikte inşa edilen yapıların da aktif unsur olması mümkün değildir.

Taahhüt sözleşmeleri Türk Borçlar Kanunu'nda tanımlanan istisna akdine örnektir. 818 Sayılı BK'nın 355. maddesi istisna akdini şöyle tanımlamaktadır: “İstisna bir akiddir ki; onunla bir taraf (müteahhit) diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen (bedel) mukabilinde bir şey imalini iltizam eder.”

Bu tanımdan da anlaşılabacağı üzere istisna akdinin dört unsuru vardır:⁵¹

- Yapılacak iş: Bir şeyin İmarı.
- Semen: Bedel.
- Müteahhit: Bir şeyin semen (bedel) karşılığında yapımını üzerine alan kimse.
- İş Sahibi: Bir bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimse.

Taahhüt şeklindeki inşaatlar: Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri ve Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım Faaliyetleri olarak iki grupta yer almaktadır.

2.1.5.2.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleri; belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibariyle bir takvim yılı içinde

⁴⁸ Özlem Tuna, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*, İstanbul; 2009, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Y.L.T., s.9.

⁴⁹ Selimoğlu, s.381.

⁵⁰ “İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, *İSMMMO-Tesmer Semineri*, s.5.

⁵¹ Erden, s.6.

bitirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, baraj, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım işlemleridir.⁵² Diğer bir ifade ile, inşaat taahhüt işleri başladığı yılda bitirilebildiği gibi genelde yapımı bir yıldan uzun dönem sürmektedir. Başladığı yılda bitirilemeyen inşaat taahhüt işleri yıllara yaygın inşaat faaliyeti olarak adlandırılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat faaliyeti vergi kanunlarımızda özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur. 193 Sayılı GVK 42. maddesinde de belirtildiği gibi kar veya zarar işin fiilen bittiği yılın beyannamesinde gösterilir.

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde GVK 44. maddesinde işin bitim tarihi “*geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*” Dolayısıyla gelir, işin fiilen bittiği tarihin geliri olarak beyan edilip vergilendirilir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 120. maddesinde belirtildiği üzere inşaat devam ettiği yıllarda geçici vergi de ödenmez.

2.1.5.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve taahhüt ve onarım faaliyetleri, yapımı taahhüt edilen işin bitim süresi bir yıldan kısa süren inşaat işleri olarak kabul edilmektedir.

2.1.5.3. Kat Karşılığı İnşaat Faaliyeti Tanımı

Kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti, müteahhitlerin; artan konut ihtiyacına paralel olarak arsa değerinin yüksek oluşu nedeniyle arsanın satın alınmasında yeterli finansmandan çoğu zaman yoksun olmaları yada finansman kaynaklarını arsaya değil de daha fazla konut üretme noktasında harcamalarından, arsa sahipleri içinse arsalarının mevcut durumundan daha iyi bir değere kavuşmasını sağlamak istemeleri, kendi ekonomik güçleri ile arsalarının üzerine yeni bina yapma imkanlarının olmayışından dolayı yada profesyonel bir firmanın inşaatı yapmasını istemelerinden arsa sahipleri ile müteahhitler kat karşılığı inşaat faaliyetinde bir araya gelmektedirler. Kat karşılığı inşaat faaliyeti içerisinde arsa sahibi ve müteahhit açısından bir takım vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Bu konuda hem yargının hem de idarenin konuya bakışları

⁵² Ali Aşker, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, *Vergi Raporu Dergisi*, Ankara: Sayı:87, Aralık 2006, s.64.

farklılık arz etmektedir. Dolayısıyla bu da vergisel açıdan bir takım sorunları beraberinde getirmektedir.⁵³

2.2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ SÜRECİ VE İŞ AKIŞI

Kat karşılığı inşaat faaliyetini daha iyi anlaşılması için inşaat sürecinin ve iş akışına yer verilmesi gerekir. Aşağıda inşaat faaliyeti ile ilgili bilinmesi gereken aşamalar açıklanmaya çalışılmıştır.

2.2.1. Sözleşme İmzalanması

Kat karşılığı inşaat faaliyetinin ilk aşaması sözleşmenin imzalanmasıdır. Arsa sahipleri ile müteahhitlerin yaptıkları anlaşma çerçevesinde hazırlamış oldukları sözleşmenin imzalanması ile arsa üzerinde inşaat yapma faaliyetinin ilk adımı atılmış olur.

Sözleşme de dikkat edilmesi gereken konular şunlardır;

1. Arsa temlikinin ve kat irtifakının kurulma zamanı
2. Müteahhidin arsa sahibine karşı yükümlülüklerini yerine getirip işi teslim etmesi gereken tarih ve teslim şeklidir
3. İskan (yapı kullanım belgesi) teslimin bir unsuru mu ve iskan masrafları kime ait?
4. Teknik şartname
5. İmar durumunda inşaata başlamadan oluşabilecek artış ve azalışlardan tarafların hakları.

Genelde uygulama da yukarıdaki konular da sorunlar çıkmaktadır. Bu konulara sözleşmede açıklık getirmesi ileri de yaşanabilecek sorunların önüne geçilmesinde yardımcı olacaktır.

Ayrıca arsa sahibi adına kesilecek yapı denetim faturalarının ve belediye harçlarının ödeme sorumluluğunun müteahhitte ait olduğunun yazılması gerekmektedir. Vergi incelemesinde yaptığınız ödemeleri gider yazdığınız için cezalı bir duruma düşmemek için sözleşmenize yazmanız faydalı olacaktır.

⁵³ Çatıkkaş ve Şuekinci, s.173.

2.2.2. Yapı Ruhsatı Alınması

Yapı ruhsatı takibi işleri mimarlık ofisleri tarafından takip edilmektedir. Bir firmanın inşaat yapabilmesi için vergi levhası, ticaret odası kaydı, müteahhit taahhütnamesi ve yetki belgesi başlıca şartlardandır.⁵⁴

2.2.3. Müteahhit Yetki Belgesi Alınması

01.01.2012 tarihinden itibaren inşaat faaliyetlerinde yapı müteahhitliği yetki belgesi alınması şartı uygulamaya konulmuştur. Yapı müteahhitlerinin kayıtları ile şantiye şefleri ve yetki belgeli ustalar hakkında yönetmelik 27787 Sayılı 16.12.2010 tarihli Resmi Gazete 'de yayınlanmıştır.

Yapı müteahhitlerinin kayıtları ile şantiye şefleri ve yetki belgeli ustalar hakkında yönetmeliğin 5. maddesine göre *“(1) Yapı ruhsatına tâbi bütün yapıların bir yapı müteahhidinin sorumluluğu altında inşa edilmesi, her müteahhidin bir yapı müteahhidi yetki belgesi numarası alması, bu numaranın yapı ruhsatında, yapı kullanma izin belgesinde ve yapım işleri sözleşmelerinde kullanılması esastır.”*

Uygulamada arsa sahipleri ile müteahhitlerin kat karşılığı sözleşmelerini noterde imza altına almaları aşamasında da müteahhidin yetki belgesi olması zorunludur. Müteahhit işe başlamadan noterden şantiye şefi sözleşmesi yapılmak zorundadır. Bu sözleşme de noterden yapılır. Aynı şekilde bu sözleşmede de müteahhit yetki belgesi zorunludur. Aksi takdirde noterde sözleşme imzalanması mümkün değildir. Dolayısıyla müteahhit yetki belgesi olmadan, yapı ruhsatı müracaat aşaması için gerekli belgelerden birisi olan kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanamamaktadır. Şantiye şefi sözleşmesi yapılamamakta, belediye ruhsat onayı yapılamamaktadır.⁵⁵

Yetki belgesi numarası için müracaatta istenen belgeler aşağıdaki gibidir:

1. Dilekçe
2. Ek-1 formu
3. Faaliyet belgesi aslı
4. Ticaret sicil gazetesi aslı veya onaylı fotokopisi
5. Vergi levhası
6. Yetki belgesi harcı

⁵⁴ Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekinci, *TMS-11 İnşaat Sözleşmelerine Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2013, s.5.

⁵⁵ Çatıkkaş ve Şuekinci, 2013, s.7.

Yapı müteahhitlerinin kayıtları ile şantiye şefleri ve yetki belgeli ustalar hakkında yönetmeliğin 6. maddesine göre; “(1) Yapı müteahhitliği yapmak üzere yetki belgesi numarası almak isteyen gerçek ve tüzel kişi, EK-1’deki Yapı Müteahhidi Yetki Belgesi Numarası Başvuru Formunu doldurup imzalar. Yapı müteahhidi gerçek kişi ise kayıtlı olduğu meslek odasından müracaat yılı içinde alınmış kayıt belgesinin aslı veya Müdürlükçe onaylı örneğini, tüzel kişi ise meslek odasına kayıt belgesi ile birlikte şirket sözleşmesinin yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi aslını veya Müdürlükçe ya da ilgili Sicil Memurluğunca tasdik edilmiş suretini Form ekinde Müdürlüğe verir. Bu müracaat, elektronik imza usulü ile de yapılabilir.”

2.2.4. Müteahhide Arsa Payı Devri, Temlik Tapusu ve Kat İrtifakının Kurulması

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi imzalandıktan sonra temel üstü ruhsatı alınma aşamasını müteakiben arsa temlik ve kat irtifakı kurulmaktadır. Arsa temlik, sözleşmedeki anlaşılan paylaşım hissesi oranında müteahhide arsadan pay verilmesidir. Arsa sahibi müteahhide arsasından pay vermektedir. Karşılığında para yerine yapılacak yeni binadan pay almaktadır. Tapuda akit masasında tapu memuru da arsa sahibine bu hususları teyit ettirir. Müteahhide arsadan pay verdiğini karşılığında para almadığını fakat yapılacak binadan pay alacağını teyit eder. Temlik tapusunda satış bedeli sıfır yazar çünkü; müteahhit arsa sahibinden aldığı pay karşılığında imal edeceği binadan yeni daireler verecektir. Dolayısıyla müteahhit nakdi bir ödeme yapmamaktadır ve satış işlemi yoktur.⁵⁶

Arsa temlikinden sonra temel üstü ruhsatının alınması şartıyla kat irtifakı tapusunun çıkartılması mümkündür. Binanın doğru kurulduğunu gösteren belgeye temel üstü ruhsatı denir.⁵⁷ Mimari projenin üzerinde her dairenin kime ait olduğu belirtildikten, belediye ve projeyi çizen mimar tarafından da onaylandıktan sonra tapu müdürlüğüne müracaat edilerek kat irtifakı çıkartılır. Kat irtifakı çıkarma aşamasında müteahhitler tarafından bağımsız bölüm listesi hazırlanır. Bu liste de her dairenin m²’leri ve kimin adına tescil edileceği belirtilir.

⁵⁶ Çatıkkaş ve Şuekinici, 2013, s.8.

⁵⁷ <http://www.mortgagebankasi.com/konut-kredisi-sozlugu-t/873-temel-ustu-ruhsati.html>, E.T.: 16.08.2015

Arsa temlik: Kat karşılığı temlik, bir arsanın belli bir hissesinin müteahhide devri karşılığı müteahhidin bu arsanın üzerine inşaat yapmayı taahhüt etmesidir.⁵⁸

Kat irtifakı: Yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki veya ortak malikleri tarafından, kurulan kullanma hakkıdır.⁵⁹

2.2.5. Yapı Kullanım İzin Belgesinin (İskan) Alınması

İnşaatın tamamlanmasından sonra iskânın alınması zorunludur. İskan belgesinin alınmasından sonra daire sahipleri tapularını kat mülkiyetine çevirebilirler.

Kat mülkiyeti, bağımsız bölüm üzerindeki mülkiyettir. Kat mülkiyeti, arsa payı ve ana gayrimenkuldeki ortak yerlerle bağlantılı özel bir mülkiyet çeşididir. Kat mülkiyetinin kurulabilmesi için ana gayrimenkulün örneğin binanın inşaatının tamamlanmış ve kullanmaya elverişli olması gerekmektedir.⁶⁰ 3194 Sayılı İmar Kanunu'na göre, İnşaatın bitim tarihi yapı kullanım izin belgesinin alındığı tarihtir.⁶¹ Birçok sözleşmede işin teslim tarihi yapı kullanım izin belgesinin alım tarihine bağlanmıştır.

Gerekli belgeler aşağıda sıralanmıştır:

1. Yapı ruhsatı
2. İSKİ kanal bağlantı yazısı
3. Tretuvar kabul yazısı (Fen işleri müdürlüğünden alınacak)
4. Bina enerji kimlik belgesi
5. Lihkab aplikasyon (Lisanslı harita bürolarından alınır)
6. Kontur gabari (Lisanslı harita bürolarından alınır)
6. Binaya ait fotoğraf
7. SGK ilişiksizlik belgesi
8. Rihtim veraset vergi dairesinden harç makbuzu
9. Sığınak varsa sığınak raporu
10. Asansör ruhsatı

Aplikasyon Belgesi: Sayısal hale getirilen parsel üzerine, belediyesi tarafından verilen imar durumuna göre vaziyet planının koordinatlandırılarak hazırlanan belge.⁶²

⁵⁸ <http://www.baybul.com/resmi-kurumlar/1563025-kat-karsiligi-temlik-akdi.html>, E.T.: 10.09.2015

⁵⁹ http://www.emlaktasondakika.com/emlakta_puf_noktasi/Kat_mulkiyeti_ve_kat_irtifaki_nedir/40.aspx, E.T.: 16.08.2015

⁶⁰ <http://www.forumdaz.net/hukuk-kosesi/kat-mulkiyeti-ne-demek-106886/>, E.T.: 16.08.2015

⁶¹ 3194 Sayılı İmar Kanunu, Madde 31.

⁶² http://www.ankara.bel.tr/AbbSayfalari/kurumsal/sozluk_harfleri/a.aspx, E.T.: 07.09.2015

Tretuvar: Binayı suya karşı korumak amacıyla bina çevresinde ~1mt genişliğinde yapılan yaya kaldırımıdır.⁶³

Kontur Gabari: Mevcut bir binanın parsel üzerindeki zemin oturumunun, parsel ölçütlerinin ve bina yüksekliğinin tespit edildiği belge.⁶⁴

2.3. İNŞAAT İŞLEMLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ VE ÖZELLİKLERİ

2.3.1. İnşaat Muhasebesi Tanımı

İnşaat muhasebesi, inşaat işletmelerindeki, finansal karakterli olaylara dayalı verilerin toplanması, kayıt altına alınması, sınıflandırılmasının yapılması, raporlanması, analizinin yapılarak yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yapılmasıdır.

İnşaat endüstrisindeki muhasebe sistemi, diğer endüstrilerdeki muhasebe sistemlerinde görüldüğü gibi kişi ve grupların işletme hakkında bilgi temin etme ihtiyaçlarının görülmesini sağlar. Fakat inşaat muhasebesinden ülkemizin faydalanmadığı görülmektedir.

Ancak gelişmiş ülkelerde inşaat işletmeleri tahmini maliyetlerin ötesinde standart maliyetleri bile kullanabilmektedirler. Ülkemizde en azından fiili maliyetlerin, teklife esas tahmini maliyetlerle karşılaştırılması, teklif çalışmalarının maliyet muhasebesinin amaçlarına hizmet edebilecek şekilde yapılması ve inşaat faaliyeti sırasında belirli zamanlarda elde edilen fiili maliyetlerle, teklife dayalı tahmini maliyetlerin karşılaştırılarak, düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayan bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekmektedir.⁶⁵

2.3.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesi kendine özgü bazı özellikler taşımaktadır.⁶⁶

⁶³ <http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/tretuvar-nedir/>, E.T.: 07.09.2015, E.T.: 07.09.2015

⁶⁴ http://www.ankara.bel.tr/AbbSayfalari/kurumsal/sozluk_harfleri/k.aspx, E.T.: 07.09.2015

⁶⁵ Şenlik, s.39.

⁶⁶ Mehmet Sayarı, *Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni*, Ankara: Gazi Üniversitesi Yayınları, 1983, No:32/22, s.16-19.

- Taahhüt işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsamaktadır. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanmaktadır.
- Taahhüt işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri, giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular da gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- İnşaat işletmesinin yaptığı hemen hemen her işin birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirmektedir.

Bir inşaat işi kaç döneme yayılırsa yayılsın, muhasebe dönemin gelir ve giderleri eşleştirilerek yalnızca o yılın karı veya zararı saptanabilir. Bunu yapabilmek için de, her döneme ait gelir ve gider unsurlarının doğru bir biçimde saptanması gerekmektedir. Bu noktada, ihale bedeli büyük bir önem taşımakta, inşaat işinin başlangıcında işin öngörülen maliyeti ile teklif ve kabul edilen bedel arasında kurulan ilişki, işlemlerin doğru bir şekilde yapılması için yapılması için hareket noktası oluşturmaktadır.⁶⁷

İnşaat işleri genellikle inşaat işletmesinin merkez bürosundan ayrı yerde, ayrı şehirde hatta ayrı ülkede yapılır. Uzakta yapılan inşaat işlerinin, muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanılmasında bazı sorunlar olabilmektedir. Bu, muhasebenin merkezde ya da inşaat alanında tutulacağı kararı gündeme getirir. Uygulamada, inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe; merkez muhasebe ve şantiye muhasebesi olmak üzere iki ayrı yerdedir. Merkez muhasebesinde, inşaat taahhüt işletmesinin bütününe ilişkin tüm finansal olaylar muhasebeleştirilir. Şantiye, inşaat taahhüt işletmesinin yapımını üstlendiği inşaat işinin zamanında ve proje ve şartname isteklerine uygun olarak yapılması ve bitirilmesi için kurulan geçici bir işletmedir. Kurulan şantiyelerin süresi, inşaat işleri ile sınırlıdır. Alınan inşaat işinin başlamasıyla birlikte kurulan şantiye, inşaatın bitimi ile ortadan kaldırılır. Bir işletmedeki şantiyenin sayısı alınan işlere bağlı olarak çeşitlilik gösterir. Tüm şantiyeler merkeze bağlı olmakla birlikte, her biri tek başına ayrı bir işletme gibi yönetilmektedir.

Her şantiyenin yönetimi, bulunduğu iklim koşulları, inşaat işinin niteliği, kullanılan inşaat makinelerinin özelliği, çalışanların özellikleri gibi birçok faktöre bağlı olarak

⁶⁷ Mehmet Sayarı, “İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım”, *Vergi Dünyası Dergisi*, İstanbul: Ocak 1998, s.2.

değişir. Bazı firmalarda şantiyede bir muhasebe birimi kurularak, arada yapılan işe ait tüm hesaplar şantiyede tutulmaktadır. Bu durumda şantiye için ayrı defter tasdik ettirilmekte ve şantiyenin bütün muhasebesi burada tutulmaktadır. Merkez ile olan ilişkiler ise merkez-şube ilişkisi içinde yürütülmeli ve muhasebeleştirilmelidir.⁶⁸ Şantiyelerde ağırlıklı olarak yapılan işlere ait tüm unsurlar ve maliyetler izlenmektedir. Şantiye muhasebesinin alanına girmeyen tüm işlemler, merkez muhasebesi tarafından tutulmaktadır. Belirli dönemlerde, tüm şantiyelerden gelen veriler dikkate alınarak şirketin bütünü için finansal tablolar hazırlamak merkez muhasebesinin temel görevidir.⁶⁹ Bu yol, büyük ve muhasebenin şantiyede tutulmasını gerektiren işlerde en verimli yoldur. Bu durum ile belge ve bilgi akışında meydana gelebilecek aksamalar önlenmekte ve şantiyenin durumunun zamanında ve doğru olarak izlenebilmesine olanak sağlanmaktadır.⁷⁰

İnşaat işlerinin uzun süreli olmasından dolayı, gelirin belirlenmesinde bazı yöntemler kullanılması gerekliliğini göstermiştir. Çalışmanın bu bölümünde bu yöntemler ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır.

2.3.3. İnşaat Muhasebesi Sistemi

Üretim mamullerin maliyetinin belirlenmesi, işletmenin benimsendiği maliyet sistemi doğrultusunda olur. Maliyet sisteminin kuruluş amaçları, sistemin üreteceği bilgiler ile alınacak kararlara yardımcı olmak maliyet analizini ve maliyet kontrolünü sağlamak ve birim maliyet en sağlıklı bir şekilde hesaplamaktır.⁷¹ Üretim işletmeleri mamullerin birim maliyetlerini hesaplarken çeşitli maliyet sistemlerinden yararlanmak zorundadırlar. Maliyet sistemini kurulmasında önemli olan işletme faaliyetinde işletmeye amaçlarına götürebilmek için yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgilerin özelliklerine uygun pratik ve maliyet yüksek olmayacak bir sistemin kurulup işletilmesidir.⁷²

Maliyet muhasebesi bir gider dağıtım sistemi olup, asıl amacı üretim için katlanılan giderlerin, gider yerlerine dağıtım ve gider yerlerinden geçen mamullere, bu gideri

⁶⁸ Yılmaz, s.314.

⁶⁹ Ali Kartal, *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi, 1992, s.116.

⁷⁰ Yılmaz, s.315.

⁷¹ Şenlik, s.220.

⁷² Şenlik, s.221.

yükleyerek birim maliyeti saptamaktır. Bu nedenle üretim işletmeleri mamullerin birim maliyetini hesaplarken çeşitli maliyet sistemlerinden yararlanmak zorundadır.⁷³

Bir işletmede maliyet sisteminin meydana getirilmesi için üç farklı maliyet yönteminin bir arada olması gereklidir.

Bu yöntemler;

a) Maliyetlerin Saptanma Zamanına Göre

- 1) Fiili Maliyet Yöntemi
- 2) Tahmini Maliyet Yöntemi
- 3) Standart Maliyet Yöntemi

b) Maliyetlerin Saptanma Şekline Göre

- 1) Safha Maliyet Yöntemi
- 2) Sipariş Maliyet Yöntemi

c) Maliyetlerin Kapsamına Göre

- 1) Tam Maliyet Yöntemi
- 2) Değişken Maliyet Yöntemi
- 3) Normal Maliyet Yöntemi
- 4) Asal Maliyet Yöntemi

2.4. İNŞAAT MUHASEBESİ UYGULAMASINDA TUTULMASI GEREKEN DEFTERLER

İnşaat İşletmeleri de diğer işletmelerde olduğu gibi VUK ve TTK'nın öngördüğü defter ve belgeleri tutmak zorundadırlar.

Zorunlu defterlere ek olarak, şantiye günlük defteri, rölece defteri, ataşman ve ataşman defteri, puantaj defteri, sürveyan defteri, yeşil defter gibi sektöre özel defterlerin de yıllarca bazı işletmelerde tutulduğu bilinmektedir. Ancak günümüz teknoloji bilgi sistemlerinde inşaat sözleşmeleriyle ilgili her türlü bilgi bilgisayar ortamından elde edilebilmektedir.⁷⁴

⁷³ Şenlik, s.40.

⁷⁴ Nalan Akdoğan, Rafet Aktaş, Ali Deran, Deniz U. Erhan ve Vedat Acar, *Sektörel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2010, s.279.

2.4.1. Vergi Kanunları Yönünden Tutulması Zorunlu Defterler

2.4.1.1. İşletme Hesabı Defteri

İşletme hesabı defteri; iki bölümden oluşmaktadır. İşletme hesabı defterinin sol tarafındaki sayfaya giderler sağ tarafındaki sayfada da gelirler ve ilgili kayıtlar yer almaktadır.

Müteahhit ya da taşeron işletmeler defterin gider kısmına satın alınan malzemeler veya yaptırılan hizmetler karşılığı ödenen paralar, amortismanlar ve inşaat işletmesi ile ilgili tüm giderleri ve ödenen katma değer vergilerini kaydederler.

Defterlerin gelir sayfasına ise işyeri, daire bedelleri ile alınan istihkaklar elde edilen diğer gelirler ile hesaplanan katma değer vergileri kaydedilir.

2.4.1.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Bilanço esasına göre defter tutan müteahhitler; sermaye şirketi durumunda olan inşaat şirketleri ile adi komandit ve kolektif şirketlerdir.

Bunun dışında şahıs firması ya da Adi ortaklık biçiminde ki inşaat firmalarında, VUK'un 177/ 1 ve 180. maddesinde yer alan hadleri aşanlar, bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Bunlar, söz konusu hadleri aşmadan kendi istekleri ilerde bilanço esasına göre defter tutabilirler.

Bilanço esasına göre aşağıdaki defterlerin tutulması gereklidir.

2.4.1.2.1. Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

Vergi Usul Kanunu'nun 183. maddesine göre, yevmiye defteri kayda geçirilmesi gereken muamelelerin (işlemlerin) tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli (tertipli) olarak yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

2.4.1.2.2. Defteri Kebir (Büyük Defter)

Vergi Usul Kanunu'nun 184. maddesine göre, defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri (işlemleri), buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Müteahhitler, ayrı ayrı yevmiye defteri ve defter-i kebir tutmak yerine bu iki defterde yer alan özellikleri bir arada taşıyan ve "Yevmiye Kebir" olarak adlandırılan defteri de

tutabilirler. Ancak inşaat isinin yapısı gereği ayrı yevmiye defteri ve defter-i kebir tutulmasında yarar vardır.

2.4.1.2.3. Envanter Defteri

Ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olan envanter defterine, işe başlama tarihinde ve sonraki her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanter ve bilançolar kaydolunur. İnşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar öncelikle; stokların, mamul ve yan mamul için ve demirbaş, alet, edevat ve mefruşatın envanterini yapacaklardır.

Daha sonra, bilançonun diğer kalemlerinde yer alan hesapların dokümanı yazılacaktır. Örneğin: Bankalardaki mevduatın ve bankalara olan borcun, senetli ve senetsiz alacaklar ile borçların cari hesapları ve diğer hesapların dokümanının envanter defterinde ayrıntılı olarak gösterilmesi gerekmektedir.

2.4.1.2.4. İmalat Defteri

01.01.1996 tarihine kadar VUK 197. maddesi hükmü uyarınca sınaî işletmeler imalat defteri tutmakla yükümlü olup, inşaat işletmesinde bir sınaî işletme kabul edilmesine bağlı olarak imalat defteri tutmak zorundaydı. Ancak 01.01.1996 tarihinden itibaren 246 No'lu VUK Genel Tebliği bu yükümlülüğü kaldırmıştır.

2.4.1.2.5. Amortisman Defteri ya da Kayıtları

VUK 189. maddesine göre, inşaat müteahhitleri, üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarını aşağıda yazılı şekillerden herhangi biriyle göstermek zorundadırlar.

Envanter defterinin ayrı bir yerinde,

- Özel bir amortisman defterinde,
- Amortisman Listelerinde.

Ayrı bir amortisman defteri tutulması halinde diğerlerinin aksine bu defterin tasdiki zorunlu değildir.

2.4.2. Yapım İşleri Genel Şartnamesi Uyarınca Tutulacak Defterler

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği ile inşaat ve onarma işi süresince bazı özel defterler tutulması öngörülmekte ve bunlara dayanılarak da işin izlenilmesi ve kontrolüne olanak sağlanmaktadır. Bu özel defterler şunlardır:⁷⁵

2.4.2.1. Puantaj Defteri

Belirli bir şantiyede çalışan tüm personelin işe devamını gösteren onların hak ettikleri aylık ya da ücretlerin hesaplanmasına esas olan defterdir.⁷⁶

Diğer bir ifade ile inşaatta çalışan iş görenlerin, çalıştıkları gün ve saatleri gösteren, ücret hesaplamalarında ve işin herhangi bir konudaki ayrıntısı hakkında bilgi edinilmesine yardımcı olacak bilgilerin kaydedildiği deftere “Puantaj Defteri” denir.⁷⁷

2.4.2.2. Rölöve Defteri

Kesin projesi mevcut olmayıp, sözleşme ve şartnamelere göre yapılan sanat yapıları ile her türlü inşaatın temel üst yüzünden aşağıdaki kısımlarının kayıtlarını tespit etmek maksadıyla tutulan defterdir.

Bu deftere, müteahhit ile mühendis arasında ortak olarak bilinmesi ve unutulmaması gereken hususların yazılması için kullanılır. Aynı zamanda istihkak raporlarının düzenlenmesinde gerekli olan ölçülerde kayıt defteri olarak da yararlanır. Üç nüsha düzenlenen bu defterin bir nüshası müteahhide verilir.⁷⁸

2.4.2.3. Ataşman Defteri

Resmi bir protokol defteri olan ataşman defteri, davalarda kanıtlayıcı resmi belge kabul edilir. Uzun yıllar saklanması ve yapıyı işletecek olana devredilmesi gerekir. Ataşman defterine kaydedilecek olan bilgiler rölöve defterlerinden alınır, en kısa zamanda söz konusu defter üzerine işlenir ve bu defter müteahhide imzalatılır.

⁷⁵ <http://www.hurses.com.tr/goster.php?id=940&tur=3>, E.T.: 02.09.2014

⁷⁶ Bozok, s.31.

⁷⁷ http://smyo.karabuk.edu.tr/akademik_personel/Ders_icerikleri/SMH227.pdf, E.T.: 02.09.2014

⁷⁸ Bozok, s.31.

Defterin bir tarafına plan ve keşiflerle rölöve ölçüleri, diğer tarafına ise yapılan işin hacmi ve sathı hesaplanarak metrajları kaydedilir. Aynı sıraya birim fiyatları ve ölçü birimleri de eklenir.⁷⁹

2.4.2.4. Yeşil Defter

Müteahhitlerin yaptığı işlerin değerini hesaplamada, yapılan işlerin ölçülme ve hesaplarının yazılması amacına hizmet eden bir defterdir.

Yeşil defterin ilk sayfasında inşaatın başlangıç tarihi ile situsyon tarihi, hangi idareye, işe ve müteahhide ait olduğu ve yeşil defterin nerede ve hangi tarihte yazılmış olduğu yazılır. Her ay başında müteahhit ve kontrol mühendisi tüm yapılan işleri ve ihrazatı yeniden ölçerler ve rölöve defterine kaydederler. Ölçüler bitince bunları yeşil deftere geçirir ve hacim hesaplarını yaparlar. Fiyat numaraları ve birimlerini de yazdıktan sonra karşılıklı olarak imzalarlar. Dolayısıyla, her cins inşaatın işin başlangıcından itibaren yapılmış olan miktarları bulunur ve istihkak raporuna intikal ettirilir.⁸⁰

2.4.2.5. Sürveyan Defteri

İnşaatın sürekli olarak kontrol edilmesi ve gözetimi ile görevli olan sürveyanlar, her gün yapılan iş miktarını, tam gün çalışılıp çalışılmadığını ve hava durumunu defterlerine yazarlar. Bunların yanı sıra, günlük çimento sarfıyatı ve kontrol mühendisinin bildireceği benzeri diğer malzemelerin sarfıyatı da yapılan işle kıyaslanabilecek şekilde deftere kaydedilir.

Sürveyan defterinin ilk sayfasında, ilgili idare, şube veya kısım numaraları, müteahhitle işin ve sürveyanın adları yazılır. İç sayfalar tek sayfalardır, yani soldaki ve sağdaki kısımlar aynı şekilde olup sayfa numaraları ardışıktır. Bir sayfada birinci satıra tarih ve gün yazılır. İkinci satıra hava durumu yazılır, bu satırda sabah, öğle ve akşam için hava durumunu yazmak gerekir. Üçüncü satırda, inşaatın yeri ve cinsi yazılır, dördüncü satıra işçi sayısı, beşinci satıra da taşıt ve makine sayısı yazılır.⁸¹

⁷⁹ Bozok, s.32.

⁸⁰ http://www.mustafatutar.net/duyurular/haber_oku.php?haber_id=7, E.T.: 16.08.2015

⁸¹ <http://www.hurses.com.tr/goster.php?id=1718&tur=3>, E.T.: 16.08.2015

2.4.2.6. Şantiye Defteri

Her gün, hava durumundan başlayarak isin ilerleyişinin, gelişmesinin, çıkan engellerin, şantiyeye göre ihrazat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarının, sözleşme gereğince müteahhidin iş başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığının, müteahhitte yapılan önemli görüşme ve sonuçlarının, işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarının, üst kademedeki gelenlerin ziyaretlerinin ve konuşularak karar verilen hususların kaydedildiği defterdir.⁸²

⁸² Ferhat Durna, *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Y.L.T., 2008, s.17.

BÖLÜM 3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİSEL YÖNLERİNİN İNCELENMESİ, MALİYET ve MUHASEBE UYGULAMALARI

3.1. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİSEL YÖNLERİYLE İNCELENMESİ

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan kat karşılığı inşaat faaliyetleri gerek müteahhit açısından gerekse de arsa sahibi açısından vergisel yönleriyle kendine özgü birtakım özellikli durumlar barındırmaktadır.

Müteahhit açısından arsa sahibine teslim edeceği dairelerin maliyet bedelinin tespiti, vergiyi doğuran olayın gerçekleşme zamanı, arsa sahibi adına yapılan ödemelerin gider olarak yazılıp yazılmayacağı gibi bir takım özellikli durumlar söz konusudur. Aşağıda bu konular kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

3.1.1. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV

KDVK 10. maddesinde belirtildiği gibi vergiyi doğuran olay mal teslimi veya hizmetin ifası ile gerçekleşmektedir.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nde de belirtildiği gibi kat karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslim söz konusudur. Birincisi arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhit tarafından arsa sahibine konut veya işyeri teslimi. Dolayısıyla burada hem müteahhit açısından hem de arsa sahibi açısından KDV konusu gündeme gelmektedir.

Arsanın iktisadi işletmeye ait olması durumunda müteahhide arsa teslimi veya vergi mükellefi olmayan gerçek kişi arsa sahibinin kat karşılığı arsa teslimini sürekli bir

faaliyet olarak sürdürmesi durumunda KDV'ye tabidir. Arsa sahibinin geçici, sürekli olmayan bir faaliyet olarak arsa teslimi KDV'ye tabi değildir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, emsal bedel üzerinden KDV uygulanır.⁸³

30.12.2007 tarihli 26742 sayılı resmi gazete de yayınlanan 2007/13033 sayılı kararnamenin ek-I 11. maddesinde net alanı 150 m²'ye kadar konutlar için KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir.

Müteahhit açısından net alanı 150 m²'ye kadar olan konutlar için KDV oranı %1, net alanı 150 m² üzerindeki konutlar ve işyerleri için KDV oranı %18'dir.

Bu durumda, kanunun 1. maddesi kapsamına giren ve net alanı 150 m²'ye kadar olan konut teslimlerinde, KDV oranı (% 1) olarak uygulanır. 150 m²'yi aşan konutların tesliminde ise genel vergi oranı uygulanır.

Ancak, 2007/13033 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 1. maddesinin altıncı fıkrasına göre, (I) sayılı listenin 11. sırasında yer alan net alanı 150 m²'ye kadar konutlardan; 10/7/2004 tarihli ve 5216 Sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu 29. maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

a) Beşyüz TL ile bin (bin TL hariç) arasında olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen vergi oranı (%8),

b) Bin TL ve üzerinde olan konutların tesliminde bu maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde belirtilen vergi oranı (%18),

uygulanır.⁸⁴

3.1.2. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhit yapacağı inşaatın arsa bedelini nakit ödemek yerine yaptığı yeni binadan pay vererek aynı olarak ödemektedir. Müteahhit inşaat işletmeleri tarafından arsa sahibine arsasının karşılığında teslim edilen bağımsız

⁸³ KDV Uygulama Genel Tebliği, 26.04.2014 tarihli R.G., Sayı:28983, I.Bölüm, B8.2.

⁸⁴ KDV Uygulama Genel Tebliği, III.Bölüm, B2.1.1.

bölümlerin maliyeti ise müteahhit inşaat işletmesi açısından arsa maliyetini oluşturacaktır. Arsa maliyeti ise arsa sahibine teslim edilecek bağımsız bölümlere isabet eden inşaatın üretim maliyetidir.⁸⁵

VUK 271. maddesinde inşa edilen binalarda inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçtiği ifade edilmektedir. Mali idareye göre kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre arsa karşılığı olarak arsa sahibine verilecek taşınmazların emsal bedelinin ticari kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir.⁸⁶

Belge düzeni açısından bakıldığında ise mali idareye göre:⁸⁷

- Müteahhit tarafından, kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanunu 267. maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi,
- Müteahhide teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, müteahhitçe arsa sahibine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden müteahhit adına fatura düzenlenmesi,
- Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını müteahhide tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı müteahhit tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenmesi,
- Müteahhidin kendisine kalan daireleri üçüncü kişilere satması durumunda ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi

gerekmektedir.

⁸⁵ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, Ocak 2010, s.165.

⁸⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.08.2014 tarih ve 27575268-105[262-2013-209]-831 sayılı özelgesi.

⁸⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 27.08.2014 tarih ve 27575268-105[262-2013-209]-831 sayılı özelgesi.

3.1.3. Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Yapı Denetim Faturaları ve Harçlar

4708 Sayılı Yapı Denetim Kanunu 2. maddesine göre, yapı denetim firmaları kesecekleri hizmet bedellerine ait faturalarını “*Yapı denetim hizmeti; yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütülür. Yapı sahibi, yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil tayin edemez*” hükmü gereğince arsa sahibi adına düzenlemek zorundadırlar. Ayrıca yapı denetim sözleşmesini de arsa sahibi adına müteahhit vekaleten imzalamaktadır. Ancak ödeme müteahhit tarafından mal müdürlüğüne yapılmaktadır.

Arsa sahibi adına kesilen; belediye harçları, yapı denetim faturaları, şantiye elektrik ve su faturaları vs. bilumum giderler müteahhit firma tarafından ödenmektedir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde de tüm resmi harçlar vs. giderlerin müteahhit firma tarafından ödeneceği belirtilmektedir. Dolayısıyla yapılan tüm bu harcamalar inşaat faaliyeti ile ilgili müteahhit için bir gider unsurudur.

VUK 3. maddesinde de belirtildiği gibi “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*” KDV kanunu yönünden yapılan giderlerin indirim konusu yapılması mümkün değildir.

“*...kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca şirket tarafından arsa sahibi adına ödenen ve ödeme belgeleri arsa sahibi adına düzenlenen 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 bedelleri ile ilgili yüklenilen KDV’nin KDV Kanunu’nun 30/d maddesi gereğince indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.*”⁸⁸

İnşaatın yapı denetimi için yapı denetim firmasına ödenecek hizmet bedellerinin arsa sahibi adına müteahhit firma tarafından mal müdürlüğüne ödenmektedir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesine 4708 Sayılı Yapı Denetimi Hakkındaki Kanun gereğince zorunlu olarak yapı denetim şirketince arsa sahibi adına yapılacak denetim hizmet bedellerinin müteahhit firma tarafından ödeneceği hususunda bir madde eklenmesi şartıyla yapı denetim şirketine müteahhit firma tarafından yapılan ödeme karşılığı arsa sahibi adına düzenlenen belgenin gider yazılması mümkün bulunmaktadır.⁸⁹ Yapı denetim firmasına

⁸⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05/09/2011 tarih B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1458 sayılı özelgesi.

⁸⁹ Secattin Maraşlıoğlu, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 185, İstanbul: Mayıs 2008, s.30.

ödenen hizmet bedeli mal müdürlükleri tarafından tahsil edilmektedir. Yapı denetim firmaları da inşaatın tamamlanma düzeylerine göre hizmet bedeli faturalarını tamamlanan düzeyine göre düzenlemektedir. Hizmet bedelinin ödemesi yapı denetim firmasına müteahhit firma tarafından yapı denetim firması hesabına yapılmamaktadır. Bu konuda verilen bir özelge ise özetle şöyledir:

“Kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Hizmet bedellerinin ödenmesi dolayısıyla yapı sahibi adına düzenlenen belgelere istinaden yapılan harcamaların müteahhit tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması, mümkün değildir.

Ancak, arsa sahibi ile müteahhit arasında düzenlenmiş olan sözleşme gereği, müteahhit tarafından arsa sahibi adına yapı denetim firmasına ödenen hizmet bedellerinin, ödemenin müteahhit tarafından fiilen yapıldığının belgelendirilmesi halinde Gelir Vergisi Kanunu’nun 40. maddesinin 1. fıkrası uyarınca gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, sözleşmeye istinaden arsa sahibi adına ödenen hizmet bedellerinin, söz konusu sözleşme veya banka dekontu ile tevsik edilmesi halinde safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.”⁹⁰

Aksi yönde görüş bildiren özelgelerde mevcuttur. Ancak müteahhit firma tarafından inşaatın önemli maliyet unsurları olan belediye harçları, yapı denetim faturaları, su ve elektrik faturalarını gerçekte gider olduğu halde gider olarak kayıtlara alınmayacağını düşünmenin doğru olmayacağı düşüncesindeyiz. 2012 yılı için 846 metrekarelik bir binada tüm bu harçların (belediye, yapı denetim vs.) toplam tutarı yaklaşık 47.000,00 TL civarındadır. Bu da inşaatın gerçek maliyetinin yaklaşık % 15’ini oluşturduğu düşünüldüğünde ciddi bir rakam olarak görülmektedir.

Örnek,⁹¹ 3/B sınıfı 1000 m² bir inşaat için örnek yapı denetim hizmet bedeli hesaplama tablosu aşağıda gösterilmiştir;

İşin Bitirilme Süresi: 0-6 AY

İnşaat Sınıfı: 3/B

İnşaatın Alanı: 1000 m²

Hizmet Bedelinin Oranı 2.57 %

Metrekare Birim Fiyatı 560 TL

⁹⁰ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı’nın, 11.03.2008 tarih B.07.1.GİB.4.01.16.02/326 sayılı özelgesi.

⁹¹ <http://ozonyapidenetim.com/hesap/calculate.html>, E.T.: 04.02.2015

Sözleşme Yılı Yapı Yaklaşık Maliyeti (TL) 560.000

Sözleşme Yılı Hizmet Bedeli (TL) 14,392

KDV (TL) 2,590.56

Sözleşme Yılı Hizmet Bedeli KDV Dahil (TL) 16,982.56

TAKSİTLER TUTAR (K.D.V Dahil)

%10'luk 1. TAKSİT: Ruhsat Aşamasında (TL) 1,698.26

%10'luk 2. TAKSİT: Subasman Bitiminde (TL) 1,698.26

%40'luk 3. TAKSİT: Taşıyıcı Sistem Bitiminde (TL) 6,793.02

%20'lik 4. TAKSİT: Sıva Bitiminde (TL) 3,396.51

%15'lik 5. TAKSİT: Yapı Bölümü (TL) 2,547.38

%5'lik 6. TAKSİT: İş Bitirme (TL) 849.13

TOPLAM (TL) 16,982.56

3.1.4. Tapuda Arsa Sahibi Adına Ait Olmakla Birlikte Gerçekte Müteahhide Ait Olan Dairelerin Satışında Vergi Açısından Yükümlülüğün Tespiti

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan daire paylaşımına göre tapular iki tarafa da hissesi oranında çıkartılması gerekmektedir. Uygulamada müteahhitlerin gerçekte kendilerine ait olan dairelerin tapularını kat irtifakı çıkartılırken müteahhit adına tescil edilmesi gereken tapuların tamamı arsa sahibi adına tescil edilmektedir. Müteahhidin de arsa sahibinden aldığı vekâletle üçüncü kişilere daire satışı yapıldığı görülmektedir. Bu durum müteahhitlerin vergisel açıdan kendilerini koruduklarını düşündürebilir. İdarenin bu konudaki görüşü arsa sahibinin kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile gerçekte sözleşme hükümlerine göre bu dairelerin müteahhide ait olduğunu ispat etmesi şartıyla bu satış işleminden vergi yönüyle sorumlu tutulamayacağı yönündedir.

“...tapuda arsa sahipleri adına kayıtlı olmakla birlikte aranızdaki sözleşme gereği şahsınıza ait olan dairelerin üçüncü kişilere satışından elde edeceğiniz gelirin ticari kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu dairelerin arsa sahipleri tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi gerçek bir satış işlemi olmayacağından ve bu devir işleminden elde

edilen gelir tarafınızdan ticari kazanç olarak beyan edileceğinden arsa sahipleri adına gelir vergisi yönünden herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.”⁹²

“...satış işleminin müteahhitçe gerçekleştirildiğinin ispat külfeti tarafınıza ait olmak kaydıyla; tarafınıza ait iki adet daire dışında kalan ve müteahhide ait olan dairelerin, tapuda kendi adına tescil edilmeksizin doğrudan söz konusu müteahhit tarafından satılması nedeniyle elde edilecek gelirin, ticari kazanç olarak müteahhit tarafından beyan edilmesi gerekmekte olup, söz konusu dairelerin satışı dolayısıyla gelir vergisi yönünden kardeşiniz ve kendi adınıza herhangi bir vergileme yapılması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, söz konusu satışların tarafınızca yapılması halinde, bu satışlardan elde edilen kazancın yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde değerlendirilerek ticari kazanç veya değer artışı kazancı hükümlerine göre tarafınızca beyan edilmesi gerektiği tabiidir.”⁹³

3.1.3. Arsa Sahibinin Vergisel Yükümlülükleri

30 No’lu KDV sirkülerinde kat karşılığı inşaat faaliyeti trampa olarak değerlendirilmektedir. Danıştay’ın konuya bakışı ise kat karşılığı inşaat faaliyetinin trampa değil kendine özgü bir işlem olduğu ve servetin şekil değiştirmesi olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla arsa sahibinin arsasını müteahhide devri, müteahhitten aldığı yeni dairelerin iktisap tarihi ve elde ettiği yeni dairelerin satış kazancının ticari kazanç mı yoksa değer artış kazancı mı olduğu gibi kat karşılığı inşaat faaliyeti kendine özgü bir takım durumları barındırmaktadır.

3.1.4. Arsa Sahibinin Müteahhide Arsa Devri ve KDV Açısından Durumu

Arsanın bir iktisadi işletmeye ait olması KDV’ye tabidir. Arsayı kurumlar iki tam yıl süreyle aktiflerinde bulundurduğu takdirde KDV’ye tabi tutulmayacaktır. Fakat gayrimenkullerin ticaretini yapanların bu istisnadan yararlanması söz konusu değildir.⁹⁴

⁹² Kastamonu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü’nün 25.10.2011 tarih B.07.4.DEF.0.37.10.00-037.02-21 sayılı özelgesi.

⁹³ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 21.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-09-GVK-37-51-657 sayılı özelgesi.

⁹⁴ Ümit Saraçoğlu ve Gürol Erol, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:96, İstanbul: Aralık 2011, s.239.

60 No’lu KDV sirkülerinde arsa sahibinin arızı olarak arsasını müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacağı belirtilmiştir. Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay müteahhidin arsa sahibine bağımsız bölümlerini teslimi ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla da arsa sahibi açısından da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. 60 No’lu KDV sirkülerinde arsa faturası ile müteahhidin arsa sahibine keseceği bağımsız bölüm faturalarının eş zamanlı olarak düzenleneceği belirtilmiştir.⁹⁵

60 No’lu KDV sirkülerinde;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada bağımsız bölümlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızı (sürekli olmayan) faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır.

- Vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız bölüm teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız bölümün niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.

3.1.5. Kat Karşılığı Alınan Yeni Bağımsız Bölümlerin İktisap Tarihi

Arsa sahiplerinin müteahhide verdikleri arsa karşılığında almış oldukları yeni bağımsız bölümlerin iktisap tarihi olarak hangi tarihin değer artış kazancı açısından esas alınacağı önemlidir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu mükerrer 80. maddesi’ne ve 5615 Sayılı Kanunu 5. maddesi ile 01.01.2007 tarihinden önce iktisap edilenler için 4 yıl, 01.01.2007 tarihinden sonra iktisap edilenler için 5 yıl elde tutulmaları koşuluyla değer artış kazancından söz edilemeyecektir. Ancak değer artış kazancının olup olmadığı konusunda iktisap tarihinin tespiti gereklidir.⁹⁶

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 25.03.2011 tarihli 76 No’lu sirkülerinde konuya açıklık getirmiştir.

⁹⁵ Çatıkkaş ve Şuekinci, 2012, s.173.

⁹⁶ Çatıkkaş ve Şuekinci, 2013, s.21.

“Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkuller üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkullerin kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili ,cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.”

Örnek: Bayan (F) ’nin 05.08.1999 tarihinde satın aldığı arsayı , 23.01.2005 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2007 tarihinde tapuya tescil edilmiştir. Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artış kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2007 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.”⁹⁷

GVK 76 No’lu sirkülerinde fiilen kullanımın tespitinin şu şekilde yapılabileceğini belirtmiştir.

“...Gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı bazı özel haller de iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede, konut yapı kooperatifleri, Toplu Konut İdaresi veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.”

Dolayısıyla 5 yıllık sürenin arsanın devir tarihi itibarıyla değil kat karşılığı alınan bağımsız bölüm teslim tarihi esas alınarak hesaplanması gerekir.⁹⁸ Müteahhitin binaya ait bağımsız bölümlere kat irtifakı tapusu çıkartabilmesi için arsa tapusunda temlik yapılarak arsadan pay alması gerekir. Buradaki arsa devir tarihinden anlaşılması gereken bu tarihtir.⁹⁹

⁹⁷ Çatıkkaş ve Şuekinci, 2013, s.21.

⁹⁸ Saraçoğlu ve Erol, s.243.

⁹⁹ Çatıkkaş ve Şuekinci, 2012, s.173.

3.1.6. Arsa Payı Devrinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşme Zamanı

60 No’lu KDV sirkülerinde de belirtildiği gibi kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay hem müteahhit için hem de arsa sahibi için eşanlı olarak gerçekleşmektedir.

“Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin kat karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.”

3.1.7. Arsa Sahibinin Yeni Elde Ettiği Bağımsız Bölümlerin Satışından Elde Ettiği Kazancın Vergilendirilmesi

Arsa sahibi açısından iki önemli husus vardır. Elde ettiği kazanç ticari kazanç mıdır? Yoksa değer artış kazancı mıdır? Değer artış kazancı ise iktisap tarihi olarak hangi tarih ele alınmalıdır. Yapılan faaliyetin devamlılığı, muamelenin çokluğu ilkesine göre ticari kazanç veya değer artış kazancı ayrımı yapılmaktadır. Muamelenin çokluğu, gayrimenkullerin aynı takvim yılı içerisinde birden fazla veya takip eden yıllarda ard arda satılmasıdır.¹⁰⁰

“...kat karşılığı satış vaadi sözleşmesi ile inşaat şirketinden alınan söz konusu gayrimenkulün,

-Tamamının iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde, topluca bir defada bir kişiye satılmasından elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanunu’nun mükerrer 80. maddesi hükmü gereğince, “değer artış kazancı” olarak vergilendirileceği,

- Aynı kişiye farklı tarihlerde, farklı kişi veya tüzel kişilere aynı tarihte, değişik kişi ve tüzel kişilere, değişik tarihlerde veya birbirini izleyen yıllarda, bir kısmının teslim

¹⁰⁰ Mehmet Şenlik, *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Maliye Hukuk Yayınları, Ocak 2010, s.212.

alındığı takvim yılı içerisinde toplu olarak, diğer kısmının ise takip eden takvim yılı içinde toplu olarak satılması durumunda ise elde edilecek kazancın “ticari kazanç” hükümlerine göre vergilendirileceği tabidir.”¹⁰¹

Bir başka özelgeye göre;

“Genel olarak ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin “ticari faaliyet” olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, böyle bir organizasyon çerçevesinde yapılan gayrimenkul alım satım işlerinden elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Buna göre, ticari bir organizasyon içerisinde yapılan satışlar tek satış dahi olsa ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Ticari bir organizasyon olmaksızın yapılan satışların (bir yılda birden fazla veya her yıl bir satış yapılması) şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarını aşacak şekilde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması durumunda, bu faaliyetin ticari olarak değerlendirilmesi ve vergilemenin de ticari kazanç hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmeyen satışların, toplu tek satış işlemi şeklinde yapılması durumunda ise, söz konusu kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”¹⁰²

Yine bir başka özelgede ise;

“...şahsınıza ait dairelerin tapuya tescil edildiği ... tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, anılan gayrimenkulün fiili kullanım hakkının, tapuya tescil tarihinden önceki bir tarihte tarafınıza bırakıldığının ispatlanması halinde ise, iktisap tarihi olarak bu tarihin esas alınacağı tabiidir. Dolayısıyla, anılan gayrimenkullerin iktisap tarihinden başlayarak, dört yıl içinde (5615 sayılı kanunun 5. maddesiyle değişmiştir 01.01.2007 tarihinden sonra elde edilen gayrimenkuller için 5 yıl olarak uygulanacaktır) topluca tek satış işlemi ile satılması halinde bu satıştan elde

¹⁰¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.03.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 72-174 sayılı özelgesi.

¹⁰² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.06.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-659 sayılı özelgesi.

edilen kazanç değer artışı kazancı olacak iktisap tarihinden itibaren 193 Sayılı Kanunu'nun mükerrer 80. maddesinde belirtilen süreler geçtikten sonra elden çıkarılması halinde ise değer artışı kazancı doğmayacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu gayrimenkullerin satışının ticari bir organizasyon içerisinde yürütülmesi veya bu tür organizasyon içinde yürütülmemekle beraber kazanç aynı kişiye farklı tarihlerde ve farklı kişilere aynı tarihte satılması veya birbirini izleyen yıllarda satılması durumunda ise yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesi çerçevesinde ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.”¹⁰³

Alım satım işleminin ticari olup olmadığını ölçmede bir önemli unsur şu özelge ile açıklanmıştır;

“Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelede çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.”¹⁰⁴

Arsa sahibinin dairelerini satışından elde ettiği kazancın ticari kazanç mı yoksa değer artış kazancı olduğunun tespiti önemlidir. Gelir Vergisi Kanunu 37/4. maddesi gereği gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı uğraşanların elde ettiği kazanç ticari kazanç sayılmıştır. Önemli olan husus işin devamlılığıdır.¹⁰⁵

Danıştay'ın yaklaşımında olduğu gibi, idare de faaliyetin devamlılık niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçünün, muamelenin çokluğu olduğu görüşündedir. Muamelenin çokluğundan kasıt aynı takvim yılında birden fazla veya birbirini takip eden yıllarda art arda satılmasıdır.¹⁰⁶

¹⁰³ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2010 tarihli özelgesi.

¹⁰⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.04.2010 tarihli özelgesi.

¹⁰⁵ Zekai Özcan, “Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı: 96, İstanbul: Aralık 2011, s.112.

¹⁰⁶ Şenol Turut, *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat karşılığı İnşaat İşleri*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.218.

3.1.8. Müteahhit'in İ n aatı Devam Eden Dairelerin (Topraktan Satış) Satı larının Vergisel Yönleri

İ n aat devam ederken topraktan yapılan daire satışlarını idare, avans olarak değerlendirilmektedir. 3194 Sayılı İ mar Kanunu'na göre inşaatın bitim tarihi yapı kullanım izin belgesinin alındığı tarihtir. Kullanım belgesi alınmadan önce tasarruf hakkının devri söz konusu ise bu tarih vergi doğuran olaydır.

Uygulama da sıklıkla karşılaşılan bu durum topraktan satış adıyla da tabir edilmektedir. İ n aat faaliyetinde vergiyi doğuran olay inşaatın fiilinden bitmesi, tapu devrinin yapılması yada tasarruf hakkının devri ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla satış yapılmış olmalı ve için de bitmiş olması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş oluyor. Alınan  demeler **340 ALINAN S PARİ  AVANSLARI** hesabında muhasebele tirilmelidir.

İstanbul vergi dairesi başkanlığının bir  zelgesinde;

“...yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediğı müddetçe inşaat maliyeti olu mayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların avans olarak değerlendirilmesi ve söz konusu dairelerin teslim edildiğı dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.”¹⁰⁷

3.2. MALİYET KAVRAMI

Maliyet kavramı kapsam itibariyle çok geniş kapsamlı bir kavramdır.¹⁰⁸ Maliyet, belirli bir amaca yönelik kullanım ve tüketimlerin parayla ifadesidir. Üretim açısından maliyet ise işletmelerin, faaliyet konusunu oluşturan mam l ve hizmetleri elde etmek için harcadığı çeşitli üretim faktörlerinin para ile  l len değeridir. Üretim maliyeti esasına göre yapılan bu tanımlamada    önemli özellik bulunmaktadır:¹⁰⁹

- Bir harcamanın üretim maliyetine yüklenebilmesi için, o harcamanın işletmenin faaliyet konusunu oluşturan mam l veya hizmeti elde etmek için yapılmış olmalıdır.
- Bir  retim harcamasının maliyet sayılabilmesi için, parayla  l lebiyecek bir değer olması gerekmektedir.

¹⁰⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 17.08.2011 tarih ve B.07.1.G B.4.34.16.01-GVK 37-1326 sayılı  zelgesi.

¹⁰⁸ Salih  zel, *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2010, s.16.

¹⁰⁹  enlik, 272.

- Üretim maliyetinin faktör harcamalarının bir fonksiyonu sayılması için üretim faktörü kapsamının yeteri kadar geniş belirlenmesi gerekmektedir.

Literatüre ve uygulamaya bakıldığında maliyet, gider ve harcama kavramlarının karıştırıldığı ve eş anlamlı kelimeler gibi birbirinin yerine kullanıldığı görülmektedir.

Maliyet tanımı ile birlikte bu kavramlarında tanımı aşağıdaki gibidir;

- Giderler, işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve gelir elde edebilmesi için kullandığı ve tükettiği girdilerin parasal ifadesidir. Başka bir deyişle giderler, belli bir dönemin gelirleri için tüketilen mal ve hizmetlerin maliyetleridir.¹¹⁰
- Harcama ise, herhangi bir amaçla işletme tarafından ödenen nakdin, transfer edilen varlığın, katlanılan borcun veya sunulan hizmetlerin parasal olarak ifadesidir.¹¹¹

3.2.1. Maliyet Muhasebesi Tanımı ve Amaçları

Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt sistemidir. Maliyet muhasebesi, işletmenin daha çok iç yapısını ilgilendiren üretim eylemleriyle ilgili olduğundan, bu muhasebe dalına Analitik Muhasebe ya da İşletme Muhasebesi adı verilmektedir. Maliyet muhasebesinin amaçları aşağıdaki gibidir.¹¹²

Mamullerin maliyetini saptamak; üretilen mamullerin maliyetinin hesaplanmasına imkan sağlamaktadır. Satın alınan hammadde ve malzemelerin kayıtlanması, sınıflandırılması ve üretilen mamul için kullanılan miktarların hesaplanmasında maliyet muhasebesinden yararlanılmaktadır. Ayrıca üretilen mamül maliyetinin hesaplaması ve bu hesaba göre mamül satış fiyatının belirlenmesinde de maliyet muhasebesi verilerinden faydalanılmaktadır.

Maliyet kontrolüne yardımcı olmak; maliyetlerin ve üretimin sınıflandırılması ile her bir bölüm için maliyet hesaplaması yapılarak, üretim sonucunda ortaya çıkan aşırı ve anormal maliyetlerin karşılaştırılması yapılarak maliyet farklılıklarının kaynağının hangi üretim girdisinden ve hangi bölümden kaynaklandığı tespit edilerek, bu maliyetlerin kontrol altına alınması sağlanmaktadır.

¹¹⁰ Adiloğlu, 72.

¹¹¹ Nalan Akdoğan, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 5.Baskı, 2000, s.7-8.

¹¹² Ertuğrul Çetiner, *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2004, s.9.

Planlamaya yardımcı olmak; maliyet muhasebesi geçmişteki verilerden yararlanarak, işletme yöneticilerinin ileriye dönük hesaplama ve planlama yapmasına yardımcı olmaktadır. İşletme bütçelerinin hazırlanmasında ve bu bütçe rakamlarından dönemsel veya aylık sapmaların veya bütçe rakamlarının tutturulup, tutturulmadığının karşılaştırılmasında da maliyet muhasebesinden yararlanılmaktadır.

Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak; işletme yöneticileri eğer, üretimlerinde ürün çeşitliliğine gidecekse veya yeni bir ürün üretecekse bunların maliyetlerinin hesaplanmasında yine maliyet muhasebesinden yararlanacaklardır. Yeni bir üretim hattının kurulması veya kurulmaması konusunda karar verilirken maliyet muhasebesi verilerinden faydalanılmaktadır.

3.2.2. İnşaat İşlerinde Maliyeti Oluşturan Öğeler

İnşaat endüstrisinde ki işlere ait maliyet öğelerinin sınıflandırılması, ilgili kaynaklarda çeşitli şekilde yapılmış olmasına karşı bu sınıflandırmalar temelde aynı yaklaşım içinde olmaktadır. Burada yapılacak sınıflandırma tüm çalışma boyunca zaman zaman ortaya çıkabilecek kavram kargaşalığını ortadan kaldıracak ve ilgililere çalışmada kullanılan maliyet öğeleri hakkında açıklık getirecektir.

Bu nedenle, inşaat maliyetlerinin tahmininde muhasebe bölümünde kayıtlandırılmasında ve proje planlama ve kontrol tekniklerinin kullanılması sırasında hep aynı sınıflandırılma kullanılacaktır. Çalışmamızda kullanılacak olan maliyet öğeleri aşağıda görüldüğü gibi dört ana grup altında toplanmaktadır.¹¹³

3.2.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri

150 İlk Madde ve Malzeme hesabı aracılığıyla işletme deposuna gelen stoklar incelendiğinde, bu stokların bir kısmının inşaat işiyle doğrudan ilişkisinin kurulabilmektedir. Yani hangi inşaat işi için ne kadar kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilmektedir. Ancak bir kısım malzeme ya dolaylı bir şekilde inşaat işiyle ilişki kurulabilinir ya da ilişki kurulabilse bile bunun ne kadar olduğu tespit etmek ekonomik ve anlamlı değildir.¹¹⁴

Arsa karşılığı inşaat işinde arsanın inşaat yapımında kullanılma kararı verildiğinde arsa stoklardan çıkartılır. Bunun için 150 İlk Madde ve Malzeme hesabı

¹¹³ Kartal, s.34.

¹¹⁴ Mevlüt Karakaya, *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitapevi, 2007, s.58.

alacaklandırılırken, 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının borcuna kaydedilecektir. Arsa, konuta dönüşmesi ile birlikte stok özelliğini kaybeder ve tükenmiş maliyet niteliği kazanır.¹¹⁵

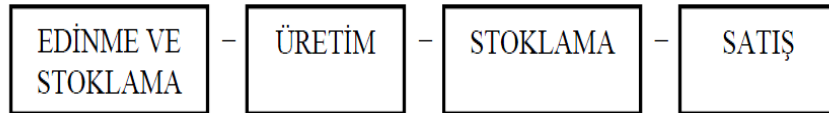
Direkt ilk madde ve malzeme giderleri üretilen mamulün bünyesine giren ve hangi mul veya mamul grubu için kullanıldıkları izlenilebilen ilk madde ve malzemelerdir. DİMM'e giderleri büyük defter hesabı olarak 710 kod numarası ile izlenmektedir.

Üretilen mamulün bünyesine temel madde olarak katılan ve herhangi bir dağıtım anahtarı gerektirmeden hangi mamul grubu için ne miktarda kullanıldıklarını izlenebilen ilk madde ve malzeme, üretimde kullanılmak üzere ambardan alınıp üretime verildikçe 7/A seçeneğinde "710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri" hesabı borçlanmakta, "150 No'lu İlk Madde ve Malzeme Stok" hesabı da alacaklanmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin "151 Yarı mamuller-üretim" hesabına yüklenmesinde ise 7/A seçeneğinde "711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma" hesabından yararlanılmaktadır.¹¹⁶

7/B seçeneğinde ise ilk madde ve malzemeler ambardan çekildikçe "790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri" hesabı borçlanmakta, ilgili stok hesapları alacaklanmaktadır. Giderlerin fonksiyonlarına dönüştürülmesinde ise bu hesabın borcunda toplanan giderler "798 Gider Çeşitleri Yansıtma/798.0 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma" hesabı alacağı ile "799 Üretim Maliyeti" hesabına devredilmektedir.¹¹⁷

İşletmelerin özellikle hammadde politikalarının belirlenmesinde, ekonomik çevrede yaşanan değişimlerden finansman sorunlarına kadar birçok etken rol oynamaktadır. Bu da işletme yöneticilerini daha rasyonel ve ekonomik çalışmalar yapmaları için zorlamaktadır.

Diğer bir ifadeyle, madde maliyetlerinin istenilen düzeyde tutulması;



döngüsünün etkin bir şekilde yönetilmesine bağlı bulunmaktadır.¹¹⁸

¹¹⁵ Vedat Ekergil, Canatay Hacıköylü, Salim Şengel, Ahmet Ağca, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını, No: 2805, Eskişehir: 2013, s.52.

¹¹⁶ Nalan Akdoğan, *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.207.

¹¹⁷ Akdoğan, s.207.

¹¹⁸ Melis Mutlu, *Muhasebe Standartlarının Maliyet Oluşumuna Etkisi ve İnşaat İşletmelerinde Uygulama*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Y.L.T. 2010, s.13.

3.2.2.2. Direkt İşçilik Giderleri

İnşaat işletmelerinde malzeme giderlerinden sonra inşaat maliyetlerini ilgilendiren en önemli maliyet unsuru işçilik giderleridir. Genel anlamda işçilik giderleri inşaat işletmelerini üretim ve hizmet gerçekleştirmek amacı ile çalışanlara emeklerini karşılığı olarak ödenen parasal bedelidir. İşçilik maliyetlerinin özellikle ayıran bir takım unsurlar vardır.

Bu özellikler şunlardır;

İşçilik stok yapılma olanağı bulunmayan bir maliyet unsurudur,

İşçilikler yapılan işin yanı sıra üzerinde çeşitli ekler yapılabilen bir maliyet unsurudur. Çıplak işçilik maliyetlerinin üzerine SSK işveren payı, çocuk zammı, ücretli izin, fazla mesai gibi ekler yapılabilmektedir.

İşçilik, doğrudan doğruya maliyetleri etkileyen bir unsurdur. Üretimde kullanılan tesis ve makinelerin etkili ve verimli kullanımı iş gücüne bağlıdır. Bu nedenle üretkenliği artırmak ve maliyetleri düşürme, doğrudan doğruya işçilerin bu konuda ki istek ve yeteneklerine bağlıdır.

İşçilik giderleri diğer üretim işletmelerinde olduğu gibi direkt ve endirekt olarak ikiye ayrılabilir.

• Direkt İşçilik

Direkt işçilik mamul veya hizmetlerin bünyesine kolay ve doğru ekonomik yollarla doğrudan doğruya yüklenebilen üretici işçiliklerdir. İnşaat işletmelerinde direkt işçilikler ise inşaat yapımında doğrudan çalışanlarla ilgili belli bir proje ve (inşaat) doğrudan doğruya yüklenebilen işçilik giderleri, direkt nitelikte olan giderlerdir.

İnşaat işine doğrudan doğruya yüklenebilen ve inşaat işinin temel yapısını oluşturan ilk madde ve malzemelerin biçimini, yapısını ve niteliğini değiştirebilen işçilik maliyetleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenmektedir.¹¹⁹ İnşaat faaliyetini sürdüren duvarcı, sıvacı, yalıtımcı gibi inşaat işletmesine bağlı işçilerin maliyeti direkt işçilik maliyeti olarak nitelendirilir. Taşerondan sağlanan hizmetlerde, taşeron işçileri genellikle inşaat işletmesinin kayıtlı çalışanı olmaması nedeniyle inşaat işine doğrudan yüklenebilen işçiliklerde bile direkt işçilik maliyeti kabul edilemez.¹²⁰

¹¹⁹ Rifat Üstün, *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Bilim ve Teknik Yayınevi, Eylül 1996, s.140.

¹²⁰ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.52.

İnşaat işinin üretiminde kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve bu işlere doğrudan doğruya yüklenmesi olanaksız veya ekonomik olmayan işçilikler endirekt işçilik olarak kabul edilir. Endirekt işçilikler 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir.¹²¹

Yüklenici, proje yöneticisi, tasarımcı, şantife şefi, güvenlik görevlisi gibi işçilik maliyetleri endirekt işçilik niteliğindedir. Ayrıca fazla çalışma ücretleri, ücrete bağlı ödemeler, sosyal güvenlik kesintileri, yan ödemeler ve boşa geçen işçilik maliyetleri de endirekt işçilik kapsamındadır. Ayrıca kamyon, vinç vb şoförleri birden fazla inşaat işine hizmet sunmaları durumunda, bu işçilerin maliyeti endirekt işçilik ve ortak maliyet olarak kabul edilerek, inşaat işleri arasında dağıtımına tabi tutulur.¹²²

Direkt işçilikler çıplak ücretlerden oluşması ve bireysel yada toplumsal sözleşmelerle bir hizmet akdine bağlandığı için çok kolay saptanabilir.¹²³

• Endirekt İşçilik

Direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretilen mamulün bünyesinde doğrudan doğruya yüklenemeyen işçilikler ise endirekt gider niteliğindedir. Diğer bir ifade ile inşaat maliyetlerine doğrudan doğruya yüklenemeyen, birden fazla proje için katılan, işçilik giderleridir.

Endirekt nitelik taşıyan ücret eklentilerinin kesine yakın saptanması olanaksızdır.¹²⁴

Bu işçilikler yönetici işçilikler, yardımcı işçilikler, şeklinde karşımıza çıkabilmektedir. Endirekt işçilik giderlerine şu örnekler verilebilir;

- Hazırlama, tamamlama ve temizleme işçilikleri
- Birden fazla inşaatta çalışan kamyon, buldozer, vinç kullanıcılarının ücretleri veya maaşları,
- Birden fazla inşaata bakan şantiye şefleri ve kontrolörleri maaşları,
- Yardımcı işçilikleri,
- Ücrete bağlı diğer ödemeler (tazminatlar, tatil ücretleri vs.)
- Ambar memuru ücretleri

3.2.2.3. Genel Üretim Giderleri

İnşaat işi üretilmesi sürecinde direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri ile direkt işçilik maliyeti dışında kalan tüm üretim maliyetlerini kapsamaktadır. Endirekt

¹²¹ Üstün, s.141.

¹²² Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.52.

¹²³ Özel, s.379.

¹²⁴ Özel, s.379.

malzeme, endirekt işçilik, amortisman giderleri, kira giderleri, sigorta giderleri, kırtasiye giderleri, ısınma giderleri, elektrik giderleri vb. gerçekleştiğinde 730 Genel Üretim Giderleri hesabında izlenir.¹²⁵

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri içinde yer almayan giderler ise diğer giderler olarak tanımlanır bu nedenle diğer giderler; diğer endirekt giderler ve genel yönetim giderlerinden oluşur.¹²⁶

Özel inşaat işletmeleri her inşaat işine ilişkin bir proje hazırlamaktadır. Projede inşaatın süreci zaman temeline göre oluşturulmaya çalışırken, aynı zamanda yapılacak işlerin tahmini maliyetleri de bütçelenmektedir. İşletmeler, bütçelerindeki parasal değerleri muhasebe kayıtlarında takip edebilmeleri için yansıtma hesaplarından yararlanır. Direkt ilk madde ve malzemelere ilişkin bütçe değerleri 711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Yansıtma hesabında izlenmektedir. Direkt işçilik maliyetlerine ilişkin bütçe değerleri 721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma hesabında ve genel üretim giderleri de 731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma hesabında takip edilir. Dönem sonlarında ise gerçekleşen değerler (710, 720 ve 730 kodlu hesaplar) ile bütçelenen değerler (711, 721 ve 731 kodlu hesaplar) birbirleriyle karşılaştırarak kapatılır. Burada direkt ilk madde ve malzemelerin, direkt işçiliklerin ve genel üretim maliyetlerinin kendi aralarında karşılaştırılacakları aşikârdır. Eğer gerçekleşen değer ile bütçelenen değerler arasında farklar ortaya çıkarsa, bunların nedenleri araştırılır. Bu durum aslında yapılan proje ile gerçekleşen durum arasındaki olumlu veya olumsuz durumlardır ve olumsuz durumlar için önlemler almak için projede güncellemelere gitmek gerekebilir.¹²⁷

Endirekt Maliyetler: Sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetleri olarak adlandırılan endirekt maliyetler, inşaatla ilgili olmakla beraber işlere doğrudan yüklenmesi güçlük yaratan ve direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeronlara yaptırılan işler maliyetleri dışındaki maliyetler olmaktadır. İnşaat faaliyetlerinde, belirli bir maliyet birimi için spesifik olarak teşhis edilebilen fakat direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeron maliyetleri dışında kalan maliyetler diğer direkt maliyetler olarak ifade edilmektedir.

Diğer direkt maliyetlere örnek olarak, şantiye alanında yapılan geçici tesislerin amortisman payları verilebilir. Endirekt maliyetlere örnek olarak, gözetmenlerin

¹²⁵ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.53.

¹²⁶ Hayrettin Usul, *İnşaat Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 37, Isparta: SDU Basımevi, 2003, s.36.

¹²⁷ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.53.

maaşları, bakım onarım maliyetleri, kalite kontrol maliyetleri, araç çalıştırıcıların ücretleri, mazot- yağ maliyetleri, taşıt amortisman maliyetleri örnek verilebilir. Burada adı geçen endirekt maliyetler, sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetlerin dağıtımında kullanılan dağıtım yöntemlerine benzer bir şekilde uygun dağıtım ölçüleri kullanılmak suretiyle dağıtım tabi tutulacaklardır.

Genel Yönetim Giderleri: Genel yönetim giderleri, “belirli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin var oluşundan kaynaklanan giderler” olmaktadır. Bu giderler işletmenin var oluşundan kaynaklanan giderler oldukları için, inşaat işletmesinin genellikle yaptığı işlerden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadırlar.

Bu nedenle, genel yönetim giderlerinin kontrol edilemez bir niteliği bulunmaktadır. Bu nedenle, dağıtım tabi tutulmalarından pek fazla yarar sağlamamakta ve genellikle dönem gideri olarak işlem görmektedir. Genel yönetim giderlerine örnek olarak, işletme müdürlerinin maaşları, idari personelin maaşları, merkez bina amortismanı ve vergileri, büro malzemeleri, merkez bina telefon, sigorta vb. giderler verilebilir.¹²⁸

3.3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

Kat karşılığı inşaat işleri yaygın uygulama alanı bulmaktadır. Arsa sahibine, arsasına karşılık kat ya da işyeri gibi gayrimenkuller verilmektedir. Kat karşılığı inşaat işleri özel inşaat işidir. Özel inşaat işletmeleri kendi nam ve hesabına, kendi veya başkasına ait arsa veya arazisi üzerine inşaat faaliyeti sürdüren işletmelerdir. Kat karşılığı inşaat işleri bir özel inşaat işletmesinin başkasının arsası üzerine inşaat yapması işidir. Bu şekilde yapılan inşaat sonucu üretilen daire işyeri gibi yapılar belli bir sözleşme çerçevesinde taraflar arasında paylaşılır. Diğer bir deyişle arsa sahibine arsası karşılığı yapılan inşaatın belli bir kısmı devredilir. Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa, gerçek bir kişiye ait ya da bir işletmenin aktifine kayıtlı olabilir. Arsa sahibi arsanın belli bir bölümünü inşaatı yapan müteahhit ya da işletmeye devretme, bunun karşılığında arsa sahibine üretilen arsa bedeli olarak üretilen daire ve/veya işyerlerinin belli bir kısmı verilmektedir.¹²⁹

Hızlı nüfus artışı ve özellikle küçük yerleşim yerlerinden göçler nedeniyle, nüfusun giderek kalabalıklaştığı büyük şehirlerde konut ihtiyacı da gün geçtikçe nüfusa paralel artmakta, yeterli arsa üretilemediğinden mevcut arsaların da değeri yükselmektedir.

¹²⁸ Kartal, s.38.

¹²⁹ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.133.

Dolayısıyla müteahhitler, arsanın finansmanında zorlanmaktadırlar. Yine, özellikle konut ya da iş yeri fiyatlarının yüksek olduğu bölgelerde, boş arsa sahipleri ya da üzerindeki binadan daha fazla değer arz eden arsaların sahipleri de arsalarını daha iyi değerlendirmek, daha kıymetli bir veya birkaç konut ya da işyeri sahibi olmak imkanı mevcutken, böyle bir yapıyı inşa ettirecek finansmandan çoğu zaman yoksun olmaktadır.

Tüm bu nedenler müteahhitler ve arsa sahiplerini “kat karşılığı inşaat”, “arsa karşılığı inşaat”, “arsa karşılığı kat yapımı”, “arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı” gibi isimlerle adlandırılan bir sistem içerisinde buluşturmaktadır.¹³⁰ Piyasada yaygın olarak görülen bir inşaat türüdür.¹³¹

Kat karşılığı inşaat ya da arsa karşılığı inşaat; yapılan inşaatın bedelinin ya da devredilen arsanın bedelinin inşaatı bağımsız bölüm olarak verildiği inşaatlara denir.

• **Kat karşılığı arsayı müteahhide verirken dikkat edilecek hususlar:**

- İnşaatı yapacak olan müteahhit firmanın referanslarını incelenmelidir.
- Eğer inşaatı yapacak olan yeni bir müteahhit ise bankalar ve gerekli kurumlar tarafından hakkında ayrıntılı bilgi alınmalıdır.
- En çok dikkat edilmesi gereken başka bir nokta ise, müteahhit firmanın daireleri teslim etme süresidir. Bu süre eğer sözleşmede değerlendirilmez ise, hesaplanan süreden seneler sonra daire sahibi olabilirsiniz. Bu süre genellikle 12-18 ay ve bölgeye göre değişim göstermektedir.
- Yapılacak olan projenin iyi analiz edilmesi ve yapımında kullanılacak malzemelerin kalitesinin tespit edilmesi gerekir.
- Müteahhit ve arsa sahibini zor durumda bırakmayacak şekilde her iki tarafa da uygun şartları sağlayan bir sözleşme yapmak çok önemlidir.

İnşaatı yapacak olan müteahhit firmaların daha önce yaptıkları kat karşılığı arsa uygulamalarına bakarak, alıcı ve satıcı arasında dava olup olmamasına dikkat edilmelidir.¹³²

¹³⁰ Turut Şenol, *Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, D.T., 2007, s.1.

¹³¹ Dursun Ali Turanlı, “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler Katma Değer Vergisine Tabi midir?”, *Mali Çözüm*, İSMMMO Yayın Organı, Ocak-Şubat, Yıl:2008, Sayı:85, s.139.

¹³² <http://gayrimenkulhaberleri.blogspot.com.tr/2012/04/kat-karslig-arsa-nedir-arsa-sahibi.html>, E.T.: 06.08.2014.

• Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi

Kat karşılığı inşaat işlerinde taraflar belli bir sözleşme çerçevesinde işlemleri yürütürler. Sözleşmeye göre arsa sahibi arsayı teslim etmekle yükümlü iken inşaat işletmesi arsa karşılığı olarak belirlenen daire veya işyeri vb. teslim etmekle yükümlüdür. Diğer yandan gerçek kişiler arsa karşılığı elde ettikleri gayrimenkulleri elde ediş tarihinden itibaren 5 yıl içinde elden çıkarmaları durumunda elde ettikleri kazanç Gelir Vergisi Kanunu'na göre değer artış kazancı olarak vergilendirilir. İşletmeler aktifine kayıtlı arsa karşılığı elde ettikleri gayrimenkuller bakımından devrettikleri arsa tutarı ile elde ettikleri gayrimenkul arasındaki fark ticari kazanç olarak değerlendirilir. Kat karşılığı inşaat işleri sonucunda konut işyeri gibi bir yapı üretimi gerçekleşmektedir. Bu nedenle kat karşılığı inşaat işleri de bir üretim işletmesi niteliği taşımaktadır. Bu nedenle muhasebe uygulamaları bakımından üretim işletmelerine benzer bir uygulama yapılır. Kat karşılığı inşaat işlerinde belli bir arsa üzerine ilk madde ve işçilik kullanımı yoluyla bir yapı üretimi gerçekleşmektedir.¹³³

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi arsa maliki ile yüklenici arasında kurulan karma tipli isimsiz bir sözleşmedir.¹³⁴ Bu tip işlemlerde (sözleşmelerde) iki taraf bulunmaktadır.¹³⁵

1. Taraf: Arsanın maliki şirket,
2. Taraf: Arsaya inşaat yapan inşaat şirketi.

Kat karşılığı inşaat sözleşmesini Maliye İdaresi “trampa sözleşmesi” olarak değerlendirmektedir. Danıştay ise, hukuki açıdan bir çok işlemi içeren ve arsanın değerlendirilmesi amacına yönelik, Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerinin uygulamasını da gerektiren, tamamen kendisine özgü (sui generis) bir hukuki muamele olarak nitelendirmektedir.¹³⁶

Arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesi; arsa sahibinin kendisine devredeceği belirli arsa payı veya daireye karşılık, müteahhidin kendi malzemesiyle arsa üzerine bağımsız bölümler inşa ederek, bir bina meydana getirmeyi taahhüt ettiği sözleşmelerdir.¹³⁷

Bu anlaşmayla arsa sahibi arsa paylarının bir bölümünün mülkiyetini müteahhide veya üçüncü bir kişiye geçirme borcu altına girmekte, bir bölüm payların mülkiyeti ise

¹³³ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.133.

¹³⁴ Hasan Erman, *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, İstanbul: Der Yayınları, 2. Basım, 2007, s.4.

¹³⁵ Nesimi Yaşar, “Kat Karşılığı İnşaat”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, Kasım-Aralık, Yıl:2007, Sayı:84, s.171.

¹³⁶ www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/114/arsakar.ppt, E.T.: 22.11.2015

¹³⁷ <http://www.ongoren.av.tr/pdf/bulten/trb032013-Kat-karsiligi-insaat-sozlesmeleri.pdf>, E.T.: 22.11.2015

kendisine saklanmaktadır. Müteahhit ise, mülkiyeti kendisine devredilecek olan arsa payları karşılığında bağımsız bölümler yapmayı taahhüt ve bu bağımsız bölümlerden arsa sahibine isabet edeni ona devretmeyi borçlanmaktadır.¹³⁸ Bu şekilde yapılan sözleşmeler, Borçlar Kanunu hükümleri baz alınarak hazırlanıyor.

3.4. KAT KARşILIğI İNşAAT İşLETMELERİNDE MALİYET SAPTAMASI

Kat karşılığı arsa şeklinde bina yapılması durumunda, maliyete aktarılacak arsa maliyeti müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin arsa paylarının maliyetidir. Kat karşılığı arsa şeklinde yapılan işlerde yapılan inşaatın bağımsız bölümlerinin bir kısmı arsa sahibinin, bir kısmı ise müteahhit firmanın olmakta, dolayısıyla arsa sahibi müteahhide müteahhitte kalan bağımsız bölümlerin arsa payını vermiş, müteahhit de bunun karşılığı olarak arsa sahibine kalan bağımsız bölümlerin inşaatını yapmış olmaktadır. Kat karşılığı arsa şeklinde bina yapılması özellikle Maliye Bakanlığı tarafından bir takas işlemi olarak görünmekle birlikte işlem basit bir takas işlemi değildir. Kat mülkiyeti yasasına göre özel bir ortaklık şekli kurulmaktadır. Mülkiyet tam olarak birbirlerinden ayrılmaz.

Bir ortaklık kurulmakta ve bu ortaklığa bir taraf arsasını bir taraf da inşaat maliyetini koymakta, ortaya çıkan ürün de Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine tabi özel bir mülkiyet şekli çıkmaktadır. Bu mülkiyet şeklinde bağımsız bölümler üzerinde mal sahiplerinin mülkiyet hakkı kurulmakla birlikte sınırsız değildir. Arsa sahibi arsayı vererek onun yerine başka bir mal almamakta, yine mülkiyet sınırları tam olarak ayrıştırılamayan ortak kullanım alanları olan özel bir yapı içine girmektedir. Aynı şey müteahhit firma için de geçerlidir. Bir şeyi satıp başka bir şey almak şeklinde bir işlem bulunmamaktadır.

Müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti arsa sahibinde kalan bağımsız bölümlerin inşaat maliyetidir. Arsa sahibi açısından da kendisinde kalan bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın maliyet bedelidir. Yani müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin toplam maliyeti toplam inşaat maliyetidir. Arsa sahibine kalan bağımsız bölümlerin maliyeti ise arsanın toplam maliyeti olmaktadır.

¹³⁸  zg r Katip Kaya, *Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi*, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,  zel Hukuk Anabilim Dalı, Y.T.L., İstanbul: 1993, s.80.

Müteahhit firmanın arsa sahibine belli sayıda bağımsız bölüm vermesinin yanı sıra bir miktar nakden ödeme yaptığı da görülmektedir. Bu durumda, müteahhide kalan bağımsız bölümlere ait arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ile nakden yapılan ödemenin toplamı olur. Bu tutar müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlere, bu bağımsız bölümlerin metrekaresi itibarıyla toplamlarına bölünüp, her bağımsız bölümün alanına isabet eden kısım bulunmak suretiyle dağıtılır. Bu şekilde hesaplama yapmak bir zorunluluk olmamakla birlikte, maliyet saptamasında anlamlı ve gerçekçi bir ölçü olduğu için, imalat muhasebesinde kabul edilmiş bir ölçüdür. Bunun yerine, kat irtifakında görünen bağımsız bölümlerin arsa paylarının esas alınması da mümkündür. Bu durumda, toplam inşaat maliyeti ve varsa arsa sahibine ödenen tutar toplamı, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlerin arsa payları toplamına bölünerek birim arsa payına düşen maliyet bulunup, bu tutar da her bağımsız bölümün arsa payı ile çarpılarak arsa maliyetlerinin hesaplanması mümkündür.

Örnek 1: Papatya İnş. A.Ş. ile Bay X arasında Bay X'in arsası üzerine kat karşılığı bir site yapılması konusunda anlaşmışlardır. Yapılan anlaşmanın özeti şöyledir:

Sitede toplam 360 konut ve 40 işyeri bulunacaktır. Konutlardan 100 tanesi 120, 100 tanesi 150 ve 160 tanesi 180 m² olacaktır. İşyerlerinden 10 tanesi 30, 20 tanesi 40, 8 tanesi 60 ve 2 tanesi 100 m² olacaktır. Ortak kullanım alanında yeşil park alanı, çocuk parkı ve bir adet 16 sınıflı ilköğretim okulu olacaktır.

PAPATYA A.Ş. sözleşmenin yapıldığı gün 10 bin lira nakit ödeme yapacak ve bağımsız bölüm paylaşımı şöyle olacaktır:

<u>Cinsi</u>	<u>PAPATYA A.Ş.</u>	<u>Bay X</u>
120 m ² 'lik konut	30	
150 m ² 'lik konut	70	30
180 m ² 'lik konut	120	40
30 m ² 'lik işyeri	6	4
40 m ² 'lik işyeri	16	4
60 m ² 'lik işyeri	6	2
100 m ² 'lik işyeri	1	1

İnşaat bittiğinde PAPATYA A.Ş.'nin Bay X'e yaptığı nakit ödeme hariç, ortak alanlar ve okul inşaatı dahil toplam inşaat maliyeti 25 milyon liradır.

Bu duruma göre bağımsız bölümlerin alanları ile bu alanların dağılımı şöyle olmaktadır:

<u>Cinsi</u>	<u>PAPATYA A.Ş.</u>	<u>Bay X</u>	<u>PAPATYA A.Ş.</u> <u>Alanı</u>	<u>Bay X</u> <u>Alanı</u>
120 m ² 'lik konut	70	30	8400	3600
150 m ² 'lik konut	70	30	10500	4500
180 m ² 'lik konut	120	40	21600	7200
30 m ² 'lik işyeri	6	4	180	120
40 m ² 'lik işyeri	16	4	640	160
60 m ² 'lik işyeri	6	2	360	120
100 m ² 'lik işyeri	1	1	100	100
TOPLAM			41780	1580

Buna göre inşaatın metrekare maliyeti şöyle olacaktır:

$$25.000.000 / (41780 + 15800) = 25.000.000 / 57580 = 434,18 \text{ TL}$$

Arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin maliyeti 434,18. x 15800 = 6.860.044 TL'dir. Arsa sahibine ayrıca 10 bin lira verildiğinden PAPATYA A.Ş.'nin bağımsız bölümlerinin toplam arsa maliyeti (6.860.044 + 10.000 =) 6.870.044 TL'dir. Metrekare başına düşen arsa maliyeti ise (6.870.044 / 41780=) 164,43 liradır.

Buna göre, PAPATYA A.Ş.'nin bağımsız bölümlerinin metrekare arsa maliyeti 164,43 TL, metrekare inşaat maliyeti yukarıda hesaplandığı üzere 434,18 TL olduğuna göre, metrekare maliyeti (164,43 + 434,18 =) 598,61 TL olmaktadır.

Bağımsız bölümlerin maliyetleri de buna göre hesaplanacak ve muhasebe kayıtlarına alınacaktır.

Örnek 2: Kat karşılığı arsa şeklinde yapılacak inşaatın kat irtifakına göre, arsanın toplam alanı 1500 m² olup, arsaya yapılacak inşaatda 24 bağımsız bölüm bulunmaktadır. Bağımsız bölümlerden müteahhide kalacak olanların arsa payı 850/1500, arsa sahibine kalan bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti 340 bin liradır. Arsa maliyetinin 850'ye bölünmesi suretiyle birim arsa payına düşen maliyet bulunur. Her bağımsız bölümün arsa payı bu tutarla çarpılarak da arsa maliyeti bulunur. Buna göre, arsa payı 65/1500 olan bir bağımsız bölümün arsa maliyeti şöyle olacaktır:

$$340.000 / 850 = 400$$

$$400 \times 65 = 26.000$$

Arsa sahibinin müteahhit firmadan arsa karşılığında belli sayıda bağımsız bölümün yanı sıra bir miktar nakit alması durumunda, nakden aldığı tutar arsa sahibi açısından müteahhide verilen arsa payının, aldığı bağımsız bölümlerin inşaat maliyetinin üzerine

aldığı bir tutardır. Dolayısıyla arsanın bir kısmının devri karşılığında alınmış olmaktadır. Bu nedenle arsa satış geliri niteliğindedir.

Kat karşılığı arsa işlemlerinde bazen birden fazla arsanın müteahhit firmaya verildiği, fakat tek arsa üzerine yapılan inşaatın arsa sahibine bağımsız bölüm verildiği de olmaktadır. Bu şekilde işlem yapılırsa müteahhit firmanın arsa sahibine verdiği bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti yalnız üzerindeki inşaatın arsa sahibine pay verilen arsanın maliyeti değil, alınan arsaların toplam maliyetidir. Arsa sahibine bağımsız bölüm verilmemiş arsalar da bu inşaat maliyetinden pay verilmek suretiyle değerlendirme yapılması gerekir.

Örnek 3: HAK İnş. A.Ş. ile Bay Y arasında yapılan sözleşmeye göre;

- Bay Y'nin Yeniköy'de bulunan biri 2.100 m², diğeri 2.900 m² iki arsası üzerine inşaat yapılacaktır. İnşaatı HAK İnş. A.Ş. yapacaktır.
- Bay Y'ye 2.100 m² olan arsa üzerine yapılacak konuttan toplam alanları 12.000 nr olan 80 adet konut verilecektir.
- Birinci arsaya 150 nr'lık 84 daire, ikinci arsaya ise 150 m'lik 116 adet daire yapılabilmektedir.
- Birinci arsaya bina yapılmış ve 3.780.000 TL'ye mal olmuştur.
- Şirketin gerekli finansmanı sağlayamaması nedeniyle ikinci arsaya yapılacak inşaat yapılamamıştır.

Buna göre 3,780 milyon liraya mal olan inşaat alanı 12.600 m² olduğundan inşaat birim maliyeti 300 liradır.

Arsa sahibine verilen konutların toplam inşaat maliyeti $12.000 \times 300 = 3,6$ trilyon liradır. Bu tutar HAK İnş. A.Ş.'nin mülkiyetine geçen ikinci arsa ile birinci arsadaki binada sahibi olduğu dairelere ait arsa payının maliyetidir. İki arsada yapılabilecek inşaatların şirkete kalacak kısımların alanı $(116 + 4 =) 120$ daire için toplam $(120 \times 150 =) 18.000$ m²'dir. Birim arsa maliyeti ise $(3.600.000 / 18.000 =) 200$ TL'dir. Biten bölümden şirkete kalan her dairenin arsa maliyeti ise $(150 \times 200 =) 30.000$ TL'dir. Bu dairelerin inşaat maliyetleri ise $(150 \times 300 =) 45.000$ TL'dir.

Boş arsanın maliyeti $(200 \times 17.400 =) 3.480.000$ TL'dir.

İnşaat bittiğinde maliyetlerin tamamının 151 Yarı Mamuller Hesabında toplandığını varsayarsak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

250	Arazi ve Arsalar	3.480.000
152	Mamuller	300.000
152.1	.. No'lu Dai.	75.000
152.2	.. No'lu Dai.	75.000
152.3	.. No'lu Dai.	75.000
152.4	.. No'lu Dai.	75.000
151 Yarı Mamuller		3.780.000

Örnek 4: (X) firması Bay (Y) ile Bay (Y) nin arsasının üzerine kat karşılığı arsa şeklinde inşaat yapılması konusunda anlaşmışlardır. İnşaat toplam 10 bağımsız bölümden oluşacak ve bunlardan 4 tanesi arsa sahibin olacaktır. İnşaattaki bütün bağımsız 150 şer m² olup, inşaat için yapılan toplam harcama 450 bin liradır.

A firmasına 6 bağımsız bölüm kalacağına ve alanları toplamı (6x 150=) 900 m² olduğuna göre, bağımsız bölümlerin her birinin maliyeti (450.000 / 900) x 150 = 75.000 TL olacaktır.

Örnek 5: (D) firması Bayan (E) ile Bayan (E) nin arsası üzerine kat karşılığı arsa şeklinde inşaat yapılması konusunda anlaşmışlardır. İnşaat toplam 50 bağımsız bölümden oluşacak ve bunlardan 20 tanesi arsa sahibinin olacaktır. Ayrıca (D) firması Bayan (E) ye 100 bin lira ödeyecektir. (D) firmasına kalan bağımsız bölümlerden 15 tanesi 150 şer m², 15 tanesi de 140 ar, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerden 12 tanesi 150, 8 tanesi 140 m² olup, inşaat için yapılan toplam harcama 2 milyon liradır.

Toplam inşaat alanı;

$$(15+12) \times 150 = 4050$$

$$(15+8) \times 140 = 3220$$

$$\text{Toplam} = 7270 \text{ m}^2 \text{ dir.}$$

İnşaat maliyeti 2 milyon lira olduğuna göre metrekare inşaat maliyeti (2.000.000/ 7270=) 275,10 liradır.

Bayan (E) nin aldığı bağımsız bölümlerin alanları toplamı; 12x150=1800 8x140= 1120 Toplam 2920 m² dir.

Buna göre, Bayan (E) nin aldığı bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti (275,10 x 2920=) 803.292 liradır.

Bayan (E) ye ayrıca 100 bin lira verildiğinden (D) firmasına kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti $803.292 + 100.000 = 903.292$ liradır.

(D) firmasına kalan bağımsız bölümlerin alanı $(7270 - 2920 =) 4350 \text{ m}^2$ 'dir. Buna göre, metrekare bağımsız bölüm başına arsa maliyeti $903.292 / 4350 = 207,65$ liradır. Buna göre de, 150 m^2 olan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti $150 \times 207,65 = 31.147,50$ lira, 140 m^2 olan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti $140 \times 207,65 = 29.071 \text{ TL}$ 'dir.

İnşaat maliyetleri m^2 başına 275,10 lira olduğuna göre inşaat maliyetleri de;

150 m^2 olanlar için $150 \times 275,10 = 41.265$ lira,

140 m^2 olanlar için $140 \times 275,10 = 38.514$ liradır.

Bağımsız bölüm maliyetleri;

150 m^2 olanlar için $41.265 + 31.147,50 = 72.412,50$ lira,

140 m^2 olanlar için $38.514 + 29.071 = 67.585$ liradır.

3.5. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARI

Kat karşılığı inşaat işlerinde maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Gider hesapları uygulamada esneklik sağlamak üzere iki seçenek halinde 7/A ve 7/B olarak sunulmuştur. 7/A seçeneğinde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7/B seçeneğinde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu suretle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde izlenmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik tanınmıştır. Özel inşaat işletmeleri işletme özelliği ve büyüklüğüne göre 7/A veya 7/B seçeneğinden birisini uygulayabilecektir. Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Gider Yerleri (10-99) aşağıdaki gibi bölümlenir.

- Esas üretim gider yerleri
- Yardımcı üretim gider yerleri
- Yardımcı hizmet gider yerleri
- Yatırım gider yerleri
- Üretim yerleri yönetimi gider yerleri
- Araştırma ve geliştirme gider yerleri
- Pazarlama, satış ve dağıtım gider yerleri

- Genel yönetim gider yerleri.¹³⁹

Kat karşılığı inşaat işlerinde gider çeşitleri hesaplarının kodlamasında aşağıda belirtilen sınıflama esas alınmıştır.

Gider hesapları grupları:

1. İlk madde ve malzeme
2. İşçi ücret ve giderleri
3. Memur ücret ve giderleri
4. Dışardan sağlanan fayda ve hizmetler
5. Çeşitli giderler
6. Vergi, resim ve harçlar
7. Amortismanlar ve tükenme payları
8. Finansman Giderleri

7/A Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Kat karşılığı inşaat işlerinde 7/A seçeneğini uyguladıklarında kullanabilecekleri hesaplar şöyle sıralanabilir;

- 710. Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı
- 711- Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı
- 720. Direkt İşçilik Giderleri Hesabı
- 721- Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı
- 730. Genel Üretim Giderleri Hesabı
- 731- Genel Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 750. Araştırma ve Geliştirme Giderleri
- 751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı
- 760. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- 761- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı
- 770. Genel Yönetim Giderleri Hesabı
- 771- Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı
- 780. Finansman Giderleri Hesabı
- 781- Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

¹³⁹ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.135.

Giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

7/B Seçeneğine Göre Maliyet Hesapları

Bu uygulamada maliyet hesap grupları aşağıdaki gibi bölümlenir:

79 GİDER ÇEŞİTLERİ

790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri □ □

791 İşçi Ücret ve Giderleri

792 Memur Ücret ve Giderleri

793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

794 Çeşitli Giderler

795 Vergi, Resim ve Harçlar

796 Amortismanlar ve Tükenme Payları

797 Finansman Giderleri

798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları

799 Üretim Maliyet Hesabı¹⁴⁰

Hesapların işleyişi ise şöyledir; giderler tahakkuk ettikçe dönem boyunca 790-797 No'lu çeşit esasına göre bölümlenmiş ilgili gider hesaplarının borcuna kaydedilir.

3.6. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRMESİ

Kat karşılığı inşaat işleri arsa üzerine ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik kullanarak yapı üretme faaliyetidir. Bunun içinde arsa, ilk madde ve malzeme alımları, işçilik ücretleri ve doğrudan inşaatlara yüklenemeyen genel üretim giderleri maliyet kalemlerini oluşturur. İnşaatın maliyetinin tam ve güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi açısından maliyet kalemlerinin doğru bir şekilde kayıt altına alınması önemlidir. Kat inşaat işlerinde oluşan maliyetler, ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplarına borç kaydedilir.¹⁴¹

Kat karşılığı inşaat işleri özel inşaat işidir. Özel inşaat işlerinde maliyet arsa ve toplam inşaat maliyetlerinden oluşmaktadır. Özel inşaat işleri yapan işletmeler kat karşılığı inşaat işlerinde arsaya herhangi bir bedel ödememektedirler. Başkasına ait arsa karşılığında daire, işyeri ya da kat vermek uygulamasında “arsa sahibine verilen

¹⁴⁰ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.135.

¹⁴¹ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.136.

dairelerin maliyeti arsanın maliyetini” oluşturur. Bu nedenle arsa maliyeti ancak inşaatların tamamlanması ve inşaatı oluşturan bölümlerin maliyetlerinin saptanmasında tespit edilir.¹⁴²

Kat karşılığı inşaat işleri arsa üzerine işyeri, konut gibi yapılar yapmak suretiyle sürdürülen faaliyetlerdir. Bu nedenle ilk madde malzeme işçilik gibi giderler yapı üretimi gerçekleştirilir. Bu nedenle bu faaliyetler üretim faaliyetleri de bir üretim işletmesinde olduğu şekilde kayıt altına alınırlar.¹⁴³

3.7. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNDE MUHASEBE KAYIT SİSTEMİ

Özel inşaat işletmeleri birer üretim işletmesidir. Çünkü işletmeler, üretim giderlerini kendi nam ve hesaplarına yapmakta ve inşa ettikleri yapıları satmaktadırlar. Bunun dışında inşaat taahhüt işletmeleri, faaliyetleri yönünden üretim işletmesi gibi görünseler de hizmet işletmesi sayılırlar. Çünkü:

- Kendi istedikleri değil müşterilerinin istediği yapıyı inşa etmektedir.
- İnşa edilecek yapı için gerekli girdileri yapacakları sözleşmeye göre bizzat temin etseler bile tedarik işlemi kendi namlarına fakat sonuçta müşteri hesabına olacaktır.
- Faaliyet karı, önceden sözleşme ile belli edilmiş bedel içinde yer almaktadır.
- İnşa edilen yapının pazarlanması için çaba gösterilmez.¹⁴⁴

İşletmelerin kendi arsa veya arazisi üzerine yada kat karşılığı başkalarına ait arsa veya arazi üzerine satmak amacıyla inşa ettiği bina ve benzeri inşaatlarla ilgili maliyetler, hizmet üretim maliyeti olarak değil, dönem içinde üretim giderleri hesaplarından **710, 720 ve 730 No’lu** hesaplarda izlenir. Özel inşaat işlerinin aynı yıl içinde bitirilememesi halinde, inşaat maliyetinin bilançoda **170-178 No’lu** hesaplara değil, **151 No’lu Yarı Mamuller Üretim** hesabına devredilmesi gerekir. Tamamlandığı halde henüz satılmayan bina ve bağımsız bölümlerinde yine 15-Stoklar grubu içinde yer alan 152- Mamuller hesabında izlenmesi gerekir.¹⁴⁵

¹⁴² Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.136.

¹⁴³ Ekergil, Hacıköylü, Şengel ve Ağca, s.136.

¹⁴⁴ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Muhasebe ve Finansman, *İnşaat Kayıtları*, Ankara: 2007, s.10.

¹⁴⁵ Sakıp Şeker, “Özel İnşaat İşlerinde Muhasebe Vergi Uygulamaları”, *Sempozyum Notları*, Muğla SMMM Odası, 2011.

1. İlk madde malzeme alış kaydı¹⁴⁶

_____/ / _____
150 İlk Madde Malzeme
191 İndirilecek KDV
100 Kasa
_____/ / _____

2. İlk madde malzemenin inşaatta kullanılması

_____/ / _____
710 D.İ.M.M Giderleri
150 İlk Madde Malzeme
_____/ / _____

3. Üretimde kullanılan giderlerin alış kaydı

_____/ / _____
720 Direkt İşçilik Giderleri
730 Genel Üretim Giderleri
191 İndirilecek KDV
770 Genel Yönetim Giderleri
191 İndirilecek KDV
760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
191 İndirilecek KDV
780 Finansman Giderleri
100 Kasa
_____/ / _____

4. Devam eden inşaat hesabındaki giderlerin yıl sonu yarı mamul hesabına devri

_____/ / _____
151 Yarımamul Üretim
711 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma
731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma
_____/ / _____

¹⁴⁶ T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Muhasebe ve Finansman, *İnşaat Kayıtları*, Ankara: 2007, s.10.

5. Yarı mamul hesabına atılan gider hesaplarının kapatılması

_____ // _____

711 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Yansıtma

721 Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma

731 Genel Üretim Giderleri Yansıtma

710 Direkt İlk Madde Mlz Giderleri.

720 Direkt İşçilik Giderleri

730 Genel Üretim Giderleri

_____ // _____

6. Biten dairelerin mamuller hesabına alınış kaydı

_____ // _____

152 Mamuller

151 Yarı mamuller

_____ // _____

7. Maliyet hesaplarının sonuç hesaplarına devri kaydı

_____ // _____

620 Satılan Mamuller Maliyeti

152 Mamuller

_____ // _____

8. Yansıtma hesaplarının gelir tablosu hesaplarına devri

_____ // _____

631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

632 Genel Yönetim Giderleri

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma

761 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Yansıtma

781 Finansman Giderleri Yansıtma

_____ // _____

8. Maliyet hesaplarının fiili maliyet hesapları ile karşılaştırılarak kapatılması

_____ // _____

771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma

761 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Yansıtma

781 Finansman Giderleri Yansıtma

770 Genel Yönetim Giderleri

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

780 Finansman Giderleri

_____ // _____

9. Gider hesaplarının sonuç hesaplarına devri

_____ // _____

690 Dönem Karı veya Zararı

620 Satılan Mamuller Maliyeti

631 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

632 Genel Yönetim Giderleri

660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

_____ // _____

10. Dönem K/Z hesabının dönem net K/Z hesabına devri

_____ // _____

690 Dönem Karı veya Zararı

692 Dönem Net Karı veya Zararı

_____ // _____

11. Dönem net karının veya zararının Bilanço hesabına devri

_____ // _____

591 Dönem Net Zararı

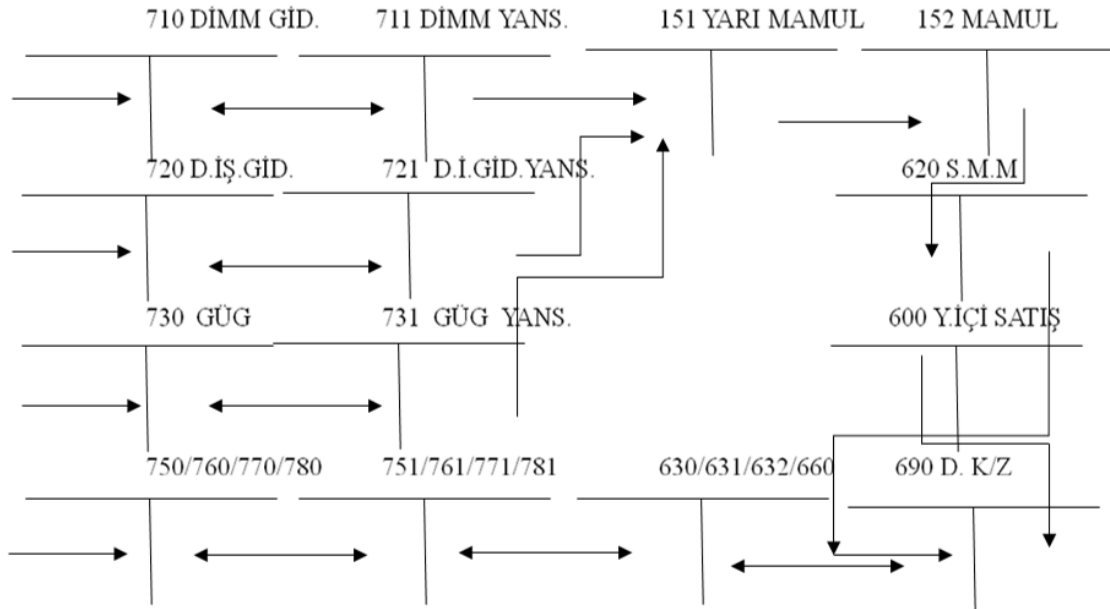
692 Dönem Net Karı veya Zararı

_____ // _____

692 Dönem net Karı veya Zararı

590 Dönem net karı

_____ // _____



Şekil 4.1: 7/A Seçeneğine Göre Özel İnşaat İşletmelerinde Maliyet Hesapları Akışı

Kaynak: Şenlik, s.636.

3.8. ARSA SAHİBİNE KONUT TESLİMİ VE MALİYET TESPİTİ

Müteahhitlerce arsa sahibine daire teslimlerinde en önemli konu KDV matrahının tespiti. Kat karşılığı inşa edilen birimlerin tesliminde de KDV matrahı, emsal bedeli olmalıdır. Danıştay'ın bu yönde kararları da mevcuttur.

VUK 267. maddesinde maliyet bedeli esasına göre; emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5 perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Arsa sahibine teslim edilen konutların maliyeti, inşaatın toplam maliyetinin toplam inşaat m²'sine bölünmesi ve bulunan değer arsa sahibine teslim edilen dairelerin toplam m²'sine çarpımı ile maliyet tespiti yapılacaktır.

“...213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 262. maddesinde, maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 269. maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, 270. maddesinde, gayrimenkullerde maliyet bedeline satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin girdiği ve mükelleflerin noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları, 271. maddesinde ise, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, kat karşılığı başkalarının arsasına yapılan inşaatlarda toplam maliyet arsa maliyeti ile inşaat maliyetinin toplanması suretiyle hesaplanmakta olup, her bir kat, dükkan veya dairenin maliyeti ise, her kat, daire veya dükkana belirli ölçü ve esaslara göre binanın tüm maliyetinden pay verilmek suretiyle tespit edilmektedir.

*Toplam inşaat maliyeti, inşaatı yapanlar tarafından arsa sahibine verilen dairelerin inşaaı için yapılan harcamalar ile kendilerine ait daireler için yapılan harcamalardan oluşmakta, inşaatın toplam maliyetinin **arsa sahibine verilen dairelere isabet eden***

kısmı ile arsa sahibine yapılan nakit ödemelerin toplamı ise toplam arsa maliyetini (müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyeti) vermektedir.”¹⁴⁷

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü Mart 2012 tarihli özelgesinde;

*“Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, arsa sahibine bırakılan dairelerin karşılığında müteahhit kendisinde kalan dairelere isabet eden arsa payını devralmaktadır. Diğer bir deyişle, **müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta** olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.”*

Örnek: Alya inşaat şirketi 50 daireli inşaat yapım işini kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile %50 paylaşım oranıyla anlaşılmıştır. İnşaatın toplam üretim maliyeti 3.000.000 TL olduğuna göre bir dairenin maliyeti şu şekilde hesaplanacaktır. Bir dairenin m²'si 90 m², toplam inşaat alanı 6.000 m².

İnşaatın toplam maliyeti = bir m²'nin maliyeti

İnşaatın toplam m²

Dairenin m² maliyeti = bir m²'nin maliyeti X daire m²'si

3.000.000/6.000 = 500 TL/m²

500 X 90 = 45.000 TL Bir dairenin arsa payı hariç maliyeti

Örnek2: Arsa sahibi Cezayir Bey'e 1 ve 2 No'lu daireleri teslim edilmiştir. Hesapların durumu aşağıdaki gibidir. Çalışmada daha önce belirtildiği gibi inşaatın başlangıç aşamasındaki maliyetlerin muhasebe kayıtları gösterilmiştir. İnşaatın ileriki aşamalarında oluşacak maliyetlerin muhasebe kayıtlarına yer verilememiştir. Ancak çalışmamızda yer alan örneğimizin, beş dairenin inşaat maliyetinin gerçeği yansıtır bir şekilde olması amacıyla, diğer maliyetlerin gerçekleştiği varsayımıyla ve inşaatın tamamlandığı düşünülerek oluşan rakamlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

710.10 Esilay Apartmanı D.İ.M.M. Gideri	160.000 TL
720.10 Esilay Apartmanı D. İşçilik Gideri	60.000 TL
730.10 Esilay Apartmanı G.Ü.G.	+ 50.000 TL
Arsa Payı Hariç Toplam Üretim Maliyeti	270.000, 00 TL

¹⁴⁷ Gelir İdaresi'nin 06.06.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.40/4006-51523 sayılı özelgesi.

770 Genel Yönetim Gideri 7.000 TL

Çözüm: Arsa payı hariç birim m² maliyeti = 270.000, 00 TL / 450 m²= 600 TL/m²

1 adet daire maliyeti = 100 m² x 600, 00 TL/m² = 60.000, 00 TL- (Arsa payı hariç)

Giderlerin maliyete yansıtılması

711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma	160.000 TL	
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma	60.000 TL	
731 G.Ü.G. Yansıtma	50.000 TL	
710 D.İ.M.M. Gideri	160.000 TL	
720 D. İşçilik Gideri	60.000 TL	
730 G.Ü.G.	50.000 TL	
151 Yarı mamuller	270.000 TL	
711 D.İ.M.M Gideri Yansıtma	160.000 TL	
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma	60.000 TL	
731 G.Ü.G. Yansıtma	50.000 TL	

Arsa maliyeti 200 m² x600 TL /m²=120.000 TL

KDV kanunu 27/4 maddesi gereği GYG ‘den pay verilmesi gerekir. Buda şu şekilde hesaplanır.

1 m² ye düşen GYG hissesi = Dönem GYG / Toplam üretim (m²)

7.200 TL / 450 m² = **16, 00 TL / m²**

Arsa sahibine verilen birimlere düşen KDVK 27/4 gereği GYG hissesi = 200 m²*

16 TL/ m² = **3.200 TL**

KDV matrahının hesabı:

Arsa bedeli	120.000 TL
KDVK Mad. 27/4 Mamule Düşen G.Y.Gid. hissesi	3.200 TL
	123.200 TL
VUK’nun 267. Mad. gereği %5 ilave	6.160 TL
K D V MATRAHI	129.360 TL
KDV % 1 (150 m ² altında olduğu için)	1.293, 60 TL
FATURA TOPLAMI	130.653,60 TL

Yevmiye Kaydı;

710 D.İ.M.M. Gideri	129.360 TL	
320 Satıcılar		129.360 TL

Arsanın üretim maliyetine alınması

120 Alıcılar	130.653, 60 TL	
600 Yurt İçi Satışlar		129.360 TL
391 Hesaplanan KDV		1.293, 60 TL

Arsa sahibine dairelerin teslimi

320 Satıcılar	129.360 TL	
120 Alıcılar		129.360 TL
151 Yarı Mamuller	129.360 TL	
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma		129.360 TL
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma	129.360 TL	
710 D.İ.M.M. Gideri		129.360 TL
152 Mamuller	399.360 TL	
151 Yarı Mamuller		399.360 TL

Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına devri

620 Satılan Mamul Maliyeti	129.360 TL	
152 Mamuller		129.360 TL

Arsa sahibi daireleri

Arsa sahibine kesilen faturada en önemli sorun KDV matrahının tahsilidir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesine dayanarak genellikle uygulamada arsa sahipleri faturadaki KDV'sini ödemek istememektedir. Tahsil edilemeyen KDV'nin arsanın maliyetine değil de 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-) olarak kayda alınması gerekmektedir. Bazı firmaların da tahsil etmedikleri halde KDV'yi tahsil edilmiş gibi kayıtlarına aldıkları görülmektedir.

102 Bankalar	1.293,60 TL	
120 Alıcılar		1.293,60 TL
689 Diğer Olağandışı Gider ve Zarar (-)	1.293,60 TL	
120 Alıcılar		1.293,60 TL

Örnek 3: 20 daire 4 işyeri olan inşaatın, kat karşılığı inşaat sözleşmesi üzerinden müteahhit ile arsa sahibi %50 paylaşım olacak şekilde anlaşmışlardır. Dairelerin m²'leri 80'er m²'dir. İşyerlerinin m²'leri ise 50'şer m²'dir.

ÜRETİM MALİYETİ

710 DİREKT İLK MADDE MLZ. GİDERİ	600.000 TL
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	160.000 TL
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	140.000 TL
760/770/780 TOPLAMI	126.000 TL

Çözüm: Arsa payı hariç birim m² maliyeti = 900.000 TL / 1800 m²= 500 TL/m²

1 adet daire maliyeti = 80m² x 500 TL/m² = 40.000 TL- (Arsa payı hariç)

1 adet dükkan maliyeti = 50m² x 500 TL/m² = 25.000 TL- (Arsa payı hariç)

Giderlerin maliyete yansıtılması

711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma	700.000 TL	
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma	160.000 TL	
731 G.Ü.G. Yansıtma	140.000 TL	
710 D.İ.M.M. Gideri		700.000 TL
720 D. İşçilik Gideri	160.000 TL	
730 G.Ü.G.		140.000 TL
151 Yarı Mamuller	900.000 TL	
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma		700.000 TL
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma		160.000 TL
731 G.Ü.G. Yansıtma		140.000 TL

2 adet işyeri $50 \times 2 = 100 \text{ m}^2$

10 adet daire $80 \times 10 = 800 \text{ m}^2$

Arsa maliyeti $800 \text{ m}^2 \times 500 \text{ TL / m}^2 = 400.000 \text{ TL}$

KDV kanunu 27/4 maddesi gereği GYG'den pay verilmesi gerekir. Buda şu şekilde hesaplanır.

1 m² ye düşen GYG hissesi = Dönem GYG / Toplam üretim (m²)

$126.000 \text{ TL} / 1800 \text{ m}^2 = 70 \text{ TL} / \text{m}^2$

Arsa sahibine verilen birimlere düşen KDVK 27/4 gereği GYG hissesi = 900 m²
x 70 TL/ m² = 63.000 TL

KDV matrahının hesabı:

10 adet daire

Arsa bedeli 400.000 TL (500 TL x 800 m²)

KDVK Mad. 27/4 Mamule Düşen G.Y.Gid. hissesi 56.000 TL (70TL x 800 m²)

456.000 TL

VUK'nun 267. Mad. gereği %5 ilave 22.800 TL

K D V MATRAHI 478.800 TL

KDV % 1 (150 m² altında olduğu için) 4.788 TL

FATURA TOPLAMI 483.588 TL

2 adet iş yeri

Arsa bedeli 50.000 TL

KDVK Mad. 27/4 Mamule Düşen G.Y.Gid. hissesi 7.000 TL

57.000 TL

VUK'nun 267. Mad. gereği %5 ilave 2.850 TL

K D V MATRAHI 59.850 TL

KDV % 18 10.733 TL

FATURA TOPLAMI 70.623 TL

Yevmiye Kaydı;

710 D.İ.M.M. Gideri	478.800 TL	
320 Satıcılar		478.800 TL

Arsanın üretim maliyetine alınması (10 adet daire için arsa payı)

710 D.İ.M.M. Gideri	59.850 TL	
320 Satıcılar		59.850 TL

Arsanın üretim maliyetine alınması (2 adet dükkan için arsa payı)

120 Alıcılar	554.171 TL	
600 Yurt İçi Satışlar		538.650 TL
391.01.001 Hesaplanan KDV %1		4.788 TL
391.01.001 Hesaplanan KDV %18		10.733 TL

Arsa sahibine dairelerin teslimi

320 Satıcılar	538.650 TL	
120 Alıcılar		538.650 TL

151 Yarı Mamuller	538.650 TL	
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma		538.650 TL

711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma	538.650 TL	
710 D.İ.M.M. Gideri		538.650 TL

152 Mamuller	538.650 TL	
151 Yarı Mamuller		538.650 TL

-------	--	--

Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına devri

		/		
620 Satılan Mamul Maliyeti			538.650 TL	
152 Mamuller				538.650 TL

KDV'nin tahsili

		/		
102 Bankalar			15.521 TL	
	120 Alıcılar			15.521 TL

3.9. HASILAT PAYLAŞIMI ESASINA GÖRE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ

Hasılat paylaşımı esas, arsa sahibine arsa payı karşılığı daire teslimi olmayıp, elde edilecek bağımsız bölümlerin tamamının satışı sonucu elde edilecek hasılatın pay verilmesi şeklinde gerçekleşmektedir. Hasılat paylaşımı esasında arsa sahibinin arsa payına nakdi bir ödeme söz konusudur.

Gelir idaresi hasılat paylaşımı esasına göre kurum aktifinde kayıtlı arsanın iki yıldan fazla bile aktifte kalmış olsa Kurumlar Vergisi Kanunu 5. maddesi ve Katma Değer Vergisi Kanunu 17. maddesi hükümleri gereği istisna hükümlerinden yararlanmayacağı görülmektedir.

08.08.2011 tarihli 60 No'lu KDV sirkülerinde hasılat paylaşımı esasına göre yapılan işleri de arsa payı karşı inşaat faaliyeti olarak değerlendirilmiştir.

Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satıldığı tarihte vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu ve müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenleneceği, arsanın iktisadi bir işletmeye ait olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını devamlı ve ticari mahiyette yaptığı takdirde müteahhide, hasılatın kendisine kalan pay için satış faturası düzenleyeceği değerlendirilmiştir. Arsa sahibine hasılatın kalan pay arsa sahibi için aslında arsasının satış bedelidir.

Gelir İdaresi Başkanlığı Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı 18.04.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-102 sayılı özelgesinde;

“...şirketinizin aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde üretim tesislerinizin de yer aldığı arsayı “hasılat paylaşımı” modeliyle, bir inşaat şirketine satmayı düşündüğünüz, bu modelde şirketiniz adına inşaat ruhsatının alınacağı ve bağımsız bölümlerin kat irtifakının kurulacağı, kat irtifaklarının nihai alıcıya her bir satışta ayrı ayrı olmak üzere tapu devirlerinin şirketiniz tarafından yapılacağı, tapu devirleri sonrasında inşaat şirketine hasılat paylaşımına göre arsa faturası kesileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, her ne kadar firmanızca yapılan arsa tesliminde inşaa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hâsılattan pay alınmış olsa da, aslında yapılan işin kat karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan, bu satış nedeniyle oluşacak kazanca, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Katma Değer Vergisi Yönünden;

Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-r maddesinde, 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 teslimleri katma değer vergisinden istisna tutulmuş; istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisseleri teslimlerinin istisna kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Bu hüküm gereğince, şirketinizce inşaat şirketine hasılat paylaşım modeli kapsamında arsa satış işlemi ticari faaliyet olarak değerlendirileceğinden, satış işleminde Kanunun 17/4-r maddesindeki “en az iki tam yıl süreyle mülkiyette bulunan taşınmazların satışı” na ilişkin istisna hükmünden, aynı bendin ikinci fıkrası gereğince faydalanmanız mümkün değildir.”

Hasılat Paylaşımı Örnek Uygulama;

Müteahhidin arsa sahibine hasılatattan pay vermesini kat karşılığı inşaat işlerindeki diğer uygulamalarda olduğu gibi ayni olarak konut teslimi söz konusu değildir. Burada arsa sahibine hasılatattan alacağı pay oranında nakdi bir ödeme söz konusudur. Dolayısıyla KDV oranı da konut teslimi şeklinde değerlendirilmeyip dairelerin m²'sine bakılmaksızın %18 uygulanmalıdır. Arsanın iktisadi işletmeye ait olması durumunda arsa sahibinin müteahhite fatura düzenlemesi gerekmektedir. Örneğimizde gerçek kişi

olduğu için fatura düzenlenmesine gerek yoktur. Müteahhidin arsa sahibi adına gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir.

Çisem İnşaat şirketi Bayan B'ye ait arsa üzerine hasılat paylaşımı esasına göre kat karşılığı inşaat yapmak üzere sözleşme yapmıştır. Satış hasılatı üzerinden %10 arsa sahibine pay verilmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır. İnşaatın üretim maliyeti aşağıdaki gibidir.

ÜRETİM MALİYETİ

710 DİREKT İLK MADDE MLZ. GİDERİ 600.000 TL

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ 300.000 TL

730 GENEL ÜRETİM GİDERİ 400.000 TL

TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ 1.300.000 TL

Konutların tamamı satılmış ve hasılat tutarı 1.800.000 TL+KDV%1'dir.

		/	
710 D.İ.M.M. Gideri	180.000 TL		
320 Satıcılar			180.000 TL

Arsa Payı Bedeli

		/	
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma	780.000 TL		
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma	300.000 TL		
731 G.Ü.G. Yansıtma	400.000 TL		
710 D.İ.M.M. Gideri			780.000 TL
720 D. İşçilik Gideri			300.000 TL
730 G.Ü.G.			400.000 TL

		/	
151 Yarı Mamuller	1.480.000 TL		
711 D.İ.M.M Gideri Yansıtma			780.000 TL
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma			300.000 TL
731 G.Ü.G Yansıtma			400.000 TL

		/	
120 Alıcılar	1.818.000 TL		
600 Yurtiçi Satışlar			1.800.000 TL
391 Hesaplanan KDV			18.000 TL

152 Mamüller	1.480.000 TL	
151 Yarı Mamuller		1.480.000 TL
620 Satışların Maliyeti	1.480.000 TL	
152 Mamüller		1.480.000 TL
320 Satıcılar	180.000 TL	
102 Bankalar		180.000 TL
Arsa Sahibine Ödeme		

3.10. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ ÖRNEK MUHASEBE UYGULAMALARI

Örnek 1:

Deha İnşaat firması 01.05.2015 tarihinde Güven Konutları projesinde kullanılmak üzere 50 ton inşaat demiri siparişi vermiştir. Bedeli Yıldız Ltd. Şti. hesabına eft yapılmıştır. Demir ton fiyatı 1.580 TL.

01.05.2015		
159 Verilen Sipariş Avansları	79.000 TL	
102 Bankalar		79.000 TL
20.05.2012 tarihinde 20 ton demir Güven Konutları şantiyesine sevk edilmiştir.		
20 ton Yıldız Ltd. Şti tarafından fatura edilmiştir.		
20 ton X 1.580 TL= 31.600 TL		
20.05.2015		
150 İlk Madde Malzeme	31.600 TL	
191 İndirilecek KDV	316 TL	
320 Satıcılar		31.916 TL

320 Satıcılar	31.916 TL	
159 Verilen Sipariş Avansları		31.916 TL

Yıldız İnşaat'ta kullanıldığı için yapılacak ikinci kayıt;		
710 D.İ.M.M. Gideri	31.916 TL	
150 İlk Madde Malzeme		31.916 TL

Deha İnşaat şirketi inşaat projesi için proje çizim bedeli olarak Oniki Mimarlık ofisine 9.500 TL nakit ödeme yapmıştır.

730 G.Ü.G.	9.500 TL	
100 Kasa		9.500 TL

Örnek 2:

Kübra İnşaat şirketi Temmuz 2014 tarihinde Uzun Apartmanı projesinde çalışan personeli 19 kişi, Merkez Ofis'teki personel sayısı 5 kişi, Küpçü Apartmanı şantiyesinde çalışan personel sayısı 14 kişi çalışmaktadır. Personel ücretlerine ait muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir;

Uzun Apartmanı işçilik giderleri

	30.07.2014	
720 Direkt İşçilik Giderleri		
720.10 Uzun Apt İşç. Gid		
720.10.001 Brüt Ücret		
720.10.002 SGK İşveren Payı		
720.10.002 İşsizlik Sigortası İşveren Payı		
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar		
360.01. Gelir Vergisi		
360.02. Damga Vergisi		
361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.		

361.03. SGK İşveren Payı

361.03.01. İşsizlik Sigortası İşveren Payı

361.04. SGK İşçi Payı

361.04.01. SGK İşçi İşsizlik Payı

335 Personeler Borçlar

Küpçü Apartmanı işçilik giderleri;

30.07.2014

730 Genel Üretim Gideri

730.10 Küpçü Apt İşç.Gid

730.10.001 Brüt Ücret

730.10.002 SGK İşveren Payı

730.10.002 İşsizlik Sigortası İşveren Payı

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

360.01. Gelir Vergisi

360.02. Damga Vergisi

361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.

361.03. SGK İşveren Payı

361.03.01. İşsizlik Sigortası İşveren Payı

361.04. SGK İşçi Payı

361.04.01. SGK İşçi İşsizlik Payı

335 Personeler Borçlar

Merkez Ofis İşçilik Giderleri

30.07.2014

770 Genel Yönetim Giderleri

770.10 Merkez İşçilik Giderleri

770.10.001 Brüt Ücret

770.10.002 SGK İşveren Payı

770.10.002 İşsizlik Sigortası İşveren Payı

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar

360.01. Gelir Vergisi

360.02. Damga Vergisi

361 Ödenecek Sos. Güv. Kes.

361.03. SGK İşveren Payı

361.03.01. İşsizlik Sigortası İşveren Payı

361.04.SGK İşçi Payı

361.04.01.SGK İşçi İşsizlik Payı

335 Personale Borçlar

Örnek 3:

01.08.2014 tarihinde Güven Konutları projesinde kullanılmak üzere 100 m³ hazır beton Dettas Beton firması tarafından sevk edilmiştir. Hazır betonun m³ fiyatı 90.00 TL+KDV'dir. (KDV %18)

		/
710 D.İ.M.M.Gideri	900.000 TL	
191 İndirilecek KDV	162.000 TL	
320 Satıcılar	1.062.000 TL	
		/

Hazır beton malzemenin özelliği gereği stoklanma özelliği olmadığından, bekletilmeden direkt olarak inşaatta kullanılmak zorunda olduğundan 150 İlk Madde Malzeme hesabına alınmadan 710 Direkt İlk Madde Malzeme Gideri olarak muhasebeleştirilmiştir.

Örnek 4:

Güven Konutları projesinde şantiyede kullanılan şantiye elektriği ve şantiye su giderleri için 900 TL fatura ödemesi yapılmıştır.

/	
730 G.Ü.G.	900 TL
100 Kasa	900 TL
/	

Örnek 5:

Müteahhit Kara firması inşaat tamamlanmadan Bayan A'ya 7 No'lu daireyi satmıştır. 80.000 TL avans Kara firmasının banka hesabına yatırılmıştır.

/	
102 Bankalar	80.000 TL
340 Alınan Sipariş Avansları	80.000 TL
/	

Örnek 6:

Kara İnşaat firması inşaat devam ederken 7 No'lu daireyi 140.000 TL'ye Cevat Bey'e satmıştır. Satış bedelinin 60.000 TL si Kara inşaat banka hesabına yatırılmıştır.

/	
102 Bankalar	60.000 TL
340 Alınan Sipariş Avansları	60.000 TL
/	

İnşaat 30.06.2014 tarihinde tamamlanmış ve Cevat Bey'e tapu devri yapılmıştır. Cevat Bey'de dairesini kullanmaya başlamıştır. Kalan 80.000 TL 'de tahsil edilmiştir. Hasılat 30.06.2014 tarihi hasılatın yazılması gereken tarihtir. Örnekte KDV ihmal edilmiştir.

30.06.2014	
340 Alınan Sipariş Avansları	60.000 TL
102 Bankalar	80.000 TL
600 Satışlar	140.000 TL
/	

Örnek 7:

10.07.2014 tarihinde inşaatın pimapen işleri tamamlanmış ve pimapen firması tarafından 10.000 TL+KDV fatura edilmiştir.

10.07.2014		
710 D.İ.M.M.Gideri	10.000 TL	
191 İndirilecek KDV	1.800 TL	
320 Satıcılar Hesabı		11.800 TL
/		

Örnek 8:

Efe İnşaat firması 20 dairelik apartman inşaatı maliyetleri aşağıdaki gibidir. İnşaat 30.10.2014 tarihinde tamamlanmıştır. Firmanın yapacağı dönem sonu kayıtları aşağıdaki gibidir. Kendisine düşen dairelerin tamamını 31.12.2014 tarihinde 900.000 TL bedelle nakit olarak satmıştır. Örnekte KDV ihmal edilmiştir.

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERİ	300.000 TL
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ	250.0000 TL
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ	150.000 TL
TOPLAM İNŞAAT MALİYETİ	700.000 TL

Dönem sonu işlemleri:

31.12.2014		
151 Yarı Mamuller Hesabı	700.000 TL	
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma		300.000 TL
721 D.İşçilik Gideri Yansıtma		250.000 TL
731 G.Ü.G. Yansıtma		150.000 TL
31.12.2014		
711 D.İ.M.M. Gideri Yansıtma	300.000 TL	
721 D. İşç. Gideri Yansıtma	250.000 TL	
731 G.Ü.G. Yansıtma	150.000 TL	
710 D.İ.M.M. Gideri		300.000 TL
720 D.İşçilik Gideri		250.000 TL
730 G.Ü.G.		150.000 TL

	31.12.2014	
152 Mamuller	700.000 TL	
151 Yarı Mamuller		700.000 TL
	31.12.2014	
102 Bankalar	900.000 TL	
600 Yurtiçi Satışlar		900.000 TL
	31.12.2014	
620 Satılan Mamul Maliyeti	700.000 TL	
152 Mamuller		700.000 TL
	31.12.2014	
690 Dönem Kar veya Zararı	700.000 TL	
620 Satılan Mamul Maliyeti		700.000 TL
	31.12.2014	
600 Yurtiçi Satışlar	900.000 TL	
690 Dönem Kar veya Zararı		900.000 TL
	31.12.2014	
690 Dönem Kar veya Zararı	200.000 TL	
692 Dönem Net Karı veya Zararı		200.000 TL
	31.12.2014	
692 Dönem Net Karı veya Zararı	200.000 TL	
590 Dönem Net Karı		200.000 TL
	//	

Örnek 9: Çisem İnşaat firması 01.09.2014 tarihinde 200.000 TL bedelle kendisine ait 100 m² 4 No'lu daireyi satmıştır. Satılan daire maliyeti 150.000 TL. KDV %1'dir.

	01.09.2014	
102 Bankalar		202.000 TL
600 Yurtiçi Satışlar		200.000 TL
391 Hesaplanan KDV		2.000 TL
	01.09.2014	
620 Satılan Mamul Maliyeti	150.000 TL	
152 Mamuller		150.000 TL
	//	

Örnek 10:

01.08.2014 tarihinde işletme Pakize Apartmanı inşaatı hafriyat işleri için X hafriyat şirketine 20.000 TL+KDV ödemiştir.

_____01.08.2014_____		
730 G.Ü.G.	20.000 TL	
191 İndirilecek KDV	3.600 TL	
102 Bankalar		23.600 TL
_____//_____		

Örnek 11:

Pakize Apartmanı için kullanılan iş makineleri için ayrılan amortisman miktarı 9.000 TL'dir.

_____01.08.2014_____		
730 G.Ü.G.	9.000 TL	
257 Birikmiş Amortismanlar		9.000 TL
_____//_____		

Örnek 12:

Taşeron X şirketine Reyyanur Apartmanı dış cephe dekorasyon işçiliği için 26.000 TL işçilik faturası alınmıştır.

_____01.07.2014_____		
720 D. İşçilik Gideri	26.000 TL	
320 Satıcılar		26.000 TL
_____//_____		

BÖLÜM 4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışma; inşaatın tanım ve türlerinden başlamış, kat karşılığı inşaat faaliyeti ele alınarak maliyet ve maliyet muhasebesi konuları vurgulanmış, devamında kat karşılığı inşaat işlerinin vergisel yönleriyle incelenmesi ele alınarak uygulamalara yer verilmiştir.

1960'lı yıllardan itibaren köylerden kentlere başlayan göç sonucu artan nüfus nedeniyle kentlerde konut sorunu hızla büyümeye başlamıştır. Artan konut sorununun çözümü için yeni konutların yapımı gündeme gelmiş ve bunun sonucunda da kentlerin etrafını saran boş arsa ve tarlalar birden kıymetlenmiştir. Arsa değerlerinin hızla artması nedeniyle dikey imarlaşmanın maliyeti, yatay imarlaşmadan daha ekonomik hale gelmiştir. Konut sorununun çözümü için de değişik modeller uygulamaya konmuştur. Bunlardan en yaygın kullanılanları ise, kat karşılığı inşaat sistemidir.

Kat karşılığı inşaat sistemi veya arsa karşılığı inşaat sistemi; arsasına kendi imkanları ile inşaat yapamayan veya profesyonel inşaat müteahhitleri aracılığıyla arsasına inşaat yaptırmak isteyen, ancak inşaat için parası ve sermayesi olmayan veya para harcamak istemeyen, “müteahhit binayı yapsın, yapılan binanın belli sayıdaki bağımsız bölümünü bana teslim etsin, kendisi de inşaa ettiği binanın geriye kalan bağımsız bölümlerine sahip olsun” düşüncesi ile karşılıklı anlaşma yolu ile geliştirilmiş bir sistemdir.

Bu sistemde; arsa sahibi arsanın bir bölümünü müteahhite devrederek, her hangi bir harcama yapmadan arsasının üzerine daha rahat kullanabileceği bina yaptırtarak servetinin değerlendirilmesini sağlar, müteahhit de yapmak istediği inşaatın en büyük maliyet unsurunu oluşturan arsa için ödeme yapmadan iş yapma imkanına kavuşur.

Bu yöntem inşaat üretiminde hem arsa sahiplerine, hem de müteahhitlere kolaylıklar sağlamaktadır. Türk Hukuk Sisteminde, kat karşılığı inşaat sistemine ait özel bir hukuk düzenlemesi mevcut değildir. Bu sistemin işleyişi, ilgili kanunların genel çerçevesinde değerlendirilerek yapılmaktadır. Bu sistem arsa sahibi ile müteahhit arasında tanzim edilecek bir sözleşme ile vücut bulur. Bu sözleşme eski Borçlar Kanununa göre, kimi hukukçulara göre, trampa hükmündedir. Kimi hukukçulara göre de aynı kanuna göre istisna akdidir.

Günümüzde; nüfus artışı, şehirleşme düzeyinin artması, ekonomik koşullar yanında, arsa sahiplerinin inşaat yapacak sermaye, teknik donanım ve organizasyona sahip olmamaları, müteahhitlerle anlaşarak, kat karşılığında inşaat yapılması tercihlerini arttırmaktadır. Arsa sahipleri ve müteahhitler arasındaki anlaşmalar, boş arsalara yeni bina yapılması hususunda olabileceği gibi, eskiyen ve ömrünü tamamlamış binaların yıkılarak yerine yenilerinin yapılmasını da kapsamaktadır. İnşaat sektörünün bu yönüyle gelişmesi, kentsel dönüşüm tartışmaları, imar sorunları, çözümlenmesi gereken birçok hukuksal sorunu da beraberinde getirmektedir. Yargıya intikal eden anlaşmazlıklar dikkate alındığında sözleşmelerin daha çok müteahhitler tarafından ihlal edildiği, arsa sahiplerinin mağdur olduğu görülmektedir. Tarafların, karşılıklı haklarını koruyabilmeleri için, kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde karşılaşılabilecek olası problemler ve bunların çözüm yollarıyla ilgili yeterli bilgi sahibi olmaları önem arz etmektedir.

İnşaat işletmeleri, sahip oldukları varlıklardan en yüksek faydayı sağlayacak şekilde kullanmaları gerekmektedir. İnşaat işletmesi birçok inşaat işini bir arada yürütmesi gerekmektedir. Bu nedenle işçi ekiplerinin ve varlıklarının inşaatlar arasında etkin bir şekilde dağılımının planlanması gerekmektedir. İnşaat işinde maliyet kontrolü sağlanmasında, birim bazında maliyetlerin düzenli olarak saptanması ve esas üretim gider yerlerine ilişkin birim maliyetlerin belirlenmesi ile mümkün olabilir.

KAYNAKÇA

- [1] “İnşaat İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları”, *İSMMMÖ-Tesmer Semineri*.
- [2] “İnşaat Sözleşmeleri Standardına (TMS-11) Bir Uygulama Önerisi”, *İzmir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Dayanışma Dergisi*, Ağustos, 2008, s.3.
- [3] Adiloğlu, B. (2006). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Kayıtları, Birim Maliyetleme ve Bir Uygulama*, İstanbul Üniversitesi SBE, (Yayınlanmamış Yüksel Lisans Tezi).
- [4] Akdoğan, N. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi, 5.Baskı.
- [5] Akdoğan, N. (2011). *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [6] Akdoğan, N., Aktaş, R., Deran, A., Erhan, Deniz U. ve Acar, V. (2010). *Sektörel Muhasebe*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [7] Aşker, A. (2006). “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, *Vergi Raporu Dergisi*, Aralık, Sayı: 87.
- [8] Ceyhun, E. (1993). *Yapı İşletmesi Maliyet Hesabı ve Şantiye Tekniği I-II*, Ankara: Özel Baskı Yayınevi.
- [9] Çankaya, İ. (2003). *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Meslek Yayıtları.
- [10] Çatıkkaş, Ö. ve Şuekinici, C. (2012). “Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları”, *Vergi Dünyası*, İstanbul: Sayı 368, Nisan.
- [11] Çatıkkaş, Ö. ve Şuekinici, C. (2013). *TMS-11 İnşaat Sözleşmelerine Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- [12] Çetiner, E. (2004). *Maliyet Muhasebesi Teori ve Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [13] Durna, F. (2008). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Y.L.T.

- [14] Erden, S. A. (1997). *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*, Isparta: 2. Basım.
- [15] Erman, H. (2007). *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, İstanbul: Der Yayınları, 2. Basım.
- [16] Gülten, S. (2010). *Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Ofset.
- [17] Güngörmüş, A. H., Coşkun, A. (2008). Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*.
- [18] Gürbüz, G., Ataman, Başak ve Çakıcı, Cemal (2011). *Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamaları*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- [19] <http://gayrimenkulhaberleri.blogspot.com.tr/2012/04/kat-karsilg-arsa-nedir-arsa-sahibi.html>, E.T.: 06.08.2014
- [20] <http://insaathukuku.net/kat-karsiligi-inaat-nedir.php>, E.T.: 05.08.2014
- [21] <http://ozonyapidenetim.com/hesap/calculate.html>, E.T.: 06.09.2014
- [22] http://smyo.karabuk.edu.tr/akademik_personel/Ders_icerikleri/SMH227.pdf, E.T.: 02.09.2014
- [23] <http://sozluk.insaatbolumu.com/terimler/tretuvar-nedir/>, E.T.: 07.09.2015
- [24] http://www.ankara.bel.tr/AbbSayfaları/kurumsal/sozluk_harfleri/a.aspx, E.T.: 07.09.2015
- [25] <http://www.baybul.com/resmi-kurumlar/1563025-kat-karsiligi-temlik-akdi.html>, E.T.: 10.09.2015
- [26] <http://www.bursa-smmmo.org.tr/yuklemeler/114/arsakar.ppt>, E.T.: 22.11.2015
- [27] <http://www.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm>, E.T.: 15.08.2014
- [28] http://www.emlaktasondakika.com/emlakta_puf_noktasi/Kat_mulkiyeti_ve_kat_irtifaki_nedir/40.aspx, E.T.: 16.08.2015
- [29] <http://www.erdem-erdem.com/articles/alt-isveren-iliskisinde-ihale-makami-kavrami/>, E.T.: 10.08.2014
- [30] http://www.esmmmo.org.tr/docs/inaat_muh_ve_vergi_uygulamalari.pps, E.T.: 01.07.2014
- [31] <http://www.forumdaz.net/hukuk-kosesi/kat-mulkiyeti-ne-demek-106886/>, E.T.: 16.08.2015
- [32] <http://www.hurses.com.tr/goster.php?id=940&tur=3>, E.T.: 05.08.2014
- [33] <http://www.insaattaseron.com/taseronluknedir.html>, E.T.: 05.08.2014

- [34] <http://www.mevzuat.gov.tr/Kanunlar.aspx>, E.T.: 14.01.2015
- [35] <http://www.mortgagebankasi.com/konut-kredisi-sozlugu-t/873-temel-ustu-ruhsati.html>, E.T.: 16.08.2015
- [36] http://www.mustafatutar.net/duyurular/haber_oku.php?haber_id=7, E.T.: 16.08.2015
- [37] <http://www.ongoren.av.tr/pdf/bulten/trb032013-Kat-karsiligi-insaat-sozlesmeleri.pdf>, E.T.: 22.11.2015
- [38] <http://www.tmsk.org.tr>, E.T.: 17.01.2015
- [39] http://www.turkhukuksitesi.com/makale_1367.htm, E.T.: 18.01.2015
- [40] <http://www2.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm?InsaatSozlukID=396>, E.T.:01.08.2014
- [41] *İnşaat Teknolojisi Hakedişler ve İş Teslimatı*, MEGEP.
- [42] *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi Yayını No:2805.
- [43] Kartal, A. (1991). *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi İle Uyumlaştırılması*, Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1991.
- [44] Kartal, A. (1992). *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Basımevi.
- [45] Kaya, Ö. K. (1922). *Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Özel Hukuk Anabilim Dalı, Y.L.T.
- [46] Kızılot, Ş. (2010). *İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 14. Baskı.
- [47] Kızılot, Ş. (2010). *İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [48] Küçük, M. (2012). *Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması*, İstanbul: Yaklaşım Yayıncılık, Ocak.
- [49] Maraşlıoğlu, S. (2008). *Yaklaşım Dergisi*, Mayıs, Sayı:185.
- [50] Mutlu, M. (2010). *Muhasebe Standartlarının Maliyet Oluşumuna Etkisi ve İnşaat İşletmelerinde Uygulama*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Y.L.T.
- [51] Öcal, F., Erden, S. ve Işıklılar, S. (2003). *İnşaat Muhasebesi*, İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- [52] Örtten, R., Kaval, H. ve Karapınar, A. (2009). *Türkiye Muhasebe-Finansal Raporlama Standartları*, Mart.

- [53] Özcan, Z. (2011). “Kat Karşılığı İnşaat İşinde Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Satışından Elde Edilen Kazancın Vergilendirilmesi”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı 96, Aralık.
- [54] Özel, S. (2010). *Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- [55] Pancarcı, A. ve Öcal, M. E. (2009). *Yapı İşletmesi ve Maloluş Hesapları*, İstanbul: Birsan Yayınevi.
- [56] Saraçoğlu, Ü. (2011). “Gürol Erol, Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergileme Sorunları”, *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, Sayı:96, Aralık.
- [57] Sayarı, M. (1983) *Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni*, Ankara.
- [58] Sayarı, M. (1998). “İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Ocak.
- [59] Selimoğlu, R. (2011). *İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları Rehberi*, Bursa: Hipotez Yayıncılık.
- [60] Şeker, S. (2011). “Özel İnşaat İşlerinde Muhasebe Vergi Uygulamaları”, *Sempozyum Notları*, Muğla MMM Odası.
- [61] Şenlik, M. (2005). *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- [62] Şenol, T. (2007). *Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Doktora Tezi.
- [63] Şensoy, N. (1984). *Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbiti*, DT, İstanbul.
- [64] T.C. Milli Eğitim Bakanlığı Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi Muhasebe ve Finansman, *İnşaat Kayıtları*, Ankara: 2007.
- [65] Tarı, S. (2010). *Yapı Kooperatiflerinde İnşaat Yapım Yöntemleri ve Muhasebe Uygulaması*, İstanbul; 2010, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Kooperatifçilik Bilim Dalı, Y.L.T.
- [66] TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
- [67] Tuna, Ö. (2009). *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Muhasebe Denetimi Bilim Dalı, Y.L.T.
- [68] Turanlı, D. A. (2008). “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahibine Verilen Bağımsız Bölümler Katma Değer Vergisine Tabi midir?”, *Mali Çözüm*, İSMMMO Yayın Organı, Ocak-Şubat, Sayı:85.
- [69] Turut, Ş. (2009). *Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Kat karşılığı İnşaat İşleri*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

- [70] Usul, H. (2003). *İnşaat Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No: 37, Isparta: SDU Basımevi.
- [71] Yaşar, N. (2007). “Kat Karşılığı İnşaat”, *Mali Çözüm Dergisi*, İSMMMO Yayın Organı, Kasım-Aralık, Sayı:84.
- [72] Yıldırım, Ö. Ç. (2014). *İnşaat Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık.

EKLER

EK A: KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ (ÖRNEK)

DÜZENLEME ŞEKLİNDE GAYRİMENKUL SATIŞ VAADİ VE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

MADDE 1 – TANIMLAR :

İşbu Sözleşmede kullanılacak olan tanımlar aşağıda yazılıdır.

A – GAYRİMENKUL : İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada Parsel sayısında kayıtlı, ...m² büyüklüğünde , “.....” vasfındaki gayrimenkulün tamamı olup, ARSA MALİKLERİ’nin hisseleri aşağıda yazılıdır.

1- hisse,

2- hisse,

B –BİNA: İstanbul İli, İlçesi, Köyü , . Pafta, Ada , Parsel sayısında kayıtlı, ...-m² büyüklüğünde, “arsa” vasfındaki gayrimenkulün yetkili makamlarca tasdik edilecek projelere ve inşaat ruhsatlarına ve işbu Sözleşmeye ve Teknik Şartnameye uygun olarak konut tarzında yapılacak bağımsız bölümler ve sosyal tesislerin tamamıdır.

C – ARSA MALİKLERİ : Gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımı için satış vaadi sözleşmesi yapmayı vaad ve taahhüt edenler ; Bundan böyle aşağıda kısaca “ARSA MALİKLERİ” olarak anılacaktır. Tebligat Adresleri 1.....
.....

D – MÜTEAHHİT Gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımını satış vaadi sözleşmesi yapmayı vaad ve taahhüt eden olup, bundan böyle aşağıda kısaca “MÜTEAHHİT” olarak anılacaktır. Tebligat Adresi :.....
.....

E – ANAHTAR TESLİMİ : MÜTEAHHİT tarafından yapılacak ve ilgili kurumlarda tasdik ettirilecek mimari projelere göre yapımı yüklenilen konut tarzındaki bağımsız bölümler ile sosyal tesislerin tasdikli mimari, statik, tesisat projelerine, inşaat ruhsatına, teknik yapı şartnamesine ve işbu Sözleşme hükümlerine uygun olarak eksiksiz ve kusursuz bitirilmesi, Yapı Kullanma İzin Belgesi’nin ve kat mülkiyetinin her türlü vergilerinin ve harçlarının (II no”lu harc beyannamesine göre taahhuk edecek harçlar) yüklenici tarafından ödenerek alınmasıdır. Bağımsız bölümlerin her türlü maddi ve hukuki ayıplardan azade bir şekilde iskanlı, önce kat irtifaklı ve sonra kat mülkiyetli tapuları ile anahtarlarının arsa sahiplerine teslim edilmesidir.

MADDE 2 – SÖZLEŞMENİN KONUSU VE HİSSE MİKTARLARI :

A – MÜTEAHHİT, işbu Sözleşme’nin konusunu teşkil eden İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada, Parsel sayısında kayıtlı, ...m² büyüklüğünde, “arsa” vasfındaki gayrimenkulün üzerinde mevcut imar mevzuatına, tasdikli projesine ve inşaat ruhsatına göre yapacağı konut tarzındaki bağımsız bölümlerden ARSA MALİKLERİ’nin toplam % hisselerine tahsis ve tefrik edilecek bağımsız bölümlerin

yapımı ve teslimi, ARSA MALİKLERİ'nin de malik bulundukları Sözleşme konusu Parseldeki % hisselerinin inşaat karşılığı olarak MÜTEAHHİT'e bu sözleşmenin Maddesine göre devredilmesi (satmayı vaad ve taahhüt etmeleri) işbu Sözleşmenin konusunu teşkil etmektedir.

B – ARSA MALİKLERİ, malik bulundukları ; İstanbul İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Ada, Parsel sayısında kayıtlı, ... –m² büyüklüğünde, “arsa” vasfındaki gayrimenkulün %.....hisselerini uhdelere ipka ederek , bırakarak %..... hisselerini emlak bedeli olan..... TL karşılığında, MÜTEAHHİT'e, MÜTEAHHİT'in işbu Sözleşme ile yapımını yüklediği inşaat bedeli karşılığı olarak bu sözleşmenin maddesine göre satmayı, devretmeyi vaad, kabul ve taahhüt etmişlerdir. MÜTEAHHİT de, İstanbul İli,..... İlçesi, Köyü, Pafta, Ada , Parsel sayılı gayrimenkullerin..... hissesini işbu Sözleşmede yazılı şartlar dairesinde yapacağı inşaat karşılığı olarak toplam emlak bedeli olan.....TL karşılığında ARSA MALİKLERİ'nden bu sözleşmenin..... maddesine göre devir almayı vaad, kabul ve taahhüt etmiştir. MÜTEAHHİT'e göre ise %.....arsa payı devri karşılığında inşaat yapılması amacıyla devir almayı vaad, kabul ve taahhüt etmiştir.

Taraflar yukarıda yazılı hisselerin devrinin MÜTEAHHİT'in bu Sözleşme ile yapımını üstlendiği inşaatın karşılığında ödemesi gereken inşaat bedeli olduğunu, bu hissenin hiçbir şekilde nakit karşılığında devir edilmesinin söz konusu olmadığını beyan ve kabul etmişlerdir. Başka bir ifade ile ; MÜTEAHHİT, ARSA MALİKLERİ'nden işbu Sözleşme Maddesine göre devir alacağı hissenin bedelini hiçbir şekil ve surette nakit para ödemedi ve mutlak olarak bu Sözleşmede yazılı hükümler dairesinde inşa edeceği yukarıda nitelikleri yazılı inşaat ARSA MALİKLERİ'nin uhdesinde kalacak konut tarzındaki bağımsız bölümlerin yapımı ve teslimi ile ödeyecektir.

ARSA MALİKLERİ'nin bu Sözleşme ile yükümlülükleri sadece ve sadece MÜTEAHHİT tarafından yapımı yüklenilen inşaatın Sözleşme'ye göre tamamlanarak kendilerine tahsis ve tefrik edilecek bağımsız bölümlerin vergi ve iskan müsaadesi, kat irtifakı ve kat mülkiyetine ait bilumum ödenmesi gereken her türlü harçlar ve vergilerin MÜTEAHHİT tarafından ödenerek ,bütün bu işlemlerin yapılmış olarak teslim alınmasına karşılık devir etmeyi vaat ve kabul ettiği hisselerin bu sözleşmenin maddesine göre MÜTEAHHİT'e vermesidir. Yukarıda miktarı yazılı inşaat bedeli noter harcına esas teşkil etmek üzere konulan bir değer olup taraflar arasında ileride çıkabilecek bir uyuşmazlıkta bu bedelin her iki taraf yönünden hesabında anlaşmazlık tarihindeki güncel değeri esas alınacaktır.

MADDE – 3 ARSA MALİKLERİNİN GAYRIMENKUL HİSSESİ KARŞILIĞINDA İNŞAAT YAPIMI NEDENİYLE SATMAYI VAAD ETTİĞİ HİSSENİN MÜTEAHHİTE DEVİR ZAMANI: ARSA MALİKLERİ,Sözleşme konusu İli, İlçesi, Köyü, Pafta, Parsel sayısında kayıtlı yüzölçümlü arsaya MÜTEAHHİT 'in anahtar teslimi kat karşılığı yapacağı inşaat için..... hissesinin tapu ferağ taktirini proje tasdik edildikten sonra pürüzsüz olarak inşaat teminat ipoteği tesis etmek suretiyle MÜTEAHHİT'e verecektir. (MÜTEAHHİT bizzat kendi üzerine alacaktır.)

Ancak devir bedeli nakden alınmayacağı için müteahhide ferağ edilen kısım üzerine arsa sahipleri lehine satış bedeli karşılığı inşaat teminat ipoteği tesis edilecektir. Kat irtifakı tesis edildiğinde inşaat teminat ipotekleri müteahhide ait bağımsız bölümler üzerine devam edecektir.

Her türlü masraf, alım-satım, tapu harçları ve rücum ile ipotek tesis harçları müteahhide ait olacaktır. Bu ipotekler yapılacak inşaatlarda arsa sahiplerinin alacağı bağımsız bölümlerin teminatıdır. Ve müteahhit sözleşme mucibi inşaatları tamamladıkça aşağıdaki plan dahilinde arsa sahipleri ipotekleri kaldıracaktır.

MADDE 4- UYGULAMA ŞU ŞEKİLDE YAPILACAKTIR. HER BİR BLOK İÇİN,

a-Temel izni alınarak ikinci kat tavan betonları döküldüğünde bağımsız bölümlerin % 20'sine isabet eden bağımsız bölümler

b-Sekizinci kat tavan betonları döküldüğünde bağımsız bölümlerin % 10'una isabet eden bölümler

c-İnşaatın karkası yapıp çatı ve kiremitler örtüldüğünde bağımsız bölümlerin % 10'una isabet eden bağımsız bölümler

d-İnşaatın doğramaları takılıp iç ve dış sıvaları yapıp sıhhi tesisatları ikmal edildiğinde bağımsız bölümlerin % 20'sine isabet eden bağımsız bölümler

e-Yer döşemeleri, duvar kaplamaları ve boyaların yapılması, kalorifer, hidrofor, asansör tesisatlarının tamamlanması ile bağımsız bölümlerin % 20'sine isabet eden bağımsız bölümler

f-Tüm inşaatın sözleşme hükümlerine göre ve kat irtifakı tapuları, anahtarlar arsa sahiplerine teslim edilmiş olduğunda bağımsız bölümlerin üzerindeki bakiye kalan %30 'una isabet eden bağımsız bölümler üzerindeki inşaat teminat ipotekleri kaldırılacaktır. Müteahhidin talebi üzerine (b) ve (c) fıkralarındaki oranlar (d) ve (e) fıkralarındaki imalat göz önüne alınarak arsa sahipleri tarafından arttırılabilir. Bu husustaki değerlendirme arsa sahiplerine aittir. Bu oranlar her blok için ayrı ayrı geçerlidir.

Her bağımsız bölümün üzerindeki ipoteğin kaldırılmasında ipotek bedelinde bir değişme olmayacak sadece o bağımsız bölüm üzerindeki ipotek kaldırılarak diğer bölümlerin üzerine kaydırılacaktır. Müteahhidin bu maddeye göre ipotek kaldırılması hususundaki davetlerine mal sahipleri azami on gün içinde icabet eder.

MADDE 5 – PROJELERİN TASDİK EDİLMESİ : Yapılacak inşaatın bircümle projeleri MÜTEAHHİT tarafından hazırlanacak ve mal sahibinin yazılı onayı alındıktan sonra tasdik ettirilerek inşaat ruhsatı alınacaktır. MAL SAHİBİ'nin projelerin yapımı, tasdik ettirilmesi ve inşaat ruhsatının alınması ile ilgili olarak hiçbir sorumluluğu yoktur. İşbu sözleşmenin imzasından sonra inşaat ile ilgili temel ruhsatı MÜTEAHHİT tarafından en geç içinde alınacaktır. Binanın ruhsatı alındıktan sonra en geç içinde inşaatın yapımına başlanacaktır. Projelerin uygulanması sırasında muhtemel proje tadilatları da yine ARSA MALİKLERİ'NE danışılarak ve yazılı onayları alınarak yapılacaktır. 72

MADDE 6 – BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN PAYLAŞIMI: Müteahhit yapılacak olan binaların projesini hazırlayarak arsa sahibinin onayına sunacaktır. Arsa sahiplerinin onayını aldıktan sonra müteahhit inşaaata başlayacaktır. Mimari, statik, tesisat, elektrik projeleri belediyece tasdikli ve tarafların imzalarını taşıyan birer nüshaları belediyeden tasdikten çıkardıktan sonra arsa sahiplerine verilecektir. İşbu projeler sözleşmenin eki olacaktır.

Müteahhit tarafından inşa edilmesi kabul ve taahhüt edilen A blokta bir bodrum, bir zemin ve normal kattan ibaret olup toplam kat olarak her katta yüzölçümleri birbirine eşit dörder daireden daire olmak üzere toplam adet bağımsız bölüm inşa edilecektir. Anılan bağımsız bölümlerin müteahhit ve arsa sahibi arasındaki bölüşümü işbu sözleşmenin ekinde yer alan paylaşım krokisinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre, inşaa edilecek olan A blokta bağımsız bölümlerden Arsa sahibine ait olacak geriye kalan diğer katlardaki daireler toplam daire ise müteahhide ait olacaktır. Ekli kroki işbu sözleşmenin ayrılmaz bir parçası mahiyetindedir. Müteahhit tarafından inşa edilmesi kabul ve taahhüt edilen B blokta bir bodrum, bir zemin ve normal kattan ibaret olup toplam kat olarak her katta yüzölçümleri birbirine eşit dörder daireden daire olmak üzere toplam adet bağımsız bölüm inşa edilecektir. Anılan bağımsız bölümlerin müteahhit ve arsa sahibi arasındaki bölüşümü işbu sözleşmenin ekinde yer alan paylaşım krokisinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre, inşa edilecek olan B blokta bağımsız bölümlerden

Arsa sahibine ait olacak geriye kalan diğer katlardaki daireler toplam daire ise müteahhide ait olacaktır. Ekli kroki işbu sözleşmenin ayrılmaz bir parçası mahiyetindedir.

Müteahhit tarafından inşa edilmesi kabul ve taahhüt edilen C blokta bir bodrum, bir zemin ve normal kattan ibaret olup toplam kat olarak her katta yüzölçümleri birbirine eşit dörder daireden daire olmak üzere toplam adet bağımsız bölüm inşa edilecektir. Anılan bağımsız bölümlerin müteahhit ve arsa sahibi arasındaki bölüşümü işbu sözleşmenin ekinde yer alan paylaşım krokisinde ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Buna göre, inşa edilecek olan C blokta bağımsız bölümlerden Arsa sahibine ait olacak geriye kalan diğer katlardaki daireler toplam daire ise müteahhide ait olacaktır. Ekli kroki işbu sözleşmenin ayrılmaz bir parçası mahiyetindedir.

MADDE 7 – MÜTEAHHİTİN İNŞAAT İŞİNİN YÜRÜTÜLMESİNDE UYMAK ZORUNDA BULUNDUĞU ESASLAR :

a- MÜTEAHHİT, işbu Sözleşme ile yapımın yüklendiği inşaatı, tasdikli inşaat projelerine, inşaat ruhsatına ve işbu Sözleşmeye ve teknik şartnameye daireleri ve ortak mahalleri “anahtar teslimi” inşa edecek ve ARSA MALİKLERİ'NE teslim edecektir. II no”lu harç beyanına göre ödenecek bütün iskan harçları ve vergileri MÜTEAHHİT tarafından ödenerek iskan müsaadesi de MÜTEAHHİT tarafından alınacaktır.

b- MÜTEAHHİT yukarıda yazılı olduğu üzere, inşaatı “anahtar teslimi” olarak yapmayı yüklediğinden, mali, sosyal sigortalar, iş ve her türlü mevzuattan doğan bilcümle kanuni vecibeleri yerine getirmeyi üzerine almış olduğu gibi, bunlardan doğacak her türlü mali, hukuki, idari ve cezai sorumluluğu da üzerine almıştır.

c- ARSA MALİKLERİ’nin inşaatın yapımı ile hiçbir sorumlulukları bulunmadığından, inşaat işini fenni usul ve kurallara göre yürütmek, bunun için gerekli her türlü tedbirleri almak MÜTEAHHİT’in vecibesi ve sorumluluğu altındadır.

d- İnşaat işinin bütün sorumluluğunu MÜTEAHHİT yüklediğinden, iş yerinin güvenliğinden ve iş yerinde olabilecek iş kazalarından ve üçüncü veya komşu gayrimenkullere verilebilecek zararlardan münhasıran MÜTEAHHİT sorumludur. Yüklenici işveren, üçüncü şahıs mali mesuliyet sigortasını yapmak ve poliçenin bir nüshası ile tahsilat makbuzunun bir nüshasını da arsa sahiplerine vermek zorundadır. İnşaat sırasında doğabilecek her türlü kazalardan MÜTEAHHİT tek başına sorumludur. İşçilerin işyerlerinde uğrayacakları iş kazalarından talep edecekleri her türlü tazminattan MÜTEAHHİT tek başına sorumlu olacaktır.

e- Sosyal Sigortalar Kurumuna iş yerini bildirmek, mükellefiyeti tesis ettirmek ve sigorta primlerini Kanuna uygun şekilde tediye etmek yükümü MÜTEAHHİT’e aittir. ARSA MALİKLERİ’nin bu konularla hiçbir ilgi ve sorumluluğu yoktur. İnşaatın işyeri tescili MÜTEAHHİT adına yaptırılacaktır.

f- İşin fenni mesuliyeti ve bütün işlerin plan ve projelerine uygun şekilde yapılmasını sağlamak, takip etmek, denetlemek ve sonuçlandırmak MÜTEAHHİT’e ait olup, O’nun sorumluluğu altındadır. Yapı denetim şirketiyle ilgili her türlü ödeme ve sorumluluk MÜTEAHHİT’e aittir.

g- MÜTEAHHİT, işin başından yapı kullanma izin belgesini alıncaya kadar inşaat mahalinde mevzuatın gerektirdiği tüm güvenlik önlemlerini almaya gerek işyerinde çalışan işçilere gerek sair üçüncü şahıslara veya gerekse üçüncü şahıslara ait mallara verilecek her türlü zararlardan veya kazalardan dolayı münferiden ve müstakilen sorumlu olmayı ve bunların bedellerini ve tazminatlarını arsa sahibine rücu etmeksizin ödemeyi kabul ve taahhüt etmiştir. Bütün bunlara rağmen arsa sahipleri, üçüncü kişilere veya resmi mercilere inşaatın (iş kazası vs.) bir tazminat veya ceza ödemek zorunda kalırsa bunu müteahhitten rücu yoluyla tahsis edeceklerdir. Bu tazminat ve cezaların müteahhit tarafından ödenmemesi halinde bütün bloklardaki bu sözleşmenin dördüncü maddesi f bendindeki işlemlerin eksiksiz yapımı sonrası çözülmesi gereken %30 oranındaki inşaat teminat ipoteklerinin çözümü yapılmayacaktır. MÜTEAHHİT tarafından mal sahiplerine verilen.....liralık ve..... vadeli teminat mektubu nakde çevrilecektir ve arsa sahiplerinin zararları ödenecektir.

h- İnşaat nedeniyle İş Kanunu, SSK Kanunu vs.. her türlü mevzuattan doğacak her türlü mali, hukuki, idari ve cezai sorumluluk MÜTEAHHİT’e aittir. MADDE

8 – KAT İRTİFAKININ KURULMASI : MÜTEAHHİT , kat irtifakına esas teşkil edecek projelerin ilgili belediye tarafından tasdik edilmesini ve temel üstü ruhsatının alınmasını müteakip gün içerisinde kat irtifakını kuracaktır. Yönetim Planı da MÜTEAHHİT tarafından hazırlanarak, tapuda tescil edilecektir. Ancak kanuni bir zorunluluk temel üstü ruhsatları alındıktan sonra kat irtifakı kurulabilir.

MADDE 9 – YAPI KULLANMA İZİN BELGESİ (İSKAN)’NİN ALINMASI KAT MÜLKİYETİNİN KURULMASI : MÜTEAHHİT, yapılacak inşaatın yapı kullanma izin belgesini (iskanı), ARSA MALİKLERİ’ne tahsis ve tefrik edilecek bağımsız bölümlerin “anahtar teslimi” olarak yapımını müteakip alacaktır. ARSA MALİKLERİ’ne ait bağımsız bölümlere ilişkin II No.lu Harç Beyannamesi MÜTEAHHİT tarafından ilgili Harçlar Vergi Dairesine verilerek, bu beyanname uyarınca ilgili Harçlar Vergi Dairesine verilerek, bu beyanname uyarınca tahakkuk edecek olan harç ve vergiler MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. Yine müteahhit tarafından kat mülkiyetinin de kurulması esnasında ödenecek her türlü vergi ve harçlar müteahhide ait olacaktır.

MADDE 10 – İNŞAATIN TESLİM SÜRESİ : Sözleşme konusu inşaatın, temelüstü ruhsatının alınmasından itibaren inşaatın eksiksiz bitirilip teslim süresi aydır. Peyzaj ve çevre düzenleme işleri bu sürenin içindedir. Bu müddet sonunda binalar eksiksiz olarak bitirilip cins tashihi yapılmış kat mülkiyeti tapuları ve iskan raporu alınmış olarak anahtar teslimi halinde arsa sahiplerine teslim edilecektir.

MADDE 11 – İNŞAATIN TESLİMİNİN GECİKMESİ HALİNDE YÜKLENİCİ TARAFINDAN ÖDENECEK GECİKME CEZASI VE GECİKME TAZMİNATI ÖBÜR TAZMİNATLAR

A) GECİKME CEZASI (CEZAI ŞART): İnşaatın iş bu sözleşme hükümlerine uygun olarak en geç ruhsat alındıktan sonra..... ay içerisinde eksiksiz olarak bitirilip cins tahsisi yapılmış, kat mülkiyeti tapuları ve iskan raporu alınmış olarak anahtar teslimi halinde arsa sahibine teslim edilecektir. (İskanla ilgili her türlü vergi ve harçlar MÜTEAHHİT'e aittir.) İnşaatın mezkur süre sonunda gerek işbu sözleşme koşullarına gerekse işbu sözleşmenin ekinde yeralan teknik şartname şartlarına uygun olarak arsa sahibine teslim edilmemesi, eksik ve bozuk yapılması halinde MÜTEAHHİT, geciken her ay için daire başına 1000 USD (Amerikan Doları) cezai şart ödeyecektir.

B) GECİKME TAZMİNATI (KİRA MAHRUMİYETİ): Yüklenici, teslim tarihinde, sözleşmeye ve imar durumuna uygun olarak ve yapı kullanma izni alınmış olarak inşa edip teslim etmediği takdirde, arsa sahiplerine, her bir daire ve her ay için emsal ve rayiç düzeyinde kira parası ödeyecektir. Kira parası hesaplanırken, cezai şart ile irtibatlandırılmayacak ve müstakil olarak hesaplanacaktır.

C) MÜTEAHHİT 'in her bir bağımsız bölüm için işbu maddede öngörülen aylık cezai şartı ödeme yükümlülüğü ikinci MÜTEAHHİT inşaatı yapıp işbu sözleşme hükümlerine uygun olarak teslim edinceye kadar devam eder. MÜTEAHHİT inşaatı hiç başlamazsa ve yapmaktan vazgeçerse veya inşaatın herhangi bir safhasında müteahhit inşaat taahhüdünü yerine getirmekten vazgeçerse o güne kadar yapmış olduğu işler, malzemeler ve yaptığı harcamaları arsa sahiplerinden isteyemez; alıp veya söküp götürmez.

D) OLUMLU VE OLUMSUZ ZARARLAR İÇİN TAZMİNAT Yüklenici sözleşme ve imar mevzuatı gereklerine uygun olarak ve teslim tarihinde inşaatı teslim etmediği takdirde, arsa sahipleri, YASANIN KENDİLERİNE TANIDIĞI YASAL SÜRELER İÇİNDE, sözleşmeden dönerek, hem olumlu ve hem de olumsuz zararlarını birlikte talep edebilir.

E) Yüklenici ayrıca, gecikilen her ay ve her daire için rayiç ve emsal düzeyinde gecikme tazminatı (kira mahrumiyeti) ödeyecektir. Kira tazminatı hesaplanırken, ceza koşulu ile irtibat kurulmayacak, ayrı ayrı ve tam olarak hesaplanacaktır.

F) Yüklenici, yapı kullanma izni tarihinden başlayarak, inşaatın iş, işçilik ve malzemenin ve bu suretle meydana getirilen inşaatın sağlamlığından dolayı 5 yıl süreyle garanti vermiştir.

G) Yüklenici, arsa sahiplerinin önerdiği yapı denetim kuruluşu ile sözleşme yapacak, bu kuruluşun ücretini ödeyecektir. Yüklenici yapı denetim kuruluşunun görevini yapmasına engel olmayacaktır.

H) Proje çizimi, onaylatılması, harçların ödenmesi, ruhsatların alınması, kısaca ilk işten son iş olan yapı kullanma izninin alınmasına (dahil) kadar tüm iş ve işlemler yüklenici tarafından yapılacaktır. Arsa sahipleri yükleniciye bu konuda yeterli yetkileri bulunan vekaletname verecektir.

MADDE 12 – TESLİM : MÜTEAHHİT inşa edeceği daireleri ve sosyal tesislerin tasdikli mimari projelerine, inşaat ruhsatına, teknik şartnamesine uygun olarak tamamlandıktan sonra “Anahtar Teslimi” olarak ARSA MALİKLERİ'ne teslim etmek üzere yazılı bildirimde bulunacaktır.

MÜTEAHHİT 'in bildirim tarihinden itibaren en geç gün içerisinde ARSA MALİKLERİ'nin tayin edeceği yetkili fen adamları, MÜTEAHHİT 'in yetkili adamları ile birlikte binanın kabul işlemlerine geçecek ve en geç gün içerisinde bu işlemleri tamamlayacaklardır.

Taraflar neticeyi belirten bir teslim tutanağı hazırlayarak, imzalayacaklardır. Eksiklikler var ise bu eksiklikler yapının kullanım amacına uygun olarak kullanılmasına engel değilse blok teslim alınıp, teslim belgesi düzenlenecektir. Ancak mevcut eksikliklerin giderilmesi tarafından süre belirtilerek taahhüt edilecektir. Bütün eksikleri tamamlanınca iskan müsaadesi alınan bu dairelere kat mülkiyeti tapuları da müteahhit tarafından alınacaktır. Ancak bu işler tamamlanınca anahtar teslimi yapılacaktır.

MADDE 13 – YÜKLENİCİYE AİT GİDERLER : ARSA MALİKLERİ ile MÜTEAHHİT arasında “gayrimenkul kat karşılığında inşaat yapımı” esasında ve “anahtar teslimi” şeklinde sözleşme yapıldığından, inşaatın yapımı ve gayrimenkulle ilgili bilcümle masraflar, vergi ve harçlar MÜTEAHHİT tarafından karşılanacaktır.

MÜTEAHHİT tarafından yapılacak masraflar, vergi, resim, harç ve sair giderler aşağıda gösterilmiştir.

1 – İnşaatın temel üstü ruhsatlarının alınması ile ilgili olarak Belediye Gelirler Kanunu gereğince ödenmesi gereken vergi, resim ve harçların tamamı, ruhsat alımı sırasında ödenmesi gereken yapı denetim harcı, ruhsatla ilgili tüm harçlar MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

2 – Sözleşme konusu inşaatın yapımında, temelden çatıya ve “anahtar teslimi” olarak kullanılacak bilcümle malzemenin temini, bedelleri, nakliyesi, yerinde imalı ve montaj bedellerinin tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

3 – İnşaatı çalışacak işçilerin, teknik personelin, taşeronların, sair eleman ve personelin bilcümle ücretleri, hak edişleri, sosyal sigorta primleri, vergi stopajları, ikramiyeleri, her çeşit tazminatları ve haklarının tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

4 – Bu sözleşmedeki gerek arsa sahiplerinin ve gerekse müteahhidin olmak üzere binaların tamamının bağımsız bölümlerinin yapı kullanma izin (iskan) belgelerinin alınması ile ilgili bilcümle vergi, harç ve masraflarının tamamı MÜTEAHHİT tarafından, II No’lu Beyannameye göre ödenecek iskan harç ve vergileri de MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

5 – Bu sözleşmedeki binaların tamamının kat irtifakının kurulması ve kat mülkiyeti ile ilgili bilcümle masraflar, harçlar ve vergilerin tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

6 – İşbu Sözleşmenin damga vergisi, noter masrafları MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

7 – Tapuya şerh harcı, tapuya şerh veren(MÜTEAHHİT) tarafından ödenecektir.

8 – İnşaatın devamı süresince işgaliye harçlarının tamamı MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

9 – Bu gayrimenkulle ilgili sözleşmenin yapıldığı tarihten itibaren emlak vergisinin % 100’ü MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

10 – Bağımsız bölümlerin arsa malikleri tarafından sözleşmenin maddesine göre tapuda MÜTEAHHİT ‘e devri (ferâğ) sırasında ödenmesi gereken alım ve satım harçlarının % 100’ü MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. İnşaat teminat ipoteklerinin tesisi ve kaldırılması ile ilgili ödenmesi gereken bilumum vergi ve harçlar da yine MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

11 – Binaların sözleşme konusu ikmal ve iskan raporunun alınmasından sonra binaların elektrik, doğalgaz ve su bağlantıları MÜTEAHHİT tarafından yapılacak ve tüm tesisatlar denenip uygunluğu MÜTEAHHİT tarafından onaylandıktan sonra arsa sahiplerine teslim edilecektir. İskan raporundan sonra MÜTEAHHİT şantiye elektriği ve su paralarını da ödeyerek ilişkisini kesecektir.

12 – MÜTEAHHİT inşaat safhasında Sular İdaresi, Elektrik İdaresi ve sair kurumlar ile yapacağı sözleşmeleri ARSA MALİKLERİ’ne vekaleten değil kendi adına yapacaktır. Bu konudaki tüm masraflar MÜTEAHHİT ‘e ait olacaktır.

13 – İşbu sözleşmenin imzalanmasından itibaren işbu sözleşmenin hükümlerine uygun olarak KAT İRTİFAKI, KAT MÜLKİYETİ (iskan müsaadesi alınmış olarak) Tapuları ve anahtarları ile birlikte bağımsız bölümlerin arsa sahiplerine teslim edilinceye kadar arsa sahipleri adına tahakkuk edenlerde dahil olmak üzere gerek gayrimenkul ve gerekse inşaat harcamalarıyla ilgili bütün masraflar bu sözleşmenin masrafları da dahil olmak üzere yapılacak olan keşif proje yaptırılması proje ve ruhsat harcamaları vs. masraflarla bunlara ilişkin K.D.V. tümüyle Emlak alım Vergileri, İskan Harçları Vergileri, Çevre Temizlik Vergileri, KAT İTTİFAKI TESCİL Masrafları Harcı , Belediye ve bilumum resmi ve özel dairelere ödenecek resim ve harçlar tapunun bağımsız bölüm devir masrafları tüm inşaat işçilik ve malzeme masrafları hafriyat ve nakliye bedelleri sosyal sigortalar primleri, stopaj vergileri, şantiye elektrik su masrafları, trafo bedeli, otopark harcı, kanalizasyon elektik su bağlama masrafları, noter harçları masrafları, iş kazaları dolayısıyla doğacak maddi ve manevi tazminatlar, cezai ve hukuki sorumluluklar, bina inşaat vergisi MÜTEAHHİT, kazanç vergileri, temizleme ve velhasıl işbu sözleşmenin imzalanmasından binaların sözleşmedeki hukuki ve teknik şartlar dahilinde yapılıp teslim edildiği tarihe kadar yapılacak her türlü masraflar cezalar, cezai hukuki ve mali sorumluluklar münhasıran MÜTEAHHİT ‘ e ait olup bunlarla ilgili bilcümle ödemelerde MÜTEAHHİT ‘e aittir. Keza tadilat

ruhsatı, harç ve giderleri ve burada hasren sayılmayan her türlü masraflar ile şantiye binası inşası ve yıkım masrafları, bahçe ve otopark tanzimi vb. masrafların tamamı MÜTEAHHİT tarafından karşılanacak ve arsa sahibinden talep edilmeyecektir. İnşaatın devamı sırasında yasalarda yapılacak değişikliklere göre tahakkuk edecek her türlü harç ve vergilerde MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. İskan alınırken emlak alım vergileri, iskan vergileri II. No'lu Harç Beyannamesi'ne göre ödenecek harç ve vergilerde yine MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir. Ve burada sayılmayan tüm inşaat giderleri de yine müteahhit tarafından ödenecektir.

MADDE 14- ARSA SAHİPLERİNE AİT GİDERLER ARSA MALİKLERİ tarafından yapılacak masraflar, aşağıda gösterilmiştir: İşbu Sözleşme'nin imzası tarihinden önceki döneme ilişkin olarak ARSA MALİKLERİ adına tahakkuk etmiş ve/veya edecek olan her türlü vergi, ceza, emlak vergisi ve cezası, gecikme faizleri ve benzeri yükümlülüklerin tamamı ARSA MALİKLERİ tarafından ödenecektir.

MADDE 15 - TAPUYA ŞERH : Taraflardan her biri tek başına müracaatla işbu Sözleşmeyi İstanbul İli, ... İlçesi,.....Köyü,..... Pafta,..... Parsel de satış vaadi ve kat karşılığı inşaat sözleşmesi olarak tapuya şerh ettirebilir. ARSA MALİKLERİ iş bu sözleşmenin MÜTEAHHİT tarafından münferiden tapuya şerh ettirilmesini kabul ettiklerini beyan ve ikrar ederler.

Tapuya şerh masrafları YÜKLENİCİ'ye ait olacaktır.

MADDE 16 – ÖZEL ŞARTLAR :

Taraflar arasında uygulanacak özel şartlar aşağıda yazılıdır.

a – MÜTEAHHİT , hiçbir sebep ve şart altında ve hiçbir şekilde ARSA MALİKLERİ'nden fiyat ve maliyet farkı ya da bağımsız bölümlerin paylaşım yüzdesinde herhangi bir değişiklik, bedel ve fark isteyemez.

b – ARSA MALİKLERİ de MÜTEAHHİT 'den bağımsız bölümlerin paylaşım oranında hiçbir şekil ve surette değişiklik talep edemez.

c – İnşaatın devamı sırasında gerek arsa sahibi gerekse MÜTEAHHİT firma işbu sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmez veya sözleşmeye aykırı davranışlarda bulunursa bu takdirde sözleşmeyi ihlal eden tarafa ihtar gönderilerek ihlalin giderilmesi için münasip bir süre verilebilir. Bu süre içerisinde de ihlal giderilmezse sözleşme feshedilebilir.

d – MÜTEAHHİT projeye aykırı hiçbir değişiklik yapamaz, iskanı engelleyici bir durum olursa vaki zararları ödemekle mükelleftir. Keza arsa sahibine ait bölümler ile ortak bölümleri tadil eder nitelikte bir durum mevcut olursa MÜTEAHHİT arsa sahiplerinin yazılı onayını almak zorundadır.

e – İnşaat yapımı denetim firmasını seçme hakkı arsa sahibine aittir. Arsa sahibinin seçeceği yapı denetim firmasının ücret ve masraflar MÜTEAHHİT tarafından karşılanacaktır.

f – Arsa sahibinin işin başlangıcından bitimine kadar bütün işleri kontrol ettirme hakkı vardır. Aykırı bir durum olduğu takdirde ilgili mercilere yapılacak müracaat ile durum tespitini müteakip işin durdurulması yetkisine sahiptir.

g – MÜTEAHHİT işbu sözleşmenin imzalanmasından önce inşaat yapılacak arsayı hem hukuki olarak hem de fiilen incelemiştir. Bu nedenle sözleşmenin imzasını takiben arsa hakkında fikir beyanıyla sözleşmeden vazgeçemez ve bağımsız bölüm artırımı talep edemez.

h – Yetkili ve uzman bir kurum ve kuruluşa zemin etüdü yaptırılacaktır.

ı – MÜTEAHHİT sözleşmede üstlendiği yükümlülükleri bizzat yerine getirmeye mecburdur. Hiçbir suretle inşaatı başkasına devredemez. Aksi taktirde bu bir fesih nedenidir.

i – İmar durumu ile ilgili olarak inşaata ilişkin hakların artması taraflarca bu sözleşmedeki oranlar dahilinde paylaşılır. Bu durumda tarafların birbirinden ek bir ivaz talebi mevzubahis olamaz.

j – İnşaatın işbu sözleşme hükümlerine uygun olarak süresi içerisinde eksiksiz şekilde bitirilip binanın iskan raporu ve Kat Mülkiyeti Tapularını alarak anahtar teslimi halinde arsa sahibine teslim edilmesi esastır. Her ne sebep ve suretle olursa olsun bina sözleşme ve teknik şartname hükümlerine uygun olarak, kat irtifaklı ve kat mülkiyetli olarak anahtar teslimi halinde arsa sahiplerine teslim edilmedikçe MÜTEAHHİT ‘in işbu sözleşmeden doğan yükümlülükleri yerine getirilmiş sayılmayacaktır.

k – MÜTEAHHİT arsa sahibinin payına düşen bağımsız bölümlerin inşaatında kendi kusurundan dolayı gecikmeye meydan vermeyecek arsa sahiplerinin payına düşen daireleri kendi payına düşenleri ile aynı sürede tamamlayacaktır

l – MÜTEAHHİT Kast kusur ve ihmali neticesinde arsa sahiplerine gelebilecek her türlü harç masraf ceza ve tazminat ile bu zararlardan dolayı yine arsa sahiplerine gelebilecek mali hukuki ve cezai her türlü sorumluluklar müteahhide ait olacaktır ve bunların tüm sonuçları arsa sahiplerine rücu edilmeksizin münferiden ve mustakilen MÜTEAHHİT tarafından ödenecektir.

m – İşbu sözleşme karşılıklı anlayış ve iyi niyet kuralları içinde hazırlanıp imza altına alınmıştır. Yine taraflar işbu sözleşme hükümlerine iyi niyetle riayeti peşinen kabul ederler.

n – Tarafların vefatı halinde varisleri de sözleşmeyi hukuki ve teknik şartları ile beraber bütünüyle şimdiden kabul ve taahhüt ederler.

o – ARSA MALİKLERİ, MÜTEAHHİT ‘den teknik şartnameden farklı bir talepte bulunması halinde, iş programının bozulmaması kaydı ile MÜTEAHHİT imkanlar ölçüsünde bu istekleri yerine getirecektir. Farklı malzemenin kullanılması süre kaybına neden olması halinde kaybedilen süre inşaat süresine ilave edilecektir.

MADDE 17 – MÜCBİR NEDENLER

Mücbir neden, akdi sorumlulukların tamamen veya kısmen ifasını engelleyen veya geciktiren, kendisinden kaçınılamayan ve önceden kestirilemeyen olayları ifade etmek olup, deprem, doğal afetler, savaş, iç savaş gibi olaylar ile MÜTEAHHİT ‘in kusurundan kaynaklanmayan gecikmelerdir. İşbu sözleşmeden doğacak anlaşmazlıklar Kartal Mahkemeleri ve İcra Müdürlükleri yetkilidir.

MADDE 18 – TEBLİGAT ADRESLERİ

Tarafların tebligat adresleri işbu Sözleşmede yazılıdır. Taraflar adres değişikliklerini bir hafta içerisinde noter kanalı ile diğer tarafa bildirmediği bu adreslere yapılacak tebligatlar geçerli olacaktır. Binalar, ilgili Belediyesince tasdik edilen elektrik, tesisat, ısı yalıtım, statik ve mimari projeler ile yukarıda yazılı Maddelik teknik şartnameye uygun olarak inşa edilecektir.

MADDE 19 – İNŞAATIN TEKNİK ŞARTLARI

Binalar, ilgili Belediyesince tasdik edilen elektrik, tesisat, ısı yalıtım, statik ve mimari projeler ile yukarıda yazılı 29 maddelik teknik şartnameye uygun olarak inşa edilecektir. maddeden ibaret işbu teknik şartname sözleşmenin ayrılmaz bir parçasıdır./.../201.... ARSA MALİKLERİ MÜTEAHHİT