

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

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE
JOINT VENTURE (İŞ ORTAKLIKLARI) VE
VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ**

Fatih YANIK

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

DANIŞMAN

Doç. Dr. Kadir TUNA

İSTANBUL, Mayıs 2015

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

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE
JOINT VENTURE (İŞ ORTAKLIKLARI) VE
VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ**

Fatih YANIK

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

DANIŞMAN

Doç. Dr. Kadir TUNA

İSTANBUL, Mayıs 2015

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE
JOINT VENTURE (İŞ ORTAKLIKLARI) VE
VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

Fatih YANIK
(Enstitü No: 132008204)

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

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 05 Mayıs 2015

Tezin Savunulduğu Tarih : 14 Mayıs 2015

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir TUNA

Diğer Jüri Üyeleri : Prof. Dr. Targan ÜNAL

Yrd. Doç. Dr. Bülent GÜNCELER

İSTANBUL, Mayıs 2015

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusu belirlenirken günümüz inşaat sektöründe büyük projelerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirildiği ve farklı uzmanlık alanlarında yer alan büyük ölçekli firmaların güçlerini joint venture (iş ortaklıkları) vb. gibi ortaklık türleriyle birleştirerek eserlerini oluşturdukları ortamda, bu sektörün mali ve idari işler ayağında yer alan biri olarak, uygulamada gördüklerimi ve yapmış olduğum araştırmalarla dev yapıların (Alışveriş ve İş Merkezleri, Oteller ve Kentsel Dönüşüm Projeleri gibi) gerçekleşmesi aşamalarını ve sektörün özellikli vergilendirme yöntemlerini, çeşitli yönleriyle ele alınarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmada değerli görüş ve katkılarıyla bana yön veren tez danışman hocam Sayın Doç. Dr. Kadir TUNA' ya, teşekkürlerimi sunarım.

Bugünlere gelmemde en büyük destekçim olan sevgili Annem Hanife YANIK ve sevgili Babam Bayram YANIK ile tüm aileme, varlıklarıyla hayatıma kattıkları anlam ve fedakârlıkları için çok teşekkür ederim.

Mayıs 2015

Fatih YANIK

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
ÖZET	xi
ABSTRACT	xii
KISALTMALAR.....	xiii
ŞEKİL LİSTESİ	xiv
TABLO LİSTESİ.....	xv
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TÜRLERİ.....	2
2.1. İNŞAAT VE İMALAT KAVRAMI	2
2.1.1. İnşaat Çeşitleri	3
2.1.1.1. Menkul İnşaatlar	3
2.1.1.2. Menkul Olmayan İnşaatlar	3
2.1.2. Vergi Hukuku Açısından İnşaat Türleri	4
2.1.2.1. Özel İnşaatlar	4
2.1.2.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	4
2.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR....	4
2.2.1. İnşaat (İş) Sahibi / İşveren	5
2.2.2. Yüklenici (Müteahhit)	5
2.2.3. Taşeron	5
2.2.4. İhale Makamı.....	6
2.2.5. Hakediş	6
2.2.5.1. Hakediş Raporları	6
2.2.5.2. Hakediş Faturası	7
2.3. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ	8

2.3.1. Emanet Usulü	8
2.3.2. İhale Usulü.....	9
2.3.2.1. Kapalı Teklif İhale Usulü	9
2.3.2.2. Açık İhale Usulü.....	10
2.3.2.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü	11
2.3.2.4. Pazarlık İhale Usulü	13
2.3.2.5. Doğrudan Temin İhale Usulü	14
2.3.2.6. Tasarım Yarışmaları	16
2.4. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE FAALİYET SÜRECİ.....	16
2.4.1. Proje Hazırlığı	17
2.4.2. Yaklaşık Keşif Bedelinin Belirlenmesi	18
2.4.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi	19
2.4.4. İhaleye Girebilme Şartlarının Yerine Getirilmesi	20
2.4.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklifin Alınması.....	21
2.4.6. Sözleşmenin Yapılması	21
2.5. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE FİYATLANDIRMA YÖNTEMİ ..	22
2.5.1. Birim Fiyat Yöntemi.....	22
2.5.2. Götürü Fiyat Yöntemi.....	23
2.5.3. Maliyet + Kar Yöntemi	24
2.6. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNAT	25
2.6.1. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler	25
2.6.2. Geçici Teminat	25
2.6.3. Nakdi Teminat	26
2.6.4. Kesin Teminat	27
2.6.5. Avans Teminatı	27
BÖLÜM 3. JOINT VENTURE (İŞ ORTAKLIKLARI).....	28
3.1. JOINT VENTURE' IN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ	28
3.1.1. Ortaya Çıkış Nedenleri	28
3.1.2. Tarihsel Gelişimi	29

3.2. JOINT VENTURE' IN TANIMI, AMACI, UNSURLARI VE TURLERİ.....	32
3.2.1. Tanımı.....	32
3.2.2. Amacı	34
3.2.3. Unsurları	34
3.2.3.1. Sözleşme Unsuru	35
3.2.3.2. Müşterek Amaç Unsuru.....	35
3.2.3.3. Kişi Unsuru.....	36
3.2.3.4. Müşterek Yönetim Unsuru	36
3.2.3.5. Müşterek Amaçlara Ulaşmak İçin Birlikte Çaba Gösterme Unsuru ..	36
3.2.4. Türleri	37
3.2.4.1. Ortakların Tabiiyetine Göre Joint Venture.....	37
3.2.4.1.1. Ulusal Joint Venture	37
3.2.4.1.2. Uluslararası Joint Venture	37
3.2.4.2. Faaliyet Alanlarına Göre Joint Venture.....	41
3.2.4.2.1. Petrol ve Maden İşletmeciliği Alanında Joint Venture	41
3.2.4.2.2. Teknolojik Ar-Ge ve İmalat Alanında Joint Venture	42
3.2.4.2.3. İnşaat Sektörü Alanında Joint Venture	43
3.2.4.3. Kuruluş Şekillerine Göre Joint Venture	44
3.2.4.3.1. Sözleşmeye Dayalı Joint Venture.....	44
3.2.4.3.2. Sermayeye Katılmalı Joint Venture.....	45
3.3. JOINT VENTURE' IN HUKUKİ YAPISI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE BENZERİ SÖZLEŞMELERDEN FARKLARI	46
3.3.1. Hukuki Yapısı.....	46
3.3.1.1. Ön Kuruluş Sözleşmesi (Müşterek İş Birliği Anlaşmaları).....	46
3.3.1.2. Ana Sözleşme (Müşterek Joint Venture Esas / Temel Sözleşme).....	47
3.3.1.3. Uydu Sözleşmeleri (Tabi, Satelit Sözleşmeler).....	48
3.3.1.4. Ortaklık Sözleşmesi.....	49
3.3.2. Hukuki Niteliği	50
3.3.2.1. Sözleşmeye Dayalı Joint Venture' ın Hukuki Niteliği	50

3.3.2.2. Sermayeye Katılmalı Joint Venture’ in Hukuki Niteliği.....	51
3.3.3. Joint Venture’ in Benzeri Sözleşmelerden Farkları.....	52
3.3.3.1. Joint Venture ile Partner Ship’ in Farkları	52
3.3.3.1.1. Partner Ship’ in Kavramı, Unsurları ve Joint Venture’ dan Farkı.	53
3.3.3.2. Joint Venture ile Konzern’ in Farkları.....	56
3.3.3.2.1. Konzern Kavramı	56
3.3.3.2.2. Konzern’ in Unsurları.....	57
3.3.3.2.3. Konzern’ in Türleri.....	57
3.3.3.2.4. Konzern ile Joint Venture Arasındaki Farklar.....	58
3.3.3.3. Joint Venture ile Holding’ in Farkları	59
3.3.3.3.1. Holding Kavramı	59
3.3.3.3.2. Holding’ in Faydaları	60
3.3.3.3.3. Holding’ in Sakıncaları.....	61
3.3.3.3.4. Holding’ in Türleri	61
3.3.3.3.5. Holding ile Joint Venture Arasındaki Farklar	62
3.3.3.4. Joint Venture ile Kartel’ in Farkları	62
3.3.3.4.1. Kartel Kavramı	62
3.3.3.4.2. Kartel’ in Türleri.....	64
3.3.3.4.3. Kartel’ in Sakıncaları.....	65
3.3.3.4.4. Kartel ile Joint Venture Arasındaki Farklar	65
3.3.3.5. Joint Venture ile Konsorsiyum’ un Farkları.....	66
3.3.3.5.1. Konsorsiyum Kavramı.....	66
3.3.3.5.2. Konsorsiyum’ un Özellikleri	67
3.3.3.5.3. Konsorsiyum Sözleşmesi.....	69
3.3.3.5.4. Konsorsiyum’ un Türleri	70
3.3.3.5.5. Konsorsiyum’ un, Adi Ortaklıktan ve İş Ortaklığından Avantajlı Yönleri.....	74
3.3.3.5.6. Joint Venture ile Konsorsiyum Arasındaki Farklar.....	77
3.4. JOINT VENTURE’ A İLİŞKİN TÜRK HUKUKUNDAKİ DÜZENLEMELERİ.....	79

3.4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Joint Venture.....	79
3.4.1.1. İş Ortaklığı Kavramı.....	80
3.4.1.2. İş Ortaklığının Unsurları.....	80
3.4.1.3. İş Ortaklığının Sona Ermesi ve Tasfiyesi.....	82
3.4.1.3.1. İş Ortaklığının Sona Erme Nedenleri	82
3.4.1.3.2. İş Ortaklığının Tasfiyesi	85
3.4.2. Joint Venture ile İş Ortaklıkları Arasındaki İlişki	86
3.4.2.1. Adi Ortaklık Hükümlerinin Joint Venture' a Uygulanabilme İmkânı 86	
3.4.2.1.1. Genel Olarak Adi Ortaklık Kavramı	87
3.4.2.1.2. Adi Ortaklığın Özellikleri.....	89
3.4.2.1.3. Adi Ortaklık Hükümlerinin Joint Venture' a Uygulanması	91
BÖLÜM 4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ	96
4.1. ÖZEL VERGİLENDİRME.....	96
4.1.1. Tanımı.....	96
4.1.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde Özel Vergilendirme.....	96
4.1.2.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarım İşİ Olması.....	97
4.1.2.2. İşin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması	98
4.1.2.3. İnşaat ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması	98
4.1.3. Özellikli Danıştay Kararları ve Özelgeler	99
4.2. İŞE BAŞLAMA.....	101
4.3. MÜŞTEREK (ORTAK) GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMAN	
GİDERLERİNİN PAYLAŞTIRILMASI	102
4.3.1. Genel Açıklama	102
4.3.2. Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı	103
4.3.3. Müşterek (Ortak) Amortisman Giderlerinin Dağıtımı	106
4.4. GEÇİCİ KABULDEN SONRA YAPILAN GİDERLER VE ALINAN	
İSTİHKAKLARIN DURUMU	112
4.5. ZAMANAŞIMI	113
4.5.1. Tanımı.....	113
4.5.2. Zamanaşımı Süresi	114

4.5.2.1. Zamanaşımını Durduran Haller	114
4.5.2.2. Cezalarda Zamanaşımı	115
4.5.2.3. Düzeltmelerde Zamanaşımı	115
4.5.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı	116
4.6. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİLERİ.....	117
4.6.1. İnşaat Firmalarına Yapılacak Ödemelerde Vergi Kesintileri	117
4.6.1.1. Genel Olarak Vergi Kesintisi	117
4.6.1.2. Hesaben Ödeme	118
4.6.1.3. Avanslarda Vergi Kesintisi	119
4.6.1.4. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın İzleyen Yıla Sarkması Durumunda Vergi Kesintisi	120
4.6.1.5. Kur Farkına Stopaj Vergisi Uygulanması	121
4.6.1.6. Bölümler Halinde Taahhüt Edilen ve Birden Fazla Yıla Sarkmayan İnşaatlarda Stopaj Vergisi Uygulanması	122
4.6.1.7. Başladığı Yıl İçinde Tamamlanması Öngörülen İnşaat ve Onarım İşlerinin Birbirinin Devamı Niteliğinde Olması Durumunda Vergi Kesintisi	123
4.6.1.8. İlgili Yargı Kararları ve Özelgeler	123
4.7. TAŞERONLARA YAPTIRILAN İŞLERDE VERGİ KESİNTİLERİ.....	124
4.7.1. Genel Açıklama	124
4.7.2. Taşeronlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintileri	125
4.7.2.1. Taşerona Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olmaması Durumu	125
4.7.2.2. Taşerona Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olması Durumu	126
4.7.2.2.1. Sözleşmesine Göre İşin Yıllara Yaygın Olması	126
4.7.2.2.2. Sözleşmeye Göre Yıllara Yaygın Olmayan Fakat Bazı Sebeplerle Gelecek Yıla Sarkan İşlerde Vergi Kesintisi	126
4.7.2.2.3. Müteahhit ile Taşeron Firma Arasında Yapılan Sözleşmelerin Birbirini Takip Eden Yıllar İçerisinde Gerçekleşmesi ile Vergi Kesintisi	126
4.7.3. Malzemenin İşveren Tarafından Temin Edilerek, İşçiliğin Taşeronlara Yaptırıldığı Durumlarda Vergi Kesintisi	127
4.7.4. İşverenlerin Taşeronlara Yaptıkları Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapmamalarının Yaptırımları	127

4.7.5. İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler	128
4.8. SÜRESİ BİR YILDAN AZ OLAN FAKAT GELECEK YILA SARKAN İNŞAATLARDA VERGİ KESİNTİSİ	128
4.9. MALİYET + KAR USULÜNE GÖRE YAPILAN ÖDEMELER ÜZERİNDEN VERGİ KESİNTİSİ.....	129
4.10. YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE,YÜKLENİCİYE YAPILAN AVANS ÖDEMELERİNDEN KESİLEN VERGİNİN, HAKEDİŞ RAPORUNDAKİ DURUMU	129
4.11. VERGİ KESİNTİSİ AÇISINDAN ÖZELLİK GÖSTEREN DİĞER DURUMLAR	130
4.12. VERGİ KESİNTİSİ YAPANLARIN SORUMLULUĞU.....	131
4.12.1. Genel Olarak Sorumluluk.....	131
4.12.2. Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu	132
4.12.3. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Vergi Kesintisi Açısından Müteselsil Sorumluluk	133
4.13. İŞİN BİTİMİ	133
4.13.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Öngörülen Şekillerde İşin Bitim Tarihi	133
4.13.1.1. Genel Açıklama ile Geçici ve Kesin Kabul İşin Bitim Tarihleri....	133
4.13.1.2. Geçici Kabul Halinde İşin Bitim Tarihi	134
4.13.1.3. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi.....	137
4.13.1.4. Kesin Kabul Halinde İşin Bitim Tarihi	138
4.13.1.5. Geçici Kabulün Bölümler Halinde Yapılması Durumunda İşin Bitim Tarihi	139
4.13.1.6. Taahhüt Edilen İşe Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İşin Bitim Tarihi	140
4.13.1.7. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitim Tarihi	140
4.13.1.8. Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi.....	140
4.13.2. GVK’nda Öngörülme Şekillerde İşin Bitim Tarihi	141
4.13.2.1. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi.....	141
4.13.2.2. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi	142

4.13.2.3. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi	143
4.13.2.4. Müteahhidin İflası Halinde İşin Bitimi.....	144
4.13.2.5. Ağır Hastalık, Tutukluluk ve Mahkumiyet Halinde İşin Bitimi.....	145
4.13.2.6. Müteahhitin Ölümü Halinde İşin Bitimi.....	145
4.13.2.7. İşveren ile Davalı Olunması Halinde İşin Bitimi	145
4.13.2.8. İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler	146
4.14. HAKEDİŞLERDEN KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU / İADESİ.....	147
4.14.1. Genel Açıklama	147
4.14.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergilerden Mahsup Yapılması ..	148
4.14.3. Diğer Vergi Borçlarında Mahsup veya Nakden İade	148
4.14.3.1. Mahsup İadesi.....	148
4.14.3.2. Nakden İade	149
4.14.4. Devam Eden İşlerde Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Biten İşlerin Vergisinden Mahsup Durumu	151
4.14.5. Geçici Kabul Tutanağı Düzenlendikten Sonra Yapılan Ödemelerden Gereksiz Yere Yapılan Vergi Kesintilerinin İadesi.....	152
4.14.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Zarar ile Sonuçlanması Halinde Daha Önce Kesilmiş Vergilerin Durumu.....	152
4.14.7. İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler	152
4.15. GEÇİCİ VERGİ	154
4.15.1. Genel Olarak Geçici Vergi	154
4.15.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi.....	154
4.15.2.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu.....	154
4.15.2.2. İşin Bitiminden Sonra Alınan Hakedişlerin ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu	154
4.15.2.3. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu	155
4.15.3. Yıllara Yaygın İnşaatlarda İnşaat İşinin Yanı Sıra Diğer Faaliyetler ve Gelirlerinde Bulunması Halinde Geçici Vergi	155

4.15.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Zarar ile Sonuçlanması Durumda Geçici Vergi Karşısındaki Durumu	155
4.15.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinin, Diğer İşlerle Birlikte Yapılması veya Arızı Gelirlerinde Olması Halinde Müşterek Genel Gider Dağılımı ile Geçici Vergi İlişkisi	156
4.15.6. Yıl İçinde Başlanılıp Bitmesi Nedeniyle G VK' nun 42. Maddesi Kapsamına Girmeyen Taahhüt Şeklindeki İnşaatların Geçici Vergi Durumu	157
4.16. KATMA DEĞER VERGİSİ.....	157
4.16.1. Hakediş Ödemelerinde Katma Değer Vergisi	157
4.16.2. KDV Açısından Vergiyi Doğrudan Olayın Meydana Geldiği Tarih....	158
4.16.3. KDV Matrahı ve Oranı	159
4.16.4. Dövizle Yapılan İşlerde Katma Değer Vergisi.....	160
4.16.5. Dövizle Yapılan Avans Ödemelerinde Katma Değer Vergisi.....	162
4.16.6. İnşaat İşleri ve İnşaatın Endirekt İşlerinde KDV Tevkifatı.....	162
4.16.6.1. Genel Açıklama	162
4.16.6.2. KDV Tevkifatına Tabi İnşaat İşleri.....	163
4.16.6.3. Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde KDV Tevkifat	165
4.17. DAMGA VERGİSİ.....	167
4.17.1. Genel Açıklama	167
4.17.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi	169
4.17.2.1. Sözleşmelerde Damga Vergisi	169
4.17.2.2. İhale Kararlarında Damga Vergisi.....	170
4.17.2.3. Hakediş Belgelerinde Damga Vergisi	171
4.17.2.4. Süre Uzatımı Kararlarında Damga Vergisi	172
4.17.2.5. Sözleşmenin Devri Halinde Damga Vergisi.....	174
4.17.2.6. Avans Ödemelerinde Damga Vergisi.....	174
4.17.2.7. Keşif Bedelindeki Artışlarda Damga Vergisi.....	174
4.18. KAR / ZARAR PAYLAŞIMI ESASINA GÖRE KATILAN ŞİRKETİN VERGİLENDİRİLMESİ	175
SONUÇ VE ÖNERİLER	178
KAYNAKLAR.....	186

ÖZET

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE JOINT VENTURE (İŞ ORTAKLIKLARI) VE VERGİLENDİRME YÖNTEMLERİ

İnşaat sektörü kendisine bağlı onlarca alt sektörde yapılan üretim ve sağladığı istihdamla tüm dünyada ekonominin lokomotifi haline gelmiştir. İnşaat sektörü hem yurtiçi hem de yurtdışı faaliyetleri sayesinde ülkemizin kalkınmasında son yıllarda önemli bir yere sahiptir.

Yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin yapımını üstlenecek müteahhit grupların, farklı ortaklık anlaşmaları içerisinde kurulmaları ve bu anlaşmalardan doğan sorumluluklarının paylaşılması ile vergi ödevlerinin yerine getirilmesine ilişkin konular çalışmalarımızda esas alınarak işlenmiştir.

İlk bölümünde, inşaatın temel kavramlarına ve farklı yönlerine yer verilerek inşaatı tanımaya çalışılmış ve genel bilgilendirme yapılmıştır. Devamında, joint venture (iş ortaklıkları) ve bunların farklı türleri, oluşumları ve benzer yönleri değerlendirilmiştir. Son bölümde, ikinci ve üçüncü bölümün doğal sonucu olan vergilendirme rejiminin dönemsellik ilkesi gereğince, nasıl ve ne şekilde yapılması gerektiği konularını özellikli durumları da içinde barından, müşterek genel gider ve amortisman giderlerinin dağıtılmasına yönelik hesaplamalara, ilgili Maliye Bakanlığı'nın özelemleri ve Danıştay kararları ile desteklenen yorumlara yer verilerek saptamalar yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Joint Venture, İş Ortaklıkları, Konsorsiyum ve Vergilendirme Yöntemleri.

Tarih: Mayıs, 2015

ABSTRACT

JOINT VENTURE AND TAXATION METHODS IN CONSTRUCTION AND REPAIR WORKS SPREAD OVER YEARS

Construction sector has become a locomotive of economy in the whole world with production in several dependent sub-sectors and with procurement of employment. Construction sector holds a place of importance in development of our country thanks to both domestic and international activities.

In our study, subjects were handled relevant to the fact that the contractor groups to undertake the execution of construction and repair works spread over years are constituted within different association agreements and that taxation liabilities are carried out with share of responsibilities that arise from such agreements.

In the very first section, attention was paid for definition of the construction through basic concepts and different aspects; and general information was provided. More in, joint venture and its various types, formations and similar aspects were handled. In the last chapter, determinations were made including calculations relevant to distribution of joint general expenses and depreciation expenses with conditions specific to the requirements of the way of execution as per the matching principle of taxation regime as a result of second and third sections and including comments supported by advance rulings of relevant Ministry of Finance and resolutions by Council of State.

Key Words: Construction and Repair Works Spread Over Years, Joint Venture, Consortium and Taxation Methods.

Date: May, 2015

KISALTMALAR

ABD	: Amerika Birleşik Devleti
AR-GE	: Araştırma ve Geliştirme
BK	: Borçlar Kanunu
Bkz.	: Bakınız
ÇVÖA	: Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması
DİK	: Devlet İhale Kanunu
Dn.	: Danıştay
dn.	: Dipnot
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HD	: Hukuk Dairesi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİK	: Kamu İhale Kanunu
KMYKK	: Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
KVGT	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
MB	: Maliye Bakanlığı
RKHK	: Rekabet Koruma Hakkında Kanun
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
SPK	: Sermaye Piyasası Kanunu
TBK	: Türk Borçlar Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
Vb.	: Ve Benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YKTKA	: Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunması Anlaşması

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil 3.1	Joint Venture İşletmelerinin Amaçları	41
-----------	---	----

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 3.1	Uluslararası Ticaretin Tarihsel Gelişimi.....	32
Tablo 4.1	Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı – Uygulama 1.....	104
Tablo 4.2	Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı – Uygulama 2.....	106
Tablo 4.3	Müşterek (Ortak) Amortisman Giderinin Dağıtımı – Uygulama 1	109
Tablo 4.4	Müşterek (Ortak) Amortisman Giderinin Dağıtımı – Uygulama 2	110
Tablo 4.5	Müşterek (Ortak) Amortisman Giderinin Dağıtımı – Uygulama 3	111
Tablo 4.6	Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı – Uygulama 3.....	112

BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ

İnşaat sektörü, yarattığı katma değer ve istihdam olanaklarıyla ülke ekonomileri için çoğu zaman kaldıraç görevini üstlenen önemli bir değere sahiptir. Zira günümüzde “inşaat”, yalnızca çevrenin inşa edilmesini değil, bakım, onarım ve işletilmesine katkıda bulunan faaliyetlerin tamamını içermektedir. Bununla birlikte sosyal sorumluluk projelerinde önemli roller üslenen inşaat sektörü, toplumsal yapıya doğrudan etki eden, saydam ve sürdürülebilir üretim anlamını da ifade etmektedir.

Bu doğrultuda geniş bir hacme sahip olan inşaat sektöründe ki çalışmamızın amacı, yıllara sâri inşaat ve onarım işleri kapsamı içerisinde kurulan ortalık türlerinin bir bütün olarak ele alınacağı ve bu ortaklıkların özellik arz eden vergilendirilme yöntemlerinin değerlendirilmesidir.

Birinci bölümde; inşaat, inşaat taahhüt ve onarım işleriyle ilgili temel kavramlar ile inşaat ve onarım işlerinin yapım usulleri, inşaat faaliyet süreci, fiyatlandırma yöntemleri ve teminatlara ait genel bilgilerden bahsedilecektir.

İkinci bölümde; joint venture (iş ortaklıkları), ortaya çıkış nedenleri ve tarihsel gelişimi, tanımı, amacı, unsurları ve türlerinin neler olduğunu, hukuki yapısı, niteliği ve benzer sözleşmelerden farklı yönleri ile joint venture’ ın Türk hukukundaki düzenlemelerine yer verilecektir.

Üçüncü bölümde; yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamında özel vergilendirme, işe başlama, müşterek (ortak) genel giderlerin ve amortisman giderlerinin paylaşılmasına ilişkin örnek uygulamalar, işin bitimi, zamanaşımı ve vergi rejiminin türleri ile uygulama alanları açıklanacaktır.

Sonuç ve öneriler bölümü; inşaat faaliyetleri çerçevesince, joint venture (iş ortaklıkları) ve vergilendirme yöntemleri bir bütün olarak değerlendirilmeye alınarak, işlevsel yönleri ortaya konulacaktır. Uygulamada yaşanan sorunlarla ilgili çözüm önerileri sunulacak ve çalışmamız tamamlanacaktır.

BÖLÜM 2. İNŞAAT İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TÜRLERİ

Bu bölümde; İnşaat, İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleriyle ilgili temel kavramlar ile İnşaat ve Onarım İşlerinin Yapım Usulleri, İnşaat Faaliyet Süreci, Fiyatlandırma Yöntemleri ve Teminatlara ait bilgilere yer verilmiştir.

2.1. İNŞAAT VE İMALAT KAVRAMI

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu’nda inşaatın tanımına yer verilmemiştir. 743 sayılı Medeni Kanunda ise inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmıştır. Kanunda inşaat ve imalattan genel olarak bahsedilmiştir. 3194 sayılı İmar Kanunu’nda ise **“yapı”** kavramı tanımlanmıştır.

Buna göre; karada ve suda, daima veya muvakkat, resmi veya hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir. Ancak bu konu, mahkeme içtihatlarında ve doktrinde daha fazla açıklamalara yer verilmiş ve açıklığa kavuşturulmuştur.

Doktrine göre; binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler ve köprünün mesnetleri, bir demiryolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat ve imalat kavramı içerisindedir. (Kızılot, 2014: 57-58)

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 4. Maddesinde **“yapım”** kavramı altında inşaat işlerinin tanımı yapılmıştır.

“ 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, elektrik 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, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri. ”

Genel anlamıyla İnşaat; bir yapıyı, meydana getirmek için tasarlanmış projelerin uygulamaya konulması ile ihtiyaç duyulan malzeme ve işçiliklerin kullanılması neticesinde ortaya çıkan bir eserdir. Son yıllarda revaçta olan yapıların başında; Alışveriş ve İş Merkezleri, Rezidanslar, Oteller ve Kentsel Dönüşüm Projeleri kapsamında Konut yapıları popüler inşaat yapılarındanndır. Getirilerinin yüksek olması sebebiyle, müteahhit gruplar tarafından tercih ediliyor olması bu yapılara ait rağbetin ve istihdamın artmasına neden olmuştur.

2.1.1. İnşaat Çeşitleri

İnşaat yapımının çeşitleri, Menkul ve Menkul Olmayan İnşaat olarak ikiye ayrılır.

2.1.1.1. Menkul İnşaatlar

Süreklilik arz etmeyen, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaatdır. Menkul inşaatla örnek olarak; kulübeleri, barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırarda inşa olunan tezgâhları, bayramlar nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Menkul inşaatlarda nitelikleri itibariyle tapu işlemlerinin yapılmasına ihtiyaç duyulmamaktadır.

2.1.1.2. Menkul Olmayan İnşaatlar

Menkul olmayan inşaat, insan eliyle toprağa bağlı olarak ve süreklilik amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan yapılardır. Bunlar, menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatları kapsamaktadır. (Artukmaç, 1975: 9) Menkul olmayan inşaatlara köprüleri, yolları, meydanları ve binaları örnek olarak gösterebiliriz.

Bu gruba giren inşaatlar, özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden ötürü, üç bölümde toplanabilir. (Benligiray, 1981: 10)

Bunlar;

- 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, köprü, baraj, liman, havaalanı vb. gibi büyük projelerdir.

2.1.2. Vergi Hukuku Açısından İnşaat Türleri

2.1.2.1. Özel İnşaatlar

Özel inşaatları yapılış biçimlerine göre kendi içinde ikiye ayırabiliriz.

- 1- Yap-Sat** : Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar,
- 2- Yap-Kullan** : Kişilerin kendi gereksinimi için ve satmak amacı gütmeksizin yapılan inşaatlardır.

2.1.2.2. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Kendi nam ve hesabına gerçek veya tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmektir.

İnşaat işinin taahhüt kapsamında yapılabilmesi için dört unsurun biliniyor olması gerekir. Bunlar;

- Yapılacak İş : Bir şeyin imalı (Projenin tanımı),
- Semen : Bedeli (Keşif),
- Müteahhit : Bir işin bir semen (Bedel) karşılığında yapımını üstlenen kimse,
- İş Sahibi : Bir bedel karşılığında müteahhitte işi yaptıran kimse (İşveren).

2.2. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR

İnşaat taahhüt işlerinde, işi yaptıran ve işi yapacak kişi veya kurumlar arasında ayrımların yapılabilmesi ve anlaşmanın sağlanması için bazı tanımlamalara ihtiyaç

duyulmaktadır. Söz konusu işlerin yapımı ile ilgili mutabık kalınarak imzalanan sözleşmeler kapsamında belirtilen sıfatlar ve sorumlulukları aşağıdaki şekliyle açıklanmıştır.

2.2.1. İnşaat (İş) Sahibi / İşveren

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 olabilmektedir. (Erden, 1997: 3)

2.2.2. Yüklenici (Müteahhit)

Müteahhit, inşaat sahibi ile hukuki bir sözleşme oluşturarak ve sözleşmeden kaynaklanan inşaat işini istenilen niteliklere göre yapmayı taahhüt eden gerçek ya da tüzel kişidir.

Yüklenici olarak da tanımlanan müteahhit, belli bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir. (Çankaya, 2003: 20)

Devlet İhale Kanunu uygulamasında müteahhit, “üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler” olarak tanımlanmıştır. (10.09.1983 tarih ve 18161 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır)

2.2.3. Taşeron

İnşaat taahhüt ve onarım işini alan “Müteahhit” aldığı işin bir bölümünü, konularında uzmanlaşmış kişi ve kurumlara yaptırabilir. Müteahhide karşı işin belli bölümlerini üstlenen ikinci derecedeki bu kişi ve kurumlara da taşeron denir. (Çankaya, 2003: 20)

Taşeronların yapacakları işler irili, ufaklı olabilir. Bunlara örnek verecek olursak; Hafriyat İşleri, Kazık-İksa İşleri, Kaba Yapı İşleri, İzolasyon İşleri, Elektrik Tesisatı İşleri, Mekanik Tesisatı İşleri, Mimari İnce İşler, Peyzaj İşleri, Danışmanlıklar vb. gibi sıralayabiliriz.

2.2.4. İhale Makamı

İnşaat işinin yapılmasını isteyen iş sahibinin kamu kuruluşu olması durumunda, inşaat sahibi “ ihale makamı ” iş sahibi özel kurum veya kuruluş olması halinde ise, “ idare ” olarak adlandırılmaktadır.

2.2.5. Hakediş

Müteahhidin veya Taşeronun; uhdesindeki sözleşme şartlarına göre inşaatta gerçekleştirdiği imalat ve belirli ihzarat karşılığı tahakkuk eden alacakları toplamına hakediş denir.

2.2.5.1. Hakediş Raporları

İnşaat ve onarım işlerinde genellikle işin bitimi beklenmeksizin belli dönemler halinde müteahhidin yaptığı işlerin miktarı belli teknikler (metrajlar) kullanılarak ölçülür ve işin o kısmının kabulü yapılarak müteahhide biten kısma karşılık ödeme yapılır. Buna geçici veya ara hakediş denir. Geçici hakedişler, sözleşmede aksi yönde bir hüküm yoksa aylık baz alınarak hesaplanır.

İşin geçici kabulü yapıldıktan sonra kesin kabulün yapılması için aynı şekilde işin bütününe ilişkin ölçümlemelere dayalı olarak çıkarılan kesin hesaplara istinaden yapılan hakedişe ise kesin hakediş denir. Kesin hakedişin hesaplanmasında geçici hakediş rakamlarına itibar edilmez. İşin tamamı üzerinden yapılan ölçümler dikkate alınır.

Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara hesaplanacak Katma Değer Vergisi eklendikten sonra bulunan miktardan, sözleşmede yazılı kesintiler, varsa müteahhidin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilerek kalan tutar müteahhide ödenir.

İster geçici ister kesin olsun, hakedişlerin hakediş raporu ile belgelenmelidir. Bu rapor, inşaat işlerinde yükleniciye ödenecek ara ve kesin hakediş tutarının hesaplanmasına esas olan belgelerden oluşmaktadır. Yapının türüne göre, ilgili sayfalar ve gerekli görülen diğer belgeler düzenlenerek müteahhit ve yapı denetim elemanlarınca imzalanır, yetkili makamca da onaylanır. (Şenlik, 2010: 9)

Diğer taraftan hakediş (raporları) belgesi, VUK' na göre düzenlenen bir belge türü olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde, ayrıca 7 (yedi) gün içerisinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. (WEB_1, 2012)

2.2.5.2. Hakediş Faturası

VUK' nun 229. maddesine göre, “ Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.” şeklinde açıklanmıştır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 23. maddesinde ise, “ Ticari işletmesi icabı bir mal satmış veya imal etmiş veyahut bir iş görmüş yahut bir menfaat temin etmiş olan tacirden, diğer taraf, kendisine bir fatura verilmesini ve bedeli ödenmiş ise bunun da faturada gösterilmesini isteyebilir.” denilmektedir.

Yıllara sâri inşaat ve onarım işleri de, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinin 1. fıkrasında şu şekilde tarif edilmektedir;

- Birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İşin inşaat ve onarma işi olması,
- Taahhüde bağlı olarak yapılması durumunda yıllara sâri inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmektedir.

Yine GVK' nun 94. maddesinin 3 numaralı bendinde, “42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 3 oranında vergi tevkifatı yapılacağı” hükmü yer almaktadır.

Hakediş faturalarının VUK' nda sayılan faturada yer alması gereken bilgilere ilaveten başka bazı unsurları da içermesi gerekmektedir. Örneğin, hakedişten kesilecek % 3 gelir vergisinin fatura üzerindeki hesaplamalarda ayrıca gösterilmesi, mutabakat açısından uygun olacaktır.

Uygulamada genellikle buna riayet edilmediği ve faturanın alelade bir mal ya da hizmet teslimi gibi hakediş tutarının tümü gösterilerek düzenlendiği ve bu şekilde kayıt altına alındığı, vergi kesintisinin ise muhasebe hesapları arasında virman yoluyla ilgili hesaplara intikal ettirildiği görülmektedir. Bu uygulama, yukarıdaki fatura tanımında

geçen “müşterinin borçlandığı tutarı gösteren” ibaresi ile uyuşmamaktadır. Çünkü müşteri hakediş tutarının tamamını değil, vergi kesintisi yapıldıktan sonra geriye kalan tutarı borçlanmaktadır. (Çelik, 2007: 53)

2.3. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ

İnşaat ve onarım işlerinin yapım usulleri, idarece yapılması durumunda Emanet usulü, yüklenici firmalara yaptırılması durumunda İhale usulü olarak iki ayırabiliriz.

2.3.1. Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, başka bir müteahhit firma girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafında yaptırılması işlemine emanet usulü denilmektedir. (Artukmaç, 1975: 156)

İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların mutlak suretle ihale ile karşılanması gibi zorunluluk bulunmamaktadır.

Nitekim Dünya Bankası kredilerinin kullanılmasında karşılaşılan **Force Account** uygulaması emanet usulüne benzemektedir. İdareler bünyesinde yer alan inşaat birimlerini ifade etmek üzere kullanılan **Force Account** kavramı, “**Doğrudan Çalışma**” ve “**İdare İmkânları**” sözcükleriyle de nitelendirilmektedir. Bu yöntemle, miktarın küçüklüğünü ve işin önemini dikkate alarak, bazı yapım işlerinin idarelerin kendi personel ve ekipmanı ile gerçekleştirilmesi yoluyla banka kredilerinin kullanımına imkân tanınmaktadır.

Bu şekliyle yürütülen işlerin idare imkânlarını aşan kısımlarının gerçekleştirilebilmesi için 4734 sayılı Kanun’da yer alan ihale usullerinin kullanılması zorunlu kılınmıştır. (Altun, 2004: 156)

İdarenin finans da güçlük yaşadığı noktada, ihtiyaç duyulan donanımlar için, Leasing yolu ile kiralamar neticesinde alımlar gerçekleştirilebilmektedir.

2.3.2. İhale Usulü

İhale makamının yapılacak işle ilgili alanında uzman taşeron gruplarla çıktığı ihalede, taşeron firmalarının teklifinde öncelikli olarak, Keşif Bedeli üzerinden değerlendirilmesi yapılır. Bunu, Teknik Şartnamede belirtilen; Adet, Ölçü, Özellik ve Referansları takip eder. Belirtilen sıralama esaslarına göre, en uygun firmanın seçimine karar verilerek, sözleşme aşamasına geçilir.

İhale usulleri, aşağıda yer alan altı alt başlıkta açıklanmıştır.

2.3.2.1. Kapalı Teklif İhale Usulü

Özel sektörde; alınan teklifler kapalı zarf ile sunulur. Tüm teklifler alındıktan sonra, ihale makamı tarafından teklifin ve işin taahhüt edimleri açısından en uygun olan firma seçimi yapılır.

Kamu ihalelerinde ise; teklifler yazılı şekilde yapılır. Teklif mektubu, zarfa koyulup kapatılır ve zarfın üstüne talepte bulunanın adı, soyadı ve tebligata adresi olarak gösterdiği açık adresi yazılır. Zarfın yapııştırılan yeri talepte bulunan tarafından imzalanır veya mühürlenir. Bu zarf geçici teminatla ilgili alındı veya banka teminat mektubu ve gereken başka belgelerle birlikte ikinci bir zarfa koyularak zarf kapatılır. Dıştaki zarfın üzerine talepte bulunanın adı, soyadı, açık adresi ve teklifin ait olduğu iş yazılır. Teklif mektuplarının talepte bulunan tarafından imzalanması ve mektuplarda Şartname ve eklerinin bütünüyle okunup kabul edildiğinin açıkça belirtilmesi, teklif edilen fiyatın rakam ve yazı ile açık bir biçimde yazılması mecburidir. Bu sayılanlardan birine uygun olmayan veya üstünde kazıntı, silinti ya da düzeltme olan teklifler reddedilir ve yapılmamış sayılır. Teklifler ilanda açıklanan saate kadar, sıra numaralı alındılar karşılığında komisyon başkanlığına verilir. Alındı numarası zarfın üstüne yazılır. Teklifler iadeli taahhütlü şeklinde postayla da gönderilebilir. Bu durumda dış zarfın üstüne komisyon başkanlığının adresi, ait olduğu iş, talepte bulunanın adı, soyadı ve açık adresi yazılır. Postayla gönderilecek olan tekliflerin ilanda açıklanan saate kadar komisyon başkanlığına ulaştırılması zorunludur. Komisyon başkanlığına verilen teklifler hiçbir şekilde geri alınamaz. (Devlet İhale Kanunu, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161, Madde: 37-38)

Tekliflerin açılma saati geldiğinde, kaç adet teklif verilmiş olduğu bir tutanakla belirtildikten sonra dış zarflar hazırda olan isteklilerin önünde alınma sırasına göre açılır, istenilen belgelerin ve geçici teminatın tam olarak verilmiş olup olmadığına bakılır. Dış zarfın üstündeki alındı sıra numarası iç zarfın üstüne de yazılır. Belgeleri ile teminatı kurallara uygun ve eksik olan isteklilerin teklif mektubunu taşıyan iç zarfları açılmaz ve hiçbir işlem yapılmadan diğer belgelerle birlikte kendilerine veya vekillerine geri verilir. Bu kişiler ihaleye katılamazlar. Teklif mektuplarını taşıyan iç zarflar açılmadan hemen önce, ihaleye katılacaklar dışındaki kişiler ihale odasından çıkarılır.

Daha sonra zarflar numara sırasıyla açılır, teklifler komisyon başkanı tarafından okunur ya da okutulur ve bunların bir listesi yapılır. Bu liste komisyon başkanı ve üyeleri tarafından imzalanır. Şartnameye uygun olmayan ya da başka şartlar taşıyan teklif mektupları kabul edilmez. (DİK, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161, Madde: 39-40)

2.3.2.2. Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebileceği bir ihale usulüdür. Bu usul, 2886 sayılı Kanundaki kapalı teklif usulüne benzerlik göstermektedir. Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilir.

İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir. (Kızılot, 2014: 62)

Kamu ihalelerinde; ihaleler, talepte bulunanların ihale komisyonları önünde tekliflerini sözlü olarak belirtmeleri yoluyla yapılır. Fakat talepte bulunanlar ilanda açıklanan ihale saatine kadar komisyon başkanlığına ulaşmış olması koşuluyla, hazırlayacakları tekliflerini iadeli taahhütlü olarak posta yoluyla da gönderebilirler. Teklif sahibi komisyonda hazır bulunmadığı durumlarda postayla gönderilen teklif son ve kesin teklif olarak kabul edilir. (DİK, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161, Madde: 46)

İlanda açıklanan ihale saati geldiğinde, komisyon başkanı, talepte bulunanların belgelerini ve geçici teminat verip vermediklerini inceleyerek, ihaleye katılabilecekleri

bildirir. Katılamayacak olanların belge ve teminatlarının iade edilmesi kararlaştırılır. Bu işlemler, talepte bulunanların önünde, tutanakla yapılır. Tutanaktan sonra, ihaleye giremeyecek olanlar ihale yerinden çıkarılır. Diğer talepte bulunanlar, önce şartnameyi imzalamak için, sonra sırayla tekliflerini açıklamak için çağrılır. Yapılacak teklifler ihaleye ilişkin artırma ve eksiltme kâğıdına yazılır ve teklif sahipleri tarafından imzalanır. İlk teklifler bu şekilde tespit edilir. Ayrıca posta ile yapılan teklifler gelmişse, komisyon başkanı bunları okutarak bu tekliflerin de ihaleye ilişkin artırma ve eksiltme kâğıdına yazılmasını temin eder. Daha sonra talepte bulunanlar sırasıyla tekliflerde bulunmayı sürdürürler. İhaleden çekilmek isteyenlerin durumları ihaleye ilişkin artırma ve eksiltme kâğıdına yazılır ve imzaları alınır. İhaleden çekilmiş olanlar tekrardan teklifte bulunamazlar. Teklifler yapıldığı esnada, yapılan indirim veya artırımların işi uzatacağı anlaşılırsa; talepte bulunanlardan komisyonun önünde son tekliflerini yazılı olarak vermeleri istenebilir. İhaleden çekilmiş olanlar yazılı teklif veremezler. (DİK, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161, Madde: 47)

2.3.2.3. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucu 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. Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda asgari yeterlilik koşullarının sağlayan istekliler ihaleye katılma hakkı kazanırlar. (Yılmaz, 2004: 30)

4734 Sayılı Kanunu'nun 10. Maddesine uygun olarak belirlenen ve ön yeterlilik dokümanı ile ön yeterlilik ilanında belirtilen değerlendirme esaslarına göre adayların ön yeterlilik değerlendirilmesi yapılır. Belirtilen asgari yeterlilik şartlarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmez. Yeterli olduğu tespit edilen bütün adaylara tekliflerini hazırlayabilmeleri için en az kırk gün süre verilerek ihaleye davet edilirler.

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

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. (4734 Sayılı KİK, Madde: 20)

Kamu ihalelerinde ise; uçak, savaş gemisi, savaş gereçleri, elektronik aletler, askeri tesisat ve levazımat, silah ve malzeme sistemleri, savunma sanayi ile alakalı faaliyetler ve bunlarla alakalı her çeşit yedek parça alımı; barajlar, enerji santralleri, sulama tesisleri, limanlar, rıhtımlar, hava alanları, demiryolları, lokomotifler, karayolları, tüneller, köprüler, akaryakıt tesisleri, özelliği bulunan yapım işleri estetik ve teknik özellikleri bulunan sanat işleri, şehirlerin ulaşım sistemlerine ilişkin planlar, şehirlerin harita, nazım ve imar planları, su, kanalizasyon ve enerji tesisleri ile bu yerlerin etüt ve proje işlerinin ihalesi; diğer ihale usulleri yerine teknik yeterlilikleri ve güçleri idare tarafından kabul edilmiş asgari üç istekli arasında kapalı teklif usulü ile yaptırılabilir.

Mecburi sebeplerden dolayı üç istekliden az teklif almak gerektiği durumlarda Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın görüşüne dayanılarak Bakanlar Kurulu'nun bu konuda karar vermesi zorunludur. Böyle bir durumda yapılacak olan ihalelerde, ihaleye katılacak isteklilerin isimleri belirtilmek yoluyla ilgili veya bağlı olunan bakanın onayının alınması mecburidir. Bu ihalelerle ilan yapılması mecburi değildir. Gereken durumlarda ihaleye davet edilecek isteklilerin seçimi için önseçim ilanı yapılabilir. (DİK, Resmi Gazete Tarihi: 10.09.1983, Sayı: 18161, Madde: 44)

İhale usulünün özelliklerinden birisi olan ön yeterlilik değerlendirmesi bu usulü diğer usullerden ayırmaktadır. Yapım işlerinde yeterlilik; ekonomik ve mali yeterlilik ile mesleki ve teknik yeterlilik olmak üzere iki aşamada belirlenmektedir. (Kızılot, 2014: 63)

2.3.2.4. Pazarlık İhale Usulü

“İhale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usuldür.”

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, 21. maddesine göre yukarıda tanımlanan, pazarlık usulü ile ilgili yapılabilecek ihale hususları aşağıdaki gibidir;

- a) Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,
- b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesi,
- f) İdarelerin yaklaşık maliyeti elli milyar Türk Lirasına (yüzyirmiyedibin yüzellidört Türk Lirasına) kadar olan mamul mal, malzeme veya hizmet alımlarıdır.

(b), (c) ve (f) bentlerinde belirtilen hallerde ilan yapılması zorunlu değildir. İlan yapılmayan hallerde en az üç istekli davet edilerek, yeterlik belgelerini ve fiyat tekliflerini birlikte vermeleri istenir.

(a), (d) ve (e) bentlerine göre yapılacak ihalelerde, ihale dokümanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre yeterliği tespit edilen istekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi hususlarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunarlar.

İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem ve çözümler üzerinde ihale komisyonu her bir istekli ile görüşmeler yapar. Teknik görüşmeler sonucunda

şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek isteklilerden, gözden geçirilerek netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek şekilde tekliflerini vermeleri istenir.

Bu madde kapsamında yapılacak ihalelerde, ilk fiyat tekliflerini aşmamak üzere isteklilerden ihale kararına esas olacak son yazılı fiyat teklifleri alınarak ihale sonuçlandırılır.

(b), (c) ve (f) bendi kapsamında yapılan mal alımlarında, malın sözleşme yapma süresi içinde teslim edilmesi ve bunun idarece uygun bulunması halinde, sözleşme yapılması ve kesin teminat alınması zorunlu değildir.

İnşaat faaliyetlerinde genellikle “Belli İstekliler Arasında İhale Usulü” tercih edilmesine rağmen, usule göre asgari sayıya ulaşılmadığı veya asgari teklifin olmaması ve yasanın belirlediği özellikli durumlarında “Pazarlık Usulü” kullanılmaktadır.

2.3.2.5. Doğrudan Temin İhale Usulü

İhtiyaçların, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 18 inci maddesinde sayılan (açık ihale usulü, belli istekliler arasında ihale usulü ve pazarlık ihale usulü) ihale usulleri için tespit edilen kurallara uyulmaksızın; ilan yapılmadan, teminat alınmadan, ihale komisyonu kurma ve anılan Kanunun 10 uncu maddesinde sayılan yeterlilik kriterlerini arama zorunluluğu bulunmaksızın, ihale yetkilisince görevlendirilecek kişi veya kişiler tarafından piyasa fiyat araştırması yapılarak temin edilmesidir. (Kamu İhale Genel Tebliği, Madde 22- Doğrudan Temine İlişkin, 22.1. Genel Olarak Açıklamalar)

Doğrudan temin bir ihale usulü değildir. Doğrudan temin ile 4734 sayılı Kanunun 22’nci maddesinde belirtilen nitelikteki ihtiyaçların karşılanmasında kolaylık sağlanması amaçlanmıştır.¹

Doğrudan temin suretiyle yapılacak alımlarda, alım konusu işin nev’i, niteliği, varsa proje numarası, miktarı, gereken hallerde yaklaşık maliyeti, kullanılabilir ödeneği ve tertibi, alımda uygulanacak usul, avans ve fiyat farkı verilecekse şartlarını gösteren ve

¹ Doğrudan temin ihale usulü olmaktan çıkarılması ile ilgili 4964 sayılı Kanunun madde gerekçesi yer almaktadır.

harcama yetkilisinin (ihale yetkilisi) imzasını taşıyan belgeye onay belgesi denir. (Merkezî Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği Madde: 4) 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 olduğu,
- Mevcut mal, takım, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için zorunlu olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye dayalı olarak düzenlenecek ve toplam süreleri üç yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek veya tüzel kişiden alınacağı,
- Büyükşehir belediyesi sınırları dâhilinde bulunan idarelerin 44.287 TL (Kırkdörtbin İkiyüzseksen yedi Türk Lirası) aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeyle ilişkin alımlar, (KİT (Tebliğ No: 2013/1), 30.01.2013 tarihli ve 28544 sayılı R.G.)
- Diğer idarelerin 14.755 TL (Ondörtbin Yediyüzellibeş Türk Lirası)'nı aşmayan ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri kapsamında yapılacak konaklama, seyahat ve işeyle ilişkin alımlar, (KİT (Tebliğ No: 2013/1), 30.01.2013 tarihli ve 28544 sayılı Resmî Gazete)
- İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı veya kiralanması,
- Özelliğinden ve belli süre içinde kullanılma zorunluluğundan dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile ortez, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf malzemeleri alımları,
- Milletlerarası tahkim yoluyla çözülmesi öngörülen uyuşmazlıklarla ilgili davalarda, Kanun kapsamındaki idareleri temsil ve savunmak üzere Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan ya da avukatlık ortaklıklarından yapılacak hizmet alımları,
- 4353 sayılı Kanunun 22. ve 36. maddeleri uyarınca Türk veya yabancı uyruklu avukatlardan hizmet alımları ile fikri ve sınai mülkiyet haklarının ulusal ve uluslararası kuruluşlar nezdinde tescilini sağlamak için gerçekleştirilen hizmet alımları söz konusu olduğunda başvurulabilir.

2.3.2.6. Tasarım Yarışmaları

4734 Sayılı Kanun'un 22. Maddesi gereğince; İdareler gerekli gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik, kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge plânlama ve güzel sanat eserleri ile ilgili bir plân veya tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, ilgili mevzuatında belirlenecek usul ve esaslara göre rekabeti sağlayacak şekilde ilân yapılmak suretiyle, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz tasarım yarışmaları yaptırabilirler.

2.4. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE FAALİYET SÜRECİ

Yıllara yaygın olan ve yaygın olmayan, taahhüt şeklindeki inşaat işleri, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerine yaptırılmaktadır. Ancak kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin inşaat yaptırmalarına ilişkin hukuki düzenlemeleri ve inşaat yapımına başlanmasında izlenecek süreçleri birbiri ile farklılıklar göstermektedir.

Özel sektör işletmeleri, Borçlar Kanunu'nun 355. ve 371. maddelerindeki hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler ile istedikleri şekilde sözleşme yapabilme serbestliğine sahiptir.

Dolayısı ile özel sektör adına inşaat taahhüt işi yapan inşaat işletmeleri ile özel sektör işletmeleri arasında işin yapımında izlenecek süreç de serbestçe belirlenebilmektedir. Ancak kamu kuruluşlarında bu serbestlik söz konusu değildir.

Kamu kurum ve kuruluşları, 4734 sayılı KİK ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu nedenle bir inşaat işletmesinin kamu kuruluşlarına ait bir inşaat işine başlayabilmesi için yasa ve yönetmeliklerde belirlenen belli süreçleri izlemesi gerekmektedir. (Şenlik, 2010: 9)

İnşaat Taahhüt ve Onarma İşlerinin Faaliyet sürecindeki aşamaları, proje hazırlıkları ile başlayıp, bunu yaklaşık keşfin tespiti, ilanın yapılması ve ihalenin belgelerinin incelenmesi, ihaleye girebilme şartları takip eder. Son olarak sözleşmenin imzalanması ile süreç tamamlanmış olur.

2.4.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde birinci aşama olan ve iş sahibinin yaptırmak istediği inşaat ile ilgili düşüncelerinin, teknik ekiplerce projelere yansıtılması ile oluşan ilk taslak çalışmasıdır.

İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili teknik ekiplerince, yoksa bu işte uzmanlaşmış mimari proje müelliflerine, isteklerine uygun olan projeleri çizdirmektedir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen revizelerin gerçekleşmesi ile nihai durumla beraber uygulama projesi elde edilmektedir. Bu proje idareye onaylatıldıktan sonra, gerekli izinler alınarak işe fiilen başlanılmaktadır.

İş sahibince, yaptırılması düşünülen inşaatın ihaleye çıkartılabilmesi için aşağıdaki hususların yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Arsa temin edilmiş olması,
- Mülkiyet ve kamulaştırma işlemleri tamamlanmış olması,
- İmar izinleri alınmış olması,
- Uygulama projelerinin hazır olması.

Projelerin olduğu planların tanımlamaları aşağıdaki gibidir;

- a) **Vaziyet Planı:** Arazinin boyutlarının, yapının yerleşiminin, çevre unsurlara uzak olup olmadığının ve yol kotunun (su basman seviyesi) açıklandığı planlardır.
- b) **Kat Planı:** Yapının her katı için oda gibi bölümlerinin yer ve boyutlarının açıklandığı planlardır. Kat planında katların içindeki merdiven, aydınlatma boşluğu, baca gibi öğeler gösterilir.
- c) **Kesitler:** Yapının dikey ve yatay olarak kesildiği farz edilerek meydana gelen görüntünün ölçekli detaylarının gösterildiği plandır.
- d) **Görünüş Planları:** Yapının bütün cephelerden görünüşlerini veren planlardır. Ölçüler, zemin ve kat kotları da bu planlarda gösterilir.
- e) **Tesisat Planları:** Elektrik, ısıtma, havalandırma, soğutma ve asansör gibi tesisatın resim ve konularını gösteren planlardır.

f) Detay Planları: Yapıyı oluşturan çeşitli elemanların düğüm noktalarını açıklamak için yeterince detaylı çizilmiş resimlerdir. Özellikle düşey kesitten yararlanılarak sistem ayrıntısı ortaya çıkarılır.

Yukarıdaki planlar kullanılarak, inşaatın seyrine göre oluşturulacak projeler, 4734 sayılı KİK' na göre şu şekildedir;

Ön Proje (Avan Proje) : Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dâhil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması mümkündür.

Kesin Proje: Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçülendirilip, boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projelerdir.

Uygulama Projesi: Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir. Bu projelerin hazırlanması, teknik açıdan uzman olan mimar ve mühendisler aittir. Ayrıca yapılacak olan inşaat işinin özelliğine göre, bir inşaat projesi, ayrı ayrı alt projelerden oluşturulur. Her bir alt projenin de hazırlanmasıyla birlikte inşaat projesi tamamlanmış olur.

Alt projelere ait örneklerden bazıları aşağıda sıralanmıştır.

- Mimari proje,
- Statik Projesi,
- Mekanik Tesisatı Projesi,
- Elektrik Tesisatı Projesi, gibi birçok alt proje dalları yer almaktadır.

2.4.2. Yaklaşık Keşif Bedelinin Belirlenmesi

İşverence yapılması düşünülen yapının proje hazırlıklarının tamamlanmasını takiben, toplam maliyeti oluşturan ana kalem başlıkları üzerinden kesin olmayan ve işin başında tahmin edilerek öngörülen toplam bedele, Yaklaşık Keşif Bedeli denilmektedir.

Yaklaşık maliyetin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 10'uncu maddesinde şu şekilde açıklanmıştır. İdarelerce, ihale konusu işin yaklaşık maliyetine ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde; (04.03.2009 tarih ve 27159 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır)

- a) İhaleyi yapan idarenin daha önce gerçekleştirdiği, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlerin sözleşmelerinde ortaya çıkan fiyatlar,
- b) Kamu kurum ve kuruluşlarınca belirlenerek yayımlanmış birim fiyat ve rayiçler,
- c) İlgili meslek odaları, üniversiteler veya benzeri kuruluşlarca belirlenerek yayımlanmış fiyat ve rayiçler,
- d) Yüklenici veya alt yüklenici olarak faaliyet gösteren, konusunda deneyimli kişi ve kuruluşlardan alınacak, ihale konusu işe benzer nitelikteki işlere ilişkin maliyetler,
- e) İdarenin piyasa araştırmasına dayalı rayiç ve fiyat tespitleri, biri veya birkaçı birlikte kullanılmak ve gerekli diğer fiyat araştırmaları yapılmak suretiyle belirlenir.

Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde kullanılan gerekli diğer fiyat araştırmaları kavramı, aynı maddede açıklanmıştır. Bu düzenleme uyarınca;

“İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; imalatın ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ve satıcılarından fiyatlar veya proforma faturalar alınmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayiçlerine uygun olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleşir.”

2.4.3. İlanın Yapılması ve İhale Belgelerinin İncelenmesi

İhale konusu işler, özel sektördeki inşaatlarda ihalenin ilgililere duyurulmasında herhangi bir kıstas olmadığı gibi kamu da ilanın duyurulmasının belli kıstaslara göre yapılması gerekmektedir.

4734 sayılı KİK' nun 25. Maddesi gereğince ihale ilanlarında bulunması gereken başlıca hususlar aşağıdaki gibidir;

- a) İdarenin isim, adres, telefon ve faks numaraları,
- b) İhalenin isim, vasıf, çeşit ve miktarı,
- c) Mal alımı ihalelerinde teslim yeri, hizmet alımı ve yapım ihalelerinde ise işin yapılacağı yer,
- d) İhale konusu işin başlama ve işin bitme tarihleri,
- e) Uygulanacak ihale usulü, ihaleye katılabilme koşulları ve istenilen belgelerin neler olduğu,
- f) Yeterlik değerlendirmesinde uygulanacak ölçütler,
- g) İhalenin yalnızca yerli isteklilere açık olup olmadığı ve yerli istekliler lehine fiyat avantajı uygulanıp uygulanmayacağı,
- h) İhale dokümanının nerede görülebileceği ve hangi bedelle alınacağı,
- i) İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte yapılacağı,
- j) Tekliflerin ihale saatine kadar nereye verileceği,
- k) Teklif ve sözleşme türü,
- l) Teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından belirlenecek tutarda geçici teminat verileceği,
- m) Tekliflerin geçerlilik süresi,
- n) İhaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceği.

İhale konusu işin yapımını üstlenecek yüklenici grupları gerekli bilgilerin kendilerine ulaşması ile teknik ve mali elemanlarınca yapılan analizler neticesinde keşif bedeli çıkartılarak işveren firmasına sunulur. Kabulü halinde, sözleşme imzalanarak işe başlanır.

2.4.4. İhaleye Girebilme Şartlarının Yerine Getirilmesi

Yapı, tesis, onarım işleri ihalelerine katılmak isteyen yükleniciler, ihale komisyonuna verilmek üzere ve yalnız verildiği iş için geçerli olan bir katılma (yeterlilik) belgesi hazırlarlar. İhale katılma belgesi için ihaleyi yapacak idarece belirtilen departmana dilekçeyle başvurulur.

İhaleye katılacak olan isteklilerden aşağıdaki belgeler talep edilir. İlgili belgeler incelenerek, gerekli değerlendirilmeler yapılması ile uygun görülen isteklilere yeterlilik belgesi verilir.

- Ekonomik ve mali yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler,
- İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler,
- Mesleki ve teknik yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler.

4734 sayılı KİK' na göre, ihalelerde, teklif edilen bedelin % 3'ünden az olmamak üzere, istekli tarafından verilecek tutarda geçici teminat alınır. İhale dokümanında belirtilmesi şartıyla, danışmanlık hizmeti ihalelerinde geçici teminat alınması zorunlu değildir.

2.4.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklifin Alınması

Teklif mektubu ve geçici teminat da dâhil olmak üzere ihaleye katılabilme şartı olarak istenilen bütün belgeler yazılı ve imzalı olarak sunulmaktadır. Teklif mektubunda ihale dokümanının tamamen okunup kabul edildiğinin belirtilmesi, teklif edilen bedelin rakam ve yazı ile birbirine uygun olarak açıkça yazılması gerekmektedir. (4734 Sayılı KİK, Madde: 30)

Teklifin geçerlilik süresi ihale dokümanında belirtilmektedir. İdare ihtiyaç duyulması halinde bu süre, teklif ve sözleşme koşulları değiştirilmemek ve isteklinin kabulü kaydıyla, en fazla ihale dokümanında belirtilen teklif geçerlilik süresi kadar uzatılabilmektedir. (4734 Sayılı KİK, Madde: 31)

2.4.6. Sözleşmenin Yapılması

4735 sayılı KİK' nda belirtildiği üzere, yapılan bütün ihaleler bir esas sözleşmeye bağlıdır. Sözleşmeler idarece hazırlanmakta ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanmaktadır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imza altına alınır. İhale dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmenin notere tescili ve onaylattırılması zorunlu değildir.

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yazılı olması için yasa koyucunun herhangi bir zorunluluğu yoktur. Buna rağmen inşaat taahhüt ilişkisinin en ince ayrıntısına kadar

yazılı olarak kurulması hem iş sahibi hem de yüklenici açısından ileride çıkabilecek uyuşmazlıkların önceden giderilmesi adına her maddenin açık ve şeffaf olması ilişkinin sağlıklı olması yönünde faydalı olacaktır.

Taraflarca imzalanacak sözleşmede bulunması gereken maddelerden bazıları; yapılacak işin tanımı ve özellikleri, işin toplam keşif bedeli, bu bedelin ödenme şekli, teminatlar, uyuşmazlıkların çözümü, vergi resim ve harçlar ödemelerinin nasıl karşılanacağı, tarafların hak ve yükümlülükleri vb. hususlara yer verilmektedir.

2.5. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE FİYATLANDIRMA YÖNTEMİ

Bir yapı veya tesis (yapım) işinin ihalesinin planlanması sırasında, işin ne tür sözleşme esasları dâhilinde yürütüleceğinin de açık ve ayrıntılı olarak belirlenmesi gerekir. İşin nasıl bir yöntemle ve hangi şartlar altında sürdürüleceği ve sonuçlandırılacağı konusu, işin başlangıcından sonuna kadar her aşamasını ilgilendirecektir. Sözleşme yapıldıktan sonra sözleşme şartlarında, özellikle sözleşme türünde değişiklik yapılması, normal şartlarda mümkün değildir. Bu nedenle işin nasıl bir sözleşmeye bağlanacağını ve sözleşme şartlarının neler olacağını önceden dikkatlice saptanması önem arz etmektedir. (Demir, 1997: 17)

Fiyatlandırma yöntemi sözleşmede belirtilmemiş ise, bu durumda Borçlar Kanunu hükümleri uygulanır. Buna göre; “Bedel, işin kıymetine göre tayin edilmek üzere önceden kararlaştırılmamış veya takribi bir suretle kararlaştırılmış ise, yapılan şeyin kıymetine ve müteahhidin masrafına göre tayin edilir”.

Fiyat belirleme yöntemleri aşağıdaki şekilde yapılmaktadır.

- Birim Fiyat Yöntemi
- Götürü Fiyat Yöntemi
- Maliyet + Kar Yöntemi olmak üzere üçe ayrılır.

2.5.1. Birim Fiyat Yöntemi

Uygulamada en yaygın olan usuldür. Bu usulde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığı’nca zaman zaman birim fiyatların listesi yayımlanmakta ve resmi inşaatlar, çoğu kez bu birim fiyatlarına göre yapılmaktadır.

Birim fiyat listesinde, her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün üzerinden yaklaşık keşif bedeli hesaplanmaktadır. (Kızılot, 2014: 71)

Keşif bedeli, ayrıntılı iş kalemlerinin her biri için tahmin edilen yapılacak iş miktarı ile bu iş kalemleri için teklif edilen birim fiyatların çarpımlarının toplamlarından oluşmaktadır. İş yapılırken de fiilen yapılan iş, her iş kalemi itibariyle m2, m3 gibi birim cinsinden ölçülür ve teklif edilen birim fiyatlarla çarpılarak ödenecek olan hakediş miktarı tespit edilir. Birim fiyat yöntemi, özellikle yapımında uzmanlık gerektiren ve hataya asla mahal verilmeyen köprü, baraj gibi dev proje işlerinin yapımında kullanılmaktadır.

Birim fiyat yönteminin en önemli avantajı, ihaleye katılacak isteklilere eşit rekabet imkânı vermesidir. Yöntemin en önemli sakıncası ise, sözleşme dâhilinde ilk olarak yapılacak olan işlerin birim fiyatların yüksek belirlendiği dengesiz fiyat tekliflerinin karşılaştırılmasında ve değerlendirilmesinde ortaya çıkan güçlüklerdir. Ancak ülkemizde, birim fiyatlar Bayındırlık ve İskân Bakanlığı tarafından belirlendiği için bu sakınca ülkemiz uygulamaları açısından geçerli değildir. (Demir, 1997: 18-19)

2.5.2. Götürü Fiyat Yöntemi

Götürü bedel yönteminde, inşaatın müteahhidi sözleşmede belirledikleri işi istenilen kalitede yerine getirmeyi sabit bir fiyat karşılığı yapmayı taahhüt etmektedir. Götürü bedelli anlaşılan sözleşmeler, anahtar teslimi sözleşmeler şeklinde de isimlendirilir. Götürü bedel yöntemi birim fiyat yöntemine benzemektedir. Bu yöntemde yüklenici, teknik şartnamede özellikleri ve niteliği belirlenen yapının inşaat işini, daha önce belirlenmiş bir toplam bedel üzerinden taahhüt eder. İnşaatın maliyetiyle bu bedel arasındaki fark, müteahhidin kârını veya zararını ortaya çıkarmaktadır.

Bu yöntemde dikkat edilecek önemli konulardan biri de ödeme şekli ve dönemleridir. Ödeme işin tamamlanmasından sonra da yapılabileceği gibi, anlaşılmış olunan götürü bedele mahsup edilmek üzere belirli dönemlerde ara ödemeler de (avans ödemeleri) yapılabilmektedir.

Bilhassa büyük taahhüt işlerinde müteahhidin işi finanse etmesindeki güçlükler nedeniyle ara ödemelerin yapılması mecburi olmaktadır. Konu edilen ara ödeme ve genel ödemenin zamanları hususunda da sözleşmede anlaşmaya varılmış olmalıdır. Uygulamada, ara dönemlerde yalnızca malzeme alımlarının ödendiği (ihrazat ödemesi) ödeme yöntemleri de vardır. Bu ihrazat ödemeleri sonradan, götürü bedelden tahsil edilmektedir. (Öcal, Erden, Işıklar, 2003: 269-270)

2.5.3. Maliyet + Kar Yöntemi

Angola-Sakson ülkelerinde daha çok görülmekle birlikte (Levine, 1961: 160 - Benligiray, 1981: 29) ülkemizde de rastlanan bu usulde, müteahhidin yaptığı tüm masraflar idarece aynen üstlenilmekte ve bununla birlikte kendisine önceden belirlenen bir nispet veya miktar üzerinden kar payı verilmektedir. Sisteme bu nedenle **“Maliyet + Kar Yöntemi”** adı verilmiştir. Kar paylarının değişmesine göre **“Maliyet + Belirli Bir Yüzde Kar Yöntemi”** olarak da adlandırılmak mümkündür.

Maliyet + Kar usulüne göre yapılan sözleşmelerde, inşaatla ilgili giderler ve maliyet unsurları ayrıntılı bir şekilde tespit edilmekte ve belirli sürelerde yapılan giderleri idareye yansıtılmaktadır. Ödemeler, Maliyet + Sabit Kar yönteminde aylık taksit halinde, Maliyet + Belirli Bir Yüzde Kar Yöntemi ise, aylık maliyete göre hesaplanan kar payları esas alınmak suretiyle yapılmaktadır.

Bu usulde, işin yürütülmesi için başlangıçta belirli bir işletme sermayesi verilir ve bu miktar, daima aynı seviyede tutulur. İdare, Maliyet + Kar Yöntemine göre iş yaptırdığı müteahhidin hesaplarını inceleme ve denetleme hususunda kesin bir yetkiye sahiptir.

Başlangıçta inşaat maliyetinin küresel olarak hesaplanmasına karşın sonradan meydana gelecek değişikliklere göre de kar miktarı ayarlanabilmektedir.

Müteahhide ödenecek kesin kar ancak işin bitiminde gerçek maliyetin ortaya çıkması ile hesaplanabilir.

Bu yöntem bazen, **“Maliyet + Ücret”** şeklindeki uygulanmasına da rastlamak olasıdır. Maliyet + Ücret yönteminde idare, maliyete giren tüm giderleri üstlenmekte ve bunun yanı sıra belirli bir ücret ödemektedir. (Kızılot, 2014: 72)

2.6. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNAT

İnşaat Taahhüt ve Onarma işlerinde faaliyet gösterecek istekliler (yükleniciler) , ihale konusu işi alabilmeleri ve taahhütlerine karşılık aşağıda detaylarına yer verilen teminatları vermek durumundadırlar.

Teminatlar işverence garanti kapsamında bir güvencedir. İmzalanan sözleşme gereğince yüklenici edimlerini eksik veya hatalı yerine getirmesi durumunda işveren bu iddiayı kanıtlayarak yükleniciden almış olduğu teminatı / teminatları zararın giderilmesi adına bozdurabilme hakkına tartışmasız sahiptir.

2.6.1. Teminat Olarak Kabul Edilecek Değerler

İnşaat ve onarma işlerine girecekler, geçici ve kesin teminat olarak aşağıdaki sıralanan değerleri bildirebilirler. (4734 Sayılı KİK, Madde: 34)

- 1) Tedavülde bulunan Türk parası,
- 2) Hazine Müsteşarlığı'na ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- 3) Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları.

2.6.2. Geçici Teminat

Yıllara yaygın inşaat faaliyetine başlayan bir işletmenin başkasının istediği bir inşaat işini yapması için öncelikle o işin yapımı konusunda bir anlaşma yapması gereklidir. Özel sektör işletmeleri ihale açmadan doğrudan inşaat işletmesi ile anlaşma yapabilirler. Ancak kamu kurum ve kuruluşları 4734 sayılı KİK hükümlerine tabi olmaları nedeniyle bir inşaat işinin yapımı için ihale açmak zorundadırlar.

Kamu kurum ve kuruluşlarının açmış olduğu ihalelere katılmak isteyen inşaat işletmeleri KİK'in 33'üncü maddesine göre teklif ettikleri bedelin % 3'ünü geçici teminat olarak yatırmaları gerekmektedir. Teminat olarak yatırılan bu tutar eğer ihale alınamazsa geri iade alınır. (Şenlik, 2010: 261 - 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır)

2.6.3. Nakdi Teminat

Özel inşaat sektöründe, nakdi teminat kesintisi adı altında yüklenicinin yapmış olduğu her hakedişten KDV hariç olmak üzere genellikle, **% 5 (yüzde beş)** oranında nakdi teminat kesintisi işverence yapılarak, yüklenicinin cari hesabında alacak bakiyesi vermesi ile takip edilir. Nakdin ödenmeyerek içeride tutulması işlemidir. Bu tutar, yüklenicinin olası taahhüt etmiş olduğu işlerde sözleşme kapsamında edimlerini yerine getirmemesi veya eksik getirmesi durumlarında işvereni güvence altında tutan bir kesintidir.

Bu kesinti, geçici kabul işleminin tamamlanmasını müteakip yükleniciye defaten ödenir. Kesin teminat, işin sözleşme ve eklerine uygun muamele görmesi yanı sıra yüklenicinin işin bitiminde kesin hesap sonucu doğabilecek her türlü borçlarını karşılamak için de nakit gibi kullanılır. Bu teminat doğrudan doğruya nakit olmasa bile nakde tahvil edilerek işlem görür.

Nakdi kesin teminat işinin geçici kabulünden sonra, işte eksik, açık ayıp, kusur olmadığı ve başkaca sözleşmeye aykırılık bulunmadığı, taahhüdün, sözleşme ihale dokümanı hükümlerine ve teknik kurallara uygun olarak yerine getirilmesinden ve varsa işe ait eksik ve kusurların giderilerek geçici kabul tutanağının onaylanmasından ve yüklenicinin bu işten dolayı işverene herhangi bir borcunun olmadığı tespit edildikten sonra, “**Sosyal Güvenlik Kurumu**” (SGK)’ndan ve “**Vergi Dairesi**” (VD)’nden “İlişiksizlik Belgesi” getirilmesi ve geçici kabul tutanağının onaylanmasından sonra yükleniciye 30 (otuz) gün içerisinde iade edilir. Geçici kabul tutanağı eksikler listesi ile birlikte onaylanır ise, bu eksiklikler tamamlanıncaya kadar yükleniciye ödeme yapılmaz.

Yüklenici, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak bu işleri yerine getirmemesi veya işveren sorumlularınca tespit edilen hususları yerine getirmemesi üzerine ve işverenin en az **10 (on) gün** süreli ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi halinde, protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmaksızın nakdi teminatı işverence irat kayıt olunur. Ayrıca, işverenin bu yüzden uğrayacağı zararı talep etme hakkı saklıdır.

2.6.4. Kesin Teminat

Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınmaktadır. (4734 Sayılı KİK, Madde: 43)

Kesin teminatın verilme şekli; Nakit veya Mektup şeklinde olabilmektedir. Teminatın verilme şeklini belirlemek İş sahibinin tasarrufundadır.

2.6.5. Avans Teminatı

Sözleşmenin imzalanması ile yapılacak işle ilgili yüklenicinin işe başlayabilmesi için ihtiyaç duyduğu gerekli olan malzeme temini veya siparişlerde keşif bedeli üzerinden inşaat piyasası olağan bir durum olan % 10 oranında Avans ödemesi yapılabilmektedir.

İşverence söz konusu Avans ödemesinin yapılabilmesi için, sözleşme imzalandığında belirtilen süre içerisinde Banka Avans Teminat Mektubunu veya Firma Avans Teminat Çeki karşılığında Avans ödemesi yapılabilmektedir.

Alınan Avans Teminatı yüklenicinin hakediş / hakedişlerinden mahsup edilir. Mahsubu yapılan avans miktarına tekabül eden avans teminatı yüklenicinin yazılı müracaatı üzerine, herhangi bir nedenle işveren ya da 3.kişi / kurum / kuruluş tarafından konulmuş bir takyidat, haciz, ipotek, bloke vs. şekilde bir sınırlandırma olmadığı müddetçe, varsa kesintiler yapıldıktan sonra serbest bırakılır.

Eğer avans bakiyesi kalmış ise, son hakedişten % nispetine bakılmaksızın tamamen kesilir. Yetmediği takdirde kalan miktar avans teminat mektubundan kesilir. Verilen avanslar hiçbir suretle başkalarına devir ve temlik edilmez.

BÖLÜM 3. JOINT VENTURE (İŞ ORTAKLIKLARI)

Bu bölüm dört aşamadan oluşmaktadır. Birinci bölümde; İş Ortaklığı (Joint Venture)' ın Ortaya Çıkış Nedenleri ve Tarihsel Gelişimi. İkinci bölümde; Tanımı, Amacı, Unsurları ve Türlerine, Üçüncü bölümde; Hukuki Yapısı, Niteliği ve benzer sözleşmelerden farkları. Dördüncü ve son bölümde; Joint Venture' ın Türk Hukukundaki düzenlemelerine yer verilmiştir.

3.1. JOINT VENTURE' IN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ VE TARİHSEL GELİŞİMİ

3.1.1. Oraya Çıkış Nedenleri

Joint Venture, özellikle uluslararası ticari yaşamda sıklıkla karşımıza çıkan bir kavram olmuştur. Joint Venture içinde barındırdığı Hukuk bilimi kadar, İşletme bilimini de ilgilendirmektedir. Joint Venture, Anglo-Sakson Hukuku'nda doğmuş olmakla birlikte, ABD Hukuku'nda gelişerek kök salmış olan kurumlardandır. 2. Dünya Savaşı'ndan sonra dünya düzeninde meydana gelen ekonomik ve siyasi gelişmelerle birlikte eş zamanlı olarak Joint Venture da büyük önem kazanmıştır. (Tuncer, 2010: 13)

Doktrinde, ortaya çıkış tarihi çok eskilere dayandığı belirtilen Joint Venture (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 148-149), 20.yy.ın ikinci yarısından itibaren, artık aile şirketleri kavramından sıyrılarak, büyük şirketlerin yüklendikleri büyük ihalelerde veya kredi sözleşmelerinin yerine getirilmesinde kullanılan bir ortaklık modeli olmaya başlamıştır. Özellikle 1950 yılı ve sonra ki dönemde, küresel teşebbüslerin ortaya çıktığı ve buna bağlı olarak çoğu alanda firmaların güçlerini birleştirdiği yeni bir süreç başlamıştır.

Bu süreçte, yabancı yatırımcılar için, küresel pazarlara girişte alışlagelmişin dışında farklı yöntemler üzerinde durulmaya başlanmıştır.

Joint Venture yapısı itibariyle bu gibi oluşumlara, referans olmuş ve doğrudan yatırımların diğer pazarlara girişine ilişkin stratejik bir yöntem haline gelmiştir. Joint Venture, günümüzde küresel yatırımlar için yaygın tercih edilen yatırım ve ortaklık modeli haline gelmiştir. Küresel rekabetin gelişmesi sonucu maliyet artışlarının etkisiyle, birçok projenin tek şirket tarafından yapılma imkânının ortadan kalkması, risk faktörünü paylaşma ihtiyacı gibi nedenler, Joint Venture kurumunun gelişmesine katkıda bulunmuştur.

Bundan mütevellit, çok uluslu büyük şirketler, kendi güçlerini ve bağımsızlıklarını koruyarak, belirli bir işte ve belirli bir süre için, ortaklık kurmakta ve bu yolla yeni pazarlara girebilmektedirler. (Akkurt / Akgül, 1991: 1)

Joint Venture kurumları, olgunlaşan yerel piyasalarda ve artan küresel rekabet ortamında, sürdürülebilir büyüme sağlamak ve devamlılıklarını idame ettirebilmek için bu yolla Joint Venture'ı bir metot olarak tercih etmektedirler. (Tatoğlu, 2001: 1)

3.1.2. Tarihsel Gelişimi

Joint Venture, uluslararası işletmeler günümüzde yeni bir kavram gibi gözükse de, oluşumu çok eskilere dayanan, hatta asırlardır süregelen ve dünyada uygulanan bir işletme yöntemidir.

Joint Ventureler ticaret hayatının ihtiyaç duyduğu gereksinimlerden doğmuş, ticaret ya da denizcilikle ilgili girişimciler tarafından ticari amaçlarla kullanılmıştır. Joint Venture stratejisi çok eski dönemlerde Mısır, Babil, Süryanilerin, denizaşırı ülkelerde ticari faaliyetlerini sürdürdükleri en eski iş yollarından birisidir. (Kılıç, 2008: 47)

Eski zamanlardan günümüze uluslararası nitelikteki işler, savaşlar, siyasi çekişmeler, korsanlık, ekonomik değişiklikler ve kültürel kotalarla dolu zamanlar geçirilmiştir. Buna karşın, hiç şüphesiz insan arzusu, para kazanma isteği uluslararası ticaret sınırlarının dışına çıkma isteği uluslararası anlaşmaların yapılması ve gelişmesi desteklenmiştir. (Taggart ve McDermott, 1993: 1)

12. yüzyılda İtalya'nın kuzeyinde bulunan bazı ticaret ve bankacılık işletmelerinin birçoğunun Avrupa'nın bazı şehirlerinde şubeleri olduğu bilinmektedir. Bu dönemde metallerin ve ipek gibi nadir olan malların ticareti yapılmaktaydı. Sermaye imkânlarının kısıtlı olması nedeniyle üretimin geniş çaplı yapılmasının güç olması, ticaret ve banka işletmelerinin uluslararası faaliyet göstermesine olanak tanımıştır. (Dalyan, 1996: 6)

15. ve 16. y.y.'da İngiliz tüccarlar, Amerika ve Hindistan'daki çeşitli kaynakları kendi çıkarlarını gözetmek üzere, Joint Venture oluşturarak kullanmaya başlamışlardır. (Kılıç, 2008: 47 - Dalyan, 1996: 6)

“Asya, Afrika ve Latin Amerika’da kolonilerin oluşturulması ve Batı işletmelerine Japon ve Çin’de imtiyazlar verilmesiyle 19. yüzyılda sona ermiştir.” (Dalyan, 1996: 7)

Amerika’daki Joint Ventureler 1880 yıllarında dev projelerde (tren yollarının yapımında, altın keşfinde, nakliyat) kullanılmıştır. Joint Ventureler özellikle petrol, uçak mühendisliği gibi bazı sanayilerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için son çare olarak görülmüştür. Gelişmekte olan ülkelerde Joint Venture konusundaki çalışmalar 1950’lere kadar uzanmaktadır. 1950 yılından sonra Amerikan işletmeleri ülke dışındaki pazarlara çıkarak gereksinimlerini karşılayacak faydayı buldular; bu dönemde Japon ve Avrupa işletmeleri de büyük bir gelişim göstermiştir. Joint Venture ilk olarak yerel ve yabancı yatırımlar arasında imalat sanayinde oluşturuldu ve daha sonra madencilik, petrol sanayi araştırma geliştirme (ar-ge) gibi diğer alanlara yayıldı. 1960 ve 1970’li yıllarda çok uluslu işletmeler, ülke dışında yüzde yüz sahip olacakları ve böylece kontrolü elinde bulunduracakları yatırımlar yapmayı tercih ettiler. Gelişmekte olan ülkelerde ise yabancı işletmelere yönelik birtakım kısıtlamaların getirilmesi ve hükümetlerin yabancı işletmelerden yerel işletmelere teknoloji transfer edilmesinin istenmesi nedenleriyle Joint Venture stratejisi ikinci bir seçenek olarak kullanıldı. (Ulaş, 2003: 61 - Kılıç, 2008: 47)

Uluslararası ticaretin ilk adımlarında bir başına ya da birden fazla ortaklıklar halinde mülkiyetine sahip olunan yatırımlar biçiminde yönetilmiştir. Endüstrileşme ile organizasyonların kapsamı büyüdükçe ve işletmelerin sermayeye olan ihtiyacı arttıkça ortaklıklar özel mülkiyetli işletmelerin yerine geçmeye başlamıştır.

Bu dönem sömürge ve imtiyaz dönemleri olarak ayrı ayrı incelenebileceği gibi 1850'lerden 2. Dünya savaşına kadar devam eden bir dönem olarak da değerlendirilmektedir. (Dalyan, 1996: 7)

Bu dönemde faaliyetler, ticaret döneminin özelliği olan egzotik malların yurt dışından temin edilerek, yurt içinde satılması şeklinde olmayıp; sanayi mallarına, başta madenler olmak üzere, hammadde teminine yönelik faaliyetlere yönelmişlerdir. (Dalyan, 1996: 6)

“1800'lerin sonu ile 1920'lerin başlarında çokuluslu yatırımın doğuşuyla ortaklık farklı bir değişime uğradı. Bazı çokuluslu yatırımlar; Meksika'da petrol (Standart Oil), değerli madenler (Amalgamated Copper, International Nickel, Kennecot), Karayipler'de meyve (United Fruit), ya da Sumatra'da kauçuk (U.S. Rubber) gibi yurt dışında kaynak ve hammadde arayanlardı.” (Khambata ve Ajami, 1992: 6 – Dalyan, 1996: 8)

“Diğer işletmeler, yerel üretim fazlalarını eritecek ya da üretimde ölçek ekonomileri sağlayacak pazar arayışı içinde yabancı pazarlara yönelmişlerdir. Avrupalı üreticilere karşı daha üstün metal üretim becerilerinin avantajlarını kullanma yollarını arayan bu bazı ABD'li pazar arayıcıları; Singer, National Cash Register Company, International Harvester (şimdiki Navistar), ve Remington'dur. Bu ilk girişimcileri Cable Telephone, Eastman Kodak ve Westinghouse gibi diğer uzmanlık alanlarında faaliyet gösteren işletmeler takip etmiştir.” (Khambata ve Ajami, 1992: 9 – Dalyan, 1996: 8)

1950-1975 yılları arasında Joint Venture faaliyetlerinde bulunan fazla sayıda çokuluslu işletmeler ortaya çıkmıştır. Ancak asıl miladın gerçekleştiği dönem, 1980'li yıllarda özellikle Japonya'nın başarısı ile doruğa ulaşmıştır.

1990'larda da Japon bankaları ve yatırım kurumları sürekli gelişmeyi destekleyip yatırımlara verdikleri önemi devam ettirmişler ve dünya ekonomisindeki başarılarını daha da büyütmüşlerdir. Sonraki yıllarda bu süreç gelişmeye büyük bir olasılıkla devam etmiştir. (Dalyan, 1996: 8)

Uluslararası ticaretin tarihsel gelişimine yönelik, dönemler ve özellikleri ile işletme ve politik sistem arasındaki bağlantıyı kuran fotoğraf aşağıda tarif edilmektedir.

Tablo 3.1 Uluslararası Ticaretin Tarihsel Gelişimi

Dönemler	Dönemlerin Özellikleri	İşletme ve Politik Sistem Arasındaki İlişkiler
Ticaret (1500-1850)	Kişisel Arayışlar	İşletmelerin Mutlak Egemenliği
Sömürgecilik (1850-1914)	Sömürge İmparatorlukları	Sömürgeciliğe Ait Kurallar
Ayrıcalıklar (1914-1945)	Yüksek Gümrük Vergileri Ulusal Sanayi Güçlendirme	Politik Ayrıcalıklar
Uluslararası (1945-1970)	Pazar Geliştirme	Çok Uluslu İşletmelerin Ortaya Çıkışı, Uluslararası Anlaşmalar ve Bunun Getirdiği Sınırlamalar
Uluslararası (1970-1990)	Yüksel Rekabet	Hükümetlerin Birbirleriyle İlişkileri ve Özellikle Avrupa ile 3. Dünya Ülkelerinde İşbirliği

Kaynak: Mutlu, 1999: 15

3.2. JOINT VENTURE’ IN TANIMI, AMACI, UNSURLARI VE TÜRRLERİ

Gelişen ve büyüyen ekonomilerde şirketler arasındaki ilişkiler de çok boyutlu hale gelmektedir. Bir işin yapılabilmesi için yerli veya yabancı ortaklara ihtiyaç duyulabilir. Hiç şüphe yoktur ki joint venture’larda firmaların her biri farklı konularda uzmanlaşmaları ve becerileri önemli rol oynamaktadır. Bu durumda yapılacak ortaklığın şekli ve mahiyeti yapılacak ortaklıkların da farklı olması sonucunu doğurmaktadır.

3.2.1. Tanımı

Günümüzde belli büyüklükte ki bir işi yapmak üzere ihtiyaç duyulan modellerden, alanında uzmanlaşmış ve sermaye ile teknoloji gücüne sahip olan firmaların bir araya gelerek, iş birliği yapma isteklerini faaliyete dönüştürmek için kurulacak ortaklık ile meydana gelen yeni oluşuma, Joint Venture (İş Ortaklıkları) olarak ana başlıkta tanımlamasını yapabiliriz. Joint Venture’in detaylarına, çeşitliliğine ve ayrımlarının neler olduğuna ilerleyen bölümlerde yer verilmiştir.

Türk Hukuku mevzuatına göre, İş Ortaklığı; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’ nun 2/(7) maddesinde “*Müşterek iş ortaklığı, sermaye şirketler, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin, kendi aralarında şahıs ortakları veya gerçek kişilerle belirli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt*

etmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardır.” şeklinde tanımlanması yapılmıştır.

Yargıtay’a göre, Joint Venture; “ *Müşterek iş ortaklığı (joint venture), iki veya daha fazla sermaye katılımı bulunan teşebbüslerin belli bir sektörde hizmet vermek ve bir amacı gerçekleştirmek için oluşturdukları bir teşebbüs ve ortaklıktır.*” ²

Yargıtay Hukuk Genel Kurul Kararında³ diğer Joint Venture açıklaması ise; “ *Joint venture hukukumuzdaki adi ortaklığa benzemekte olup iki veya daha fazla işletmenin, belli bir amaca ulaşması için katkılarını birleştirdikleri bir ortaklıktır. Tüzel kişilikleri olmadığından taraf ehliyetleri de bulunmamaktadır. Ortaklar, ortaklık borçlarından alacaklılara karşı doğrudan doğruya ve sınırsız olarak tüm mal varlıklarıyla sorumludurlar.* ” şeklinde tarif edilmektedir.

Doktrine göre Joint Venture’ in tanımlamalarından bazıları aşağıdaki gibidir;

Kaplan’a göre Joint Venture (Kaplan, 2007: 6); “ *Joint venture, iki veya daha ziyade hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız kişi veya tüzel kişiliği haiz şirketlerin müştereken belli bir amacı gerçekleştirmek ve kar elde etmek için kurdukları ve müştereken yönettikleri tüzel kişiliği bulunan veya bulunmayan bir ortaklıktır.*”

Barlas’ a göre Joint Venture (Barlas, 2008: 188); “ *Joint venture, hukuken ve iktisaden birbirinden bağımsız birden fazla gerçek veya tüzel kişinin belirli bir işi ya da süreklilik arz eden bir faaliyeti, bir ticaret ortaklığı kurarak veya böyle bir ortaklık kurulmaksızın gerçekleştirmek ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri ve o faaliyetin rizikolarını her biri müteselsilen sorumluluk altına girmek suretiyle üstlenmeleri anlamına gelmektedir.* ”

Akyol’ a göre Joint Venture (Akyol, 1997: 75); “ *İki veya daha çok sayıda gerçek veya tüzel kişinin, uygulamada büyük iş yapma gücüne sahip iki firmanın, genelde biri teknoloji ve sermaye taşıyan yabancı, diğeri emlak ve işletmenin veya inşaatın bulunduğu yerdeki şartları bilen ve emek gücünü sağlayan yerel firmanın aralarında bir*

² Yargıtay, 13. HD. , 20.10.1995, 95/7761 Esas, 95/8331 Karar

³ YHGK, Esas, 2003/12-574, Karar, 2003/564, T. 08.10.2003, www.kazanci.com, (17.08.2010)

birlik meydan getirerek ortak amaca ulaşmak ve elde edilecek karı paylaşmak üzere kurmuş oldukları şirkettir. ”

Tekil’e göre Joint Venture (Tekil, 1996: 77-78); “ *Joint venture, birden fazla işletmenin, genellikle belli bir iş için birbirlerini tamamlayıcı aktivite ve edimlerle yüklü işin sonucunda müteselsil olarak sorumlu bulunmak üzere kar gayesi ile gerçekleştirdikleri ortak girişim için kullanılan bir deyimdir. ”* şeklinde tarif edilmektedir.

3.2.2. Amacı

Ülkeler, yeni coğrafi bölgelerde işlerini büyütmek ve geliştirebilmek amacıyla Joint Venture anlaşmaları yapmaktadırlar. Joint Venture ortaklıkları, ev sahibi ülkenin politik, ekonomik, sosyal çevresi ile yakın ilişkiler kurma konusunda avantaj sağlamaktadır. Seçilecek ortak başarılı bir özel işletme veya ev sahibi hükümet olabilir. (Arslan, 2009: 5) Joint venture’ in amaçlarını iki ana başlıkta ve bu başlıkları oluşturan alt kalemler şeklinde değerlendirebiliriz.

1) Genel Olarak Değerlendirecek olunursa;

- Tamamlayıcı teknolojiyi veya araştırma tekniklerinin kullanılması,
- Sermayeyi arttırma çabası,
- Dış pazarlara giriş engellerini minimize etmek,
- Pazar gücünü geliştirmektir.

2) Joint Venture’ in Ev Sahibi Hükümet Açısından Değerlendirilmesi;

- İstihdamı arttırmak,
- İthalatı arttırmak,
- Döviz tasarrufu sağlamaktır.

3.2.3. Unsurları

Joint Venture (İş Ortaklığı) hakkında yukarıda yapılmış olan tanımlamaları daha da somutlaştırabilmek için, Joint Venture’ in unsurlarına aşağıda değinilmiştir.

3.2.3.1. Sözleşme Unsuru

Joint Venture, ortaklığının yapılabilmesi için, en az iki veya daha fazla gerçek veya tüzel kişilerin bir araya gelmesi ve şartların sözleşme nezdinde imzalanması ile hukuki geçerlilik kazanılmış sayılacaktır.

Türü ne olursa olsun, joint venture, ilişkiye katılan tarafların aralarında akdetmiş oldukları bir sözleşmeye dayanır. Joint venture sözleşmesine ilişkin Türk hukukunda herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığı için bu sözleşmenin geçerliliği herhangi bir şekil şartına bağlı değildir. (Barlas, 2012: 264 – Dayınlı, 2007: 58)

Sözleşmenin şartlarında her ne kadar şekil şartına tabi olmasa da her ülkenin kendi hukuk kuralları gereğince hareket edildiği ve bu bağlamda uyulması gereken kurallarında olduğunu bilinmelidir.

Ülkemizde KVK’ na tabi olacak İş Ortaklarının mükellef sayılabilmesi için aşağıdaki unsurların gerçekleşmesi gerekir. (Kızılot, 2014: 270-271)

- 1- Ortaklardan “ en az birinin ” KV mükellefi olması,
- 2- Ortaklığın belli bir “ inşaat ve taahhüt işini ” gerçekleştirmek üzere yazılı sözleşme yapılması,
- 3- İş Ortaklığının konusunu “ belli bir iş ” oluşturması,
- 4- Müşterek yapılacak işin “ belli bir süre ” içerisinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- 5- İş Ortaklığı ile İşveren arasında “ taahhüt sözleşmesinin ” yapılmış olması,
- 6- Tarafların, müşterek taahhüt ettikleri işin, belli bir ya da birden fazla bölümünden değil “ tamamından işverene karşı sorumlu ” olunması,
- 7- İşin bitiminde ortaya çıkan “ kazancın paylaşılması ”,
- 8- İşin bitimi ile Vergi Usul Kanunu (VUK)’ nda belirtilen edimlerin tamamının eksiksiz olarak yerine getirilmesi ve mükellefiyetin sona ermesi,

3.2.3.2. Müşterek Amaç Unsuru

Ortakların taahhüt edilen işi müşterek yerine getirme ve kar elde etme amacını ortak gaye unsuru olarak da adlandırılabilir. (Öztürk, 2001: 6) Ortakların, girişimin kar ve

zararına katılmaları esastır. Taraflar müşterek ekonomik bir gaye gütmekle birlikte bu menfaat için mal varlıklarını, ticari itibarlarını çabalarını ve becerilerini birleştirirler. Kural olarak Joint Venture sözleşmesinde ortakların kar / zarar paylaşımı katılmaları belirtilmiştir. (Dayınlarlı, 2007: 59)

Şayet, sözleşmede kar / zarar dağıtımı ile ilgili özel bir hüküm yer almamışsa, sermaye oranlarına bakılmaksızın kar / zarar eşit paylaşılır.

3.2.3.3. Kişi Unsuru

Joint venture'ı oluşturan taraflar ister gerçek kişi ister tüzel kişi olsun, hem hukuki hem de iktisadi olarak birbirinden bağımsız ve Joint venture'ın oluşmasından sonrada bu bağımsızlığını daim ettirmeleri gerekmektedir. (Barlas, 2012: 265 – Kaplan, 1994: 6)

Joint venture' lar genellikle büyük yatırımlar için kurulduklarından gerçek kişilerin bu tür büyük riskler taşıyan yatırımlara girmekten kaçınmaktadırlar. Bu sebeple uygulamada genellikle tüzel kişiler arasında bu ilişki kurulmaktadır. (İslamov, 2003: 7)

3.2.3.4. Müşterek Yönetim Unsuru

Ortakların şirketi birlikte yönetmesi kısaca müşterek yönetim unsuru olarak tanımlanabilir. Ortaklar birbirine karşı bağımsızdırlar. Fakat müşterek yönetimde belli kurallara tabidirler. Her ortağın eşit kontrol ve yönetim hakkı mevcuttur. Sözleşme ile birlikte yönetime karar verilebileceği gibi, ortaklardan biri pilot ortak (imza ve karar verme yetkisine belli oran ve tutarda haiz olan) olarak seçilerek olağan işlerin pilot ortakça yerine getirilmesi de kararlaştırılabilir. (Arslan, 2009: 40)

3.2.3.5. Müşterek Amaçlara Ulaşmak İçin Birlikte Çaba Gösterme Unsuru

Affectio societatis: Ortaklığın amacına ulaşmasına yönelik faaliyetlerde bulunabilmesi için, ortakların müşterek çaba gösterme yükümlülüğünü ifade etmektedir. (Karayalçın, 1965: 49)

Joint venture ortaklarının sadece ortak bir amaca yönelmeleri yeterli değildir. Bununla beraber ortak amacın gerçekleşmesi için birlikte çaba göstermeleri ve katkılarda bulunmaları gerekmektedir. Joint venture ortaklarının bu amaçla

yapabilecekleri katkılar çok yönlüdür. Para, en geniş anlamıyla mal, kişisel itibar, kişisel çaba, tecrübe, bilgi, uzmanlık ve işin özelliğine göre gerekli diğer katkılar taraflarca getirilecektir. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 155 – Tile, 2013: 10)

Joint venture’a getirilen katkılardan birisi de teknik ve idare personeldir. Ortaklar kendi çalışanlarını joint venture’a tahsis ederler. Bu şahısların iş sözleşmeleri devam eder ve genellikle ücretlerini de bağlı oldukları ortaklardan alırlar. Joint venture faaliyetleri bitince de bağlı oldukları ortağa geri dönerler. Bu personellerin yanında joint venture’ın kendisine ait çalışanları da vardır. Ancak ortaklardan gelen personel joint venture’a yapılan katkılar içinde değerlendirilmektedir. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 155 – Tile, 2013: 10)

3.2.4. Türleri

Joint Venture’ in türlerini üç aşamada inceleyeceğiz. Bunlar anahtar kelimeler olarak Tabiiyetine göre, Faaliyete alanına göre ve Kuruluş şekillerine göre değerlendirecektir.

3.2.4.1. Ortakların Tabiiyetine Göre Joint Venture

Ortakların tabiiyetine göre Joint Ventureeleri, Ulusal ve Uluslararası Joint Ventureeler olarak iki aşamada değerlendirilmektedir. Uluslararası Joint Ventureelerin çeşitliliğinden neler olduğu bu bölümde açıklanmıştır.

3.2.4.1.1. Ulusal Joint Venture

Aynı ülkede mevcut olan iki veya daha fazla sayıdaki şirketlerin oluşturduğu joint venture türüdür. (Ulaş, 2003: 88) Uygulamada Joint venture’lar yaygın bir şekilde uluslararası olarak kurulmaktadır. Fakat yabancılik unsurunun bulunması ya da tamamen yerli ortaklar tarafından kurulması gibi bir zorunluluk bulunmamaktadır. (İbragymov, 2009: 46 - Tile, 2013: 11)

3.2.4.1.2. Uluslararası Joint Venture

Uluslararası joint venture’lar stratejik işbirliği modellerinin en popüler biçimidir. Uluslararası joint venture’lar farklı ülkelerden iki ya da daha fazla işletmenin,

kaynaklarını birleştirerek, ticari bir faaliyeti gerçekleştirmek üzere işbirliğine teşebbüs etmelerini ifade eder. (Culpan, 2002: 71)

Son yıllarda, joint venture'lar ve diğer işbirliği modelleri, yabancı pazarlara girmek için oldukça yaygın bir sistem içerisinde dirler. Şirketlerin ticari faaliyetlerini geliştirip büyütme, mal ve hizmetlerine yeni pazarlar bulma, yeni ticari ürünler elde etme ve benzeri amaçlarla uluslararası joint venture'a başvurmaktadır. (Beamish, 1991: 73)

Uluslararası joint venture'larda her iki ülkenin ihtiyaç duyduğu gereksinimleri olgunlaştırabilmesi için Devletlerarası ve özel kişiler arasında yakın ilişkileri, joint venture haline dönüştürülmesi ve söz konusu ticari faaliyetleri kar amacı güderek yerine getirebilmektedirler.

Bu değerlendirmeleri destekleyecek detaylar, alt başlıklarla aşağıda açıklanmıştır.

❖ Devletler Arası Joint Venture

Devletlerarasındaki Joint venture'lara ilişkin usuller ile kişiler arasındaki Joint venture'lar için uygulanan usuller aynı şartları taşımaktadır. Devletlerarasında joint venture anlaşmasının sağlanması için iki koşulun yerine getirilmesi gerekir. Birincisi, joint venture yapılanmasının, ortaklar (devletlerarasında) arasındaki bir mutabakat metni ile düzenlenmesi ve anlaşmaya varılmasıdır. İkincisi ise, joint venture oluşturan devletlerin aralarındaki ilişkide tam eşitlik kuralına uygun olarak hareket etme zorunluluğudur. (Dayınlarlı 2007: 70 - Tile, 2013: 12)

Bir başka anlatımla devletlerarası joint venture; iki ayrı devletin tabiiyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişiler arasında kurulan Joint Venture, milletlerarası Joint Venture olarak anılmaktadır.

Bu türdeki ortaklıklarda, ortaklardan tümü yabancı olabilmekle birlikte sadece bir ortak da yabancı olabilir. Bununla birlikte aynı ülkeden ortaklar farklı bir ülkede, üretim maliyetinin ucuz olması, ürünün satış imkânlarının daha çok olması, verginin düşük olması vb. sebeplerden dolayı tabiiyetlerinden başka bir ülkede de Joint Venture kurabilirler. Bu şekilde rekabet üstünlüklerini artırabilirler. (Ulaş, 2003: 88)

Devletlerarasındaki joint venture'ların tüzel kişiliğe haiz olması zorunlu olmadığı gibi ortak girişimi olarak da kurulabilmektedir.

Türkiye'nin dış ekonomik ilişkileri başlığı altında, ekonomik ve ticari ilişkilerde altyapının oluşturulması bakımından değerlendirecek olursak; Devletlerarasında ikili ekonomik ilişkilerinin geliştirilmesinde "hukuki altyapı"nın tesis edilmesi önemlidir. İlişkilerin hukuki zeminini hazırlayan en önemli anlaşmalar; (Güçlü, 2002: 4)⁴

- Ticaret Anlaşması
- Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Anlaşması (ÇVÖA)
- Yatırımların Karşılıklı Teşviki ve Korunması Anlaşması (YKTKA)

olarak sıralanabilir. Ülkemiz, 35 ülke ile ticaret, 39 ülke ile ÇVÖA ve 61 ülke ile de YKTKA imzalamıştır.

İkili işbirliği ilişkilerinin düzeyine göre, ekonomik, teknik ve bilimsel işbirliği, tarım, ormancılık, balıkçılık, enerji, savunma sanayi, uzayda işbirliği veya ortak deniz ve suların kullanımı gibi uzmanlık alanlarını düzenleyen daha özel nitelikli anlaşmalar imzalanması da gündeme gelmektedir.

❖ Devletlerle Özel Kişiler Arasındaki Joint Venture

Devletlerle özel kişiler arasında yapılan joint venture'da devletin taraf sıfatının bulunması az veya çok kamu hukuku kurallarının uygulanmasını gerektirdiğinden, joint venture bir bütün olarak ele alındığında serbest iradeye dayanan düzeni yanında, kamu hukuku kurallarının uygulanması, bir takım sorunların ortaya çıkmasına yol açabilir.

Amerikan Hukukunda bu sorun, Anayasa'da müktesep hakların korunması için konulmuş bulunan kısıtlamalarla çözümlenmektedir. (Dayınlarlı, 1989: 40)

Devletle özel kişiler arasında kurulan joint venture'ların tabi oldukları hukuk düzenlerinde aşağıdaki hususların bulunduğu görülmektedir. (Dayınlarlı, 1989: 41)

⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. Dr. Yücel GÜÇLÜ, T.C. Başbakanlık Dışişleri Bakanlığı, Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi, S. 4

- Joint venture'ın amacına ulaşabilmesi için devletin ekonomide ağırlığı vardır.
- Devlet ancak kanun koyucu buna izin veriyorsa veya yürürlükteki mevzuat buna müsait ise, joint venture kurabilir.
- Sözleşmeye dayalı faaliyetlere hâkim olan, kar elde etme amacı, devletin faaliyetlerinde tali bir amaçtır.

❖ Özel Kişiler Arası Joint Venture

Özel kişiler arasındaki gerçekleştirilen joint venture türünü kısaca açıklayacak olursak; ortaklardan en az birinin merkezinin, joint venture'ın faaliyet gösterdiği ülkenin dışında olduğu iki ya da daha fazla işletme tarafından oluşturulan, hukuki ve ekonomik olarak bağımsız ve tarafların ortak kontrolü altında ki yeni bir ortaklık işletmesidir. (Shenkar ve Zeira, 1987: 547)

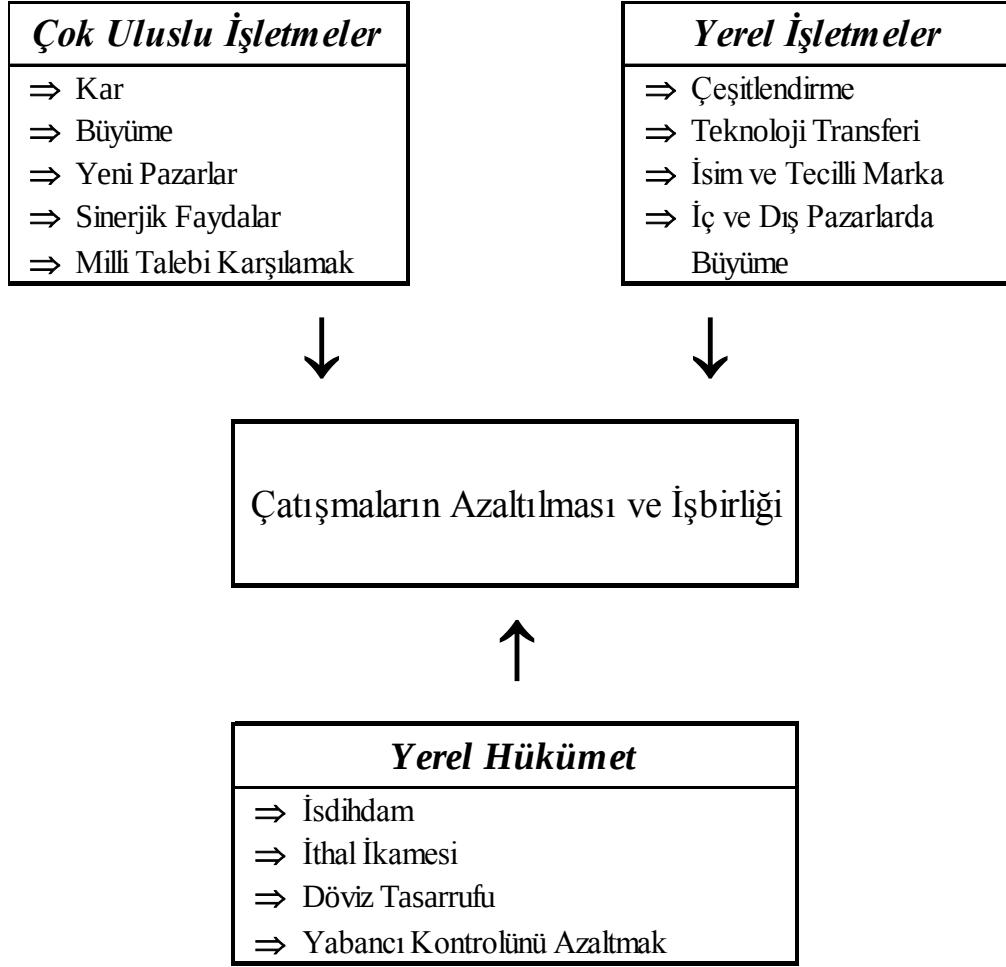
Bu tür joint venture'lar çokuluslu bir işletme ile geliştirmekte olan bir işletmenin arasında kurulabileceği gibi, gelişmiş iki ya da daha fazla ülkenin işletmeleri tarafından da kurulabilmektedir.

Kimi zaman da güçlü bir işletme yabancı pazara girmek amacıyla zayıf bir yerel işletmeyle ortaklık oluşturabilir. Joint venture'ın bu türünde taraflardan en az birinin kumanda merkezi, yani pilot firma olması, joint venture'ın faaliyet gösterdiği ülkenin dışındadır. (Ulaş, 2003: 89)

Bu tür joint venture'ların kurulma amaçlarından bazıları; yabancı ortaklarla tamamlayıcı araştırmalar yapmak, belli bir pazara ilişkin durum araştırması ile üçüncü kişilerle işbirliği yapmak ve bu şekilde pazara girmeyi hedeflemek, bir ülkenin vergi düzeninin getirdiği avantajlardan yararlanmak olarak sayılabilir. (Dayınlarlı, 2007: 81)

Ortak yatırım anlaşmasıyla çokuluslu işletme, yerel ortak ve yerel ülke hükümetlerinin hedefledikleri amaçlar aşağıdaki şeklimizde görülmektedir.

Şekil 3.1 Joint Venture İşletmelerinin Amaçları



Kaynak: Mevzuat Dergisi, 2005: 89

3.2.4.2. Faaliyet Alanlarına Göre Joint Venture

Ulusal ve Uluslararası Joint Venture anlaşmalarına gereksinim duyulan konuların başında; Petrol ve Maden İşletmeciliği, Teknolojik Araştırma ve İmalatlar ile İnşaat sektörü faaliyet alanları gelmektedir. Büyük anlaşmaların, ihtiyaçları karşılayabilmesi için yapılan Joint Venture anlaşmaları bu gereksinimlere araç olmaktadır.

3.2.4.2.1. Petrol ve Maden İşletmeciliği Alanında Joint Venture

Joint venture anlaşmalarının ilk oluşum dönemlerine bakıldığında, Amerika'da petrol ve maden işletmeciliği alanında kurulduğu görülmektedir. Ortakların bu alandaki işlere yönelmedeki amaçlarını gerçekleştirebilmeleri için, yüklenilecek her türlü sorumlulukta müşterek hareket etmeleri, ortaklığın sürekliliği ve başarısıyla doğru orantılıdır.

Ortakların hedeflenen amaçları gerçekleştirebilmek için aşağıdaki belirtilen unsurların (Dayınlarlı, 2007: 64), süreklilikle beraber koordinasyonunun sağlanıyor olması gerekir.

- Masraflar ile kar veya zararın paylaşılması,
- Ortaklardan birinin işletmeci olarak atanması,
- Yapılacak işleri denetleyecek organın belirlenmesidir.

3.2.4.2.2. Teknolojik Ar-Ge ve İmalat Alanında Joint Venture

İşletmelerin teknoloji odaklı işbirlikleri geliştirmeleri teknolojinin geliştirilmesi için önemlilik arz etmiştir. Dünya genelinde, finansman gücü çok büyük olan işletmeler de dâhil olmak üzere, teknoloji üretmek amacıyla diğer işletmelerle imkânlarının birleştirmektedirler. Uluslararası rekabet çerçevesinde maliyetlerin ve yeni ürün geliştirme riskinin artması ve yeni üretim yöntemlerinin endüstriye girmesi nedeniyle işletmelerin teknolojik işbirliği yapmalarını zorunlu bir hal almıştır. (Tekin ve Ömürbek, 2004: 175-177)

Joint Venture sözleşmelerinde, teknolojik Ar-Ge ve imalat anlaşmalarında yapılmaktadır. Joint Venture kuruluş amaçları arasında teknolojik sistemlerin sağlanmasını, ucuz ve daha kolay yollarla kar elde etme olguları taşımaktadır. Uygulamada sık rastlandığı üzere gelişmiş ülkelerin girişimcileri bünyelerindeki teknolojik imkânları daha geniş kapsamda değerlendirmek için az gelişmiş ülkelere yönelmişlerdir. Bu ülkelerdeki hammadde, ucuz işçi statüsü, geniş pazar yelpazesi gibi etkenler yatırımcıları teşvik etmektedir. Bu sebeple, az gelişmiş ülkeler kendi hukuk mevzuatlarında yabancı yatırımcıları çekmek amacıyla çeşitli kolaylıklar ve hukuki düzenlemeler yapmaktadırlar. (Chirkunov ve Shadrovskiy, 1991: 14) İlgili düzenlemeler yatırımı yapacak ülkelerin ihtiyaçlarına göre değişiklik göstermektedir.

Az gelişmiş ülkelerin, yabancı yatırımcılara karşı mevzuatlarında yapmış oldukları kolaylıklardan bazılarını aşağıdaki şekliyle sırayabiliriz. (Chirkunov ve Shadrovskiy, 1991: 15-17)

- Transfer kolaylığı,
- Yabancı ve yerli ortaklıkların eşit statüde olması,
- Sermaye ve transfer limitlerinin olmaması, gibi konuları içermektedir.

Günümüzün zorlu rekabet ortamında üretim yapan işletmelerin devamlılıklarını idame ettirebilme için üretim sistemlerini, organizasyonlarını ve yönetim bilişim sistemlerini, bilgi teknolojileriyle birlikte yeniden yapılandırmaları gerekmektedir. Örneğin; CAD ve CAM⁵ tekniklerinin üretimde kullanılmasıyla hem üretim süreci kısaltmakta hem de üretimde önemli verimlilik artışları sağlanmaktadır. Geleceğin üretim teknolojilerini bilgisayarlarla bütünleştirilmiş üretim sistemleri oluşturmaktadır. Bilgi teknolojileri aynı zamanda ülkeler ve işletmeler arası teknolojik işbirliği yapma imkânlarını da arttırmıştır. (Sarıhan, 1998: 193-194)

3.2.4.2.3. İnşaat Sektörü Alanında Joint Venture

Joint venture, faaliyet alanları içinde en yaygın olarak, inşaat alanında görülmektedir. Joint venture'in temelinde teknoloji transferi olduğu için, inşaat sektöründe gelişmiş ülkelerin yatırımcıları, az gelişmiş olan ülkelerin inşaatlarında yer almaları doğaldır. (Dayınarlı, 1996: 221)

Ülkemizin uluslararası ile olan ekonomik ilişkilerinin artmasıyla birlikte joint venture şeklindeki kuruluşların sayısı da ayı yönde giderek artmaktadır. Bu kuruluşların, kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin yapılmasını müşterek taahhüt etmektedirler. Bir başka ifadeyle, her bir ortak taahhüt edilen işin (Konsorsiyum)⁶ belli bir bölümünün yapımını üstlenmeyip, işin tamamı üzerinden müşterek sorumludurlar. (Kızılot, 2014: 270)

Uygulamada, özellikle Türk inşaat ortaklıkları, 1970'li yıllardan bu yana dünyanın her yerinde kendi ün ve başarılarını sergilemişlerdir. Bu inşaat ortaklıkları yatırım yaptığı ülkelerin girişimcileri ile işbirliği içinde konsorsiyum veya joint venture kurup, uluslararası standartlara uygun çalışmalar yapmaktadırlar. Joint venture ve konsorsiyum'ların inşaat sektöründeki projelerinde genellikle hastaneler, toplu konutlar, köprü ve yol yapım çalışmaları, boru döşemeciliği, restorasyon ve endüstriyel tesisler en başta yer almaktadır. (Kokonov, 1990: 24)

⁵ CAD ve CAM: "Computer Aided Design - Computer Aided Manufacturing" kelimelerinin baş harfleridir. Bilgisayar yardımıyla tasarım ve imalat yapmak anlamları ifade etmektedir.

⁶ Bkz. Üçüncü bölümün, "3.3.3.5. Joint Venture ile Konsorsiyum' un Farkları" başlığı altında detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

KVK açısından, Joint venture esas itibariyle adi ortaklık ilişkisi geçerlidir. İşveren idareye karşı her bir ortak müşterek ve müteselsilen sorumludur. Kendi aralarında olan ilişki de adi ortaklıklarda ki gibidir. İşin bitiminde toplam kar hisselerine göre bölünmektedir. En önemli özelliği tek işle sınırlı olmasıdır. İş ortaklığı 1986 yılından itibaren kurumlar vergisinin kapsamına dâhil edilmiştir. (Kızılot, 2014: 270)

3.2.4.3. Kuruluş Şekillerine Göre Joint Venture

Kuruluş şekillerine göre joint venture'lar ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi sözleşmeye dayalı joint venture'lar (*Contractual Joint Venture*), ikincisi sermayeye katılımlı joint venture'lardır (*Equity Joint Venture*).

3.2.4.3.1. Sözleşmeye Dayalı Joint Venture

Sözleşmeye dayalı joint venture'lar taraflar arasındaki işbirliği amaçlı bir sözleşmeye dayanmaktadır. Joint venture'ın bu türünde sözleşmenin yapılmasıyla ortaklık da kurulmuş olur. Ayrıca, taraflardan bağımsız olarak tüzel kişiliğin oluşturulması söz konusu değildir. Sözleşmeye dayalı joint venture'lar genellikle tek bir işin gerçekleştirilmesi amacıyla, maliyet, kar ve zararı paylaşmak üzere kurulmaktadır. (Micheler ve Prentice, 2000: 16)

Joint venture'ın bu modelinde, taraflar arasındaki ilişki, Borçlar Hukuku kapsamında sadece bir sözleşmeden ibaret olup, joint venture oluşturmaktaki müşterek amaca ulaşmak için sadece ortakların katılma payı edimleri yeterli olup, ayrıca bir ticaret şirketi (yavru şirket) kurmalarına gerek yoktur. (Barlas, 2012: 269)

Sözleşmeye dayalı joint venture genelde tek bir iş veya kısa süreli taahhütler bakımından elverişli bir modeldir. Hatta çoğu zaman bir organizasyona dahi ihtiyaç bulunmamaktadır. (Campbell, 2000: 177) Bu nedenle çoğunlukla belirli bir süreyle sınırlanmaktadırlar. Projenin tamamlanmasıyla, sözleşmesel ilişki de sona erecektir. Dolayısıyla, joint venture'ı oluşturan ortakların eşit kapasitelere ve üstün rekabet gücüne sahip değillerse, bu durumda sermaye katılımı bulunmayan diğer işbirliklerine, özellikle sözleşmeye dayalı joint venture'a yönelmeleri daha uygun olacaktır. (Harrigan, 1988: 142)

Fakat ‘tek bir işin yapılması’ için bir araya gelmek sözleşmeye dayalı joint venture için zorunlu bir unsur değildir. (Altay, 2009: 56) Bu tür ortaklıklar, yapılacak işi yerine getirmek için adi ortaklık şeklinde kurulmaktadır. (Akyol, 1997: 79)

3.2.4.3.2. Sermayeye Katılmalı Joint Venture

Joint Venture sözleşmesi, günümüzdeki en yaygın şekli sermaye katılımlı Joint Venture’lardır. Salt sözleşmeye dayanan Joint Venture’ a göre daha karmaşık bir yapısı vardır. İlişkiye katılan taraflar öncelikle aralarında Joint Venture sözleşmesi akdederler. Bununla birlikte tüzel kişiliğe sahip bir ticaret şirketi kurarlar veya daha önceden mevcut bir ortaklığa katılırlar. Bu sözleşme ana sözleşme olmakla birlikte diğer yan sözleşmelerle şekillenmektedir. (Barlas, 1998: 195)

Sermayeye katılmalı joint venture'larda taraflardan her birinin sermaye koyması gerekmez. Bir taraf sermaye olarak, becerisini ve emeğini ortaya koyabilir. Bu şekilde ortaklar, müşterek sorumluluk ve risk yüklenerek işi sonuçlandırmak ve elde edilen karı paylaşmak hususunda anlaşabilirler. (Akyol, 1997: 80)

Bu ilişkide söz konusu olan aşamaları aşağıdaki gibidir; (Barlas, 2012: 272)

- Hukuki ve iktisadi olarak birbirinden bağımsız gerçek veya tüzel kişiler arasında akdedilen joint venture sözleşmesi (temel sözleşme),
- Joint venture sözleşmesinin akdedilmesiyle ortaklar arasında oluşan adi ortaklık ilişkisi,
- Joint venture sözleşmesinin gereği olarak kurulacak ticaret şirketinin kuruluş sözleşmesi,
- Oluşturulan veya katılınan ticaret şirketi (yavru ortaklık),
- Joint venture ortaklarından biri ile yavru ortaklık arasında yapılan ve yardım sağlamaya yönelik çeşitli sözleşmeler (tabi sözleşmeler).

Ülkemizde, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu’nda ve Yabancı Sermaye Çerçeve Kararnamesi’nde, sermayenin tamamının yabancılara ait olmasını yasaklayan herhangi

bir hüküm olmadığı gibi, ortakların herbirinin yabancı uyruklu olmasını kısıtlayan bir hüküm de içermemektedir. (Tekinalp/Tekinalp, 1989: 166)

Sermayeye Katımlı İş Ortaklığı temelinde yapılan joint venture sözleşmesinin devamı niteliğindedir. İlk sözleşme taraflar arasında, örneğin; bir yapının inşaatı için kurulan adi ortaklık sözleşmesidir. İkinci sözleşme ilk sözleşmenin imzalanması ve faaliyetine başlaması ile devreye girecek ve tüzel kişiliğe haiz olan ticaret yani işletme şirkettir.

Doktrinde her ne kadar bu sözleşmelerin karışıklığa yol açtığı belirtilmiş olsada, burada söz konusu amacın sözleşmelerde yer alan edimler çerçevesince, hedeflenen sonucun tek olmasıdır ki, bu bağlamda atılması gereken adımların oluşturduğu silsile mekanizmasıdır. İşleyişin sonucu, hedeflenen başarıdan ibarettir.

3.3. JOINT VENTURE' IN HUKUKİ YAPISI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE BENZERİ SÖZLEŞMELERDEN FARKLARI

3.3.1. Hukuki Yapısı

Sözleşmeye dayalı veya sermayeye katımlı Joint Vneture'lerin hukuki yapısı kapsamında dört sözleşme türü bulunmaktadır. Bunlar;

- 1) Ön Kuruluş Sözleşmeleri (Müşterek İş Birliği Anlaşmaları),
- 2) Ana Sözleşme (Müşterek Joint Venture Esas / Temel Sözleşmeler),
- 3) Uydu Sözleşmeleri (Tabi, Satelit Sözleşmeler),
- 4) Ortaklık Sözleşmeleridir.

3.3.1.1. Ön Kuruluş Sözleşmesi (Müşterek İş Birliği Anlaşmaları)

Joint venture sözleşmesinin hazırlık aşaması ön kuruluş sözleşmesi ile yapılır. Ön kuruluş sözleşmesi her zaman bağımsız bir sözleşme olarak yapılmayabilir. Bu sözleşme, temel sözleşme öncesinde yapılan ayrı bir sözleşme olabileceği gibi, temel sözleşmenin ilk aşaması şeklinde de olabilir. Nitekim ön kuruluş sözleşmesi ayrı olarak yapılsa dahi, ana sözleşmenin yapılmasından sonra temel sözleşmeye giriş bölümü olarak ön kuruluş sözleşmesi eklenmektedir. (Akyol, 1997: 70)

Ön kuruluş sözleşmesi joint venture oluşturmak isteyen tarafların, henüz işi almadan önceki aşamada yapmış oldukları prensip anlaşmasıdır. Taraflar ön kuruluş sözleşmesi yapıp (teklif vermek gibi) bununla bir işe talip olurlar. Bu sözleşmede, taraflar öncelikle yapılacak işin konusunu belirtirler. Bu sözleşmede; tarafların pay oranı, oluşturulacak hukuki yapı, iş gücü ve finansmanın nasıl sağlanacağı, ihalede nasıl hareket edileceği gibi hususlar yer almaktadır. (Akyol, 1997: 70)

Bu sözleşmede yukarıda bahsedilenlerin dışında ayrıca, ileride kurulacak ortaklığın amacı, faaliyet konusu, tarafların hak ve yükümlülükleri, sermayesi, kar veya zarar paylaşımı, ortakların yönetim biçimi ve temsili, sorumluluk, olağanüstü durumlar, uygulanacak hukuki düzenlemeler, ihtilafların çözüm yolları, ortaklığın süresi ve yürürlüğe girme sözleşme tarihi gibi hükümler de yer almaktadır. (Kaplan, 1994: 8-9)

Ön kuruluş sözleşmesinin yapılması ile taraflar arasında bir adi şirket sözleşmesi kurulmuş olur. (Akyol, 1997: 73; dn.102) Nitekim Yargıtay 11. Hukuk Dairesinin bir kararında bu sözleşme ön akit olarak adlandırılırken, bunun adi şirket mahiyetinde olduğu da ifade edilmiştir. (Y11HD, E. 1990/1595, K. 1990-3298, T. 30.3.1990 S. K. İçin bkz. YKD, Y.1990, C.16, S.10, s.1492)

3.3.1.2. Ana Sözleşme (Müşterek Joint Venture Esas / Temel Sözleşme)

Bu sözleşmenin yapılmasıyla ön kuruluş sözleşmesi ana sözleşmenin giriş bölümünü oluşturur. Ana sözleşmede öncelikle yapılan işin tam bir tanımı yapılır ve işin nasıl gerçekleştirileceği belirtilir. Taraflar arasında meydana gelecek olan şirketin türü de temel sözleşmede gösterilir. Yapılacak sözleşme Joint Venture yani esas sözleşme hükmü taşımaktadır.

Joint venture'da (hem sözleşmeye dayalı, hem de sermayeye katılmalı türlerinde) taraflar, arasında daima bir ana sözleşme imzalanır.

İmzalanan sözleşme çerçevesinde ortaklar arasında joint venture ilişkisi kurulurken, diğer yandan da, tarafların hakları ve yükümlülükleri ile serbest iradeleri belirlenir. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 167)

Bu ana sözleşme kapsamında aşağıdaki hususlara yer verilir. (Kaplan, 1994: 8-9)

- Joint venture'in kuruluş amacı ve faaliyet alanının kapsamı,
- Tarafların sözleşmeye dayalı veya sermayeye katılmalı joint venture kurma yükümlülükleri,
- Joint venture'in hukuki yapısı,
- Kararların oluşmasında toplantı ve karar yeter sayıları,
- Joint venture'in yönetimi ve temsili,
- Tarafların joint venture'a katılma oranlarının tesbiti ve bunun güvence altına alınması,
- Joint venture'a kredi temin edilmesi, leasing anlaşmaları,
- Joint venture ile ortaklar arasındaki hukuki ve iktisadi ilişkiler,
- Joint venture'da ortakların her birinin ayrı ayrı sorumlulukları,
- Ortaklık paylarının devri, Joint venture'ın süresi ve sona erme sebepleri,
- Joint venture'dan doğan ihtilafların çözümünde tahkim kaydı, uygulanacak hukuk ve yetkili mahkemeye ilişkin hususlar yazılı olarak düzenlenir ve ortaklarca imza altına alınarak yürürlüğe girer.

3.3.1.3. Uydu Sözleşmeleri (Tabi, Satelit Sözleşmeler)

Uydu sözleşmeler, joint venture'da taraflar arasındaki hukuki ilişkiyi kuran temel sözleşme hükümleri çerçevesinde joint venture ile ortaklar arasında kurulan değişik muhtevalı sözleşmelerdir. (Kaplan, 1994: 15)

Bir diğer ifadeyle, ana sözleşmeden sonra, yine ana sözleşmedeki hükümler kapsamında, Joint Venture ile ortakları arasında farklı sözleşmeler yapılması ihtiyacı doğmaktadır. İşte temel sözleşmeyi bir merkez olarak kabul edip yapılan sözleşmeler uydu sözleşmeleri veya ek protokoller olarak adlandırılır. (Dayınlarlı, 2007: 110)

Ortaklar, temel sözleşmeyi imzalarken bu sözleşmeleri de imzalamakta veya imzalamayı taahhüt etmektedir. Bunlar lisans sözleşmesi, marka veya marka lisansı sözleşmeleri, patent lisansı sözleşmeleri, teknik yardım ve mühendislik sözleşmeleri, satım sözleşmeleri (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 167) gibi faaliyetlerin devamı niteliğinde işin tamamlanması için gereksinim duyulan yardımcı sözleşmelerdir.

Sonuç olarak, yapılacak her sözleşme ayrı bir protokol niteliğindedir. Ancak temel sözleşmenin ayrılmaz bir parçası niteliğinde olup, ana sözleşmenin diğer hükümlerine bağlı kalınarak hazırlanmalı ve imza altına alınmalıdır.

3.3.1.4. Ortaklık Sözleşmeleri

Sermayeye katılımlı olarak kurulan Joint Venture’larda, ortaklar esas sözleşme ile daha sonra aralarında bir şirket kurmayı taahhüt ederler. (Öztürk, 2001: 30) Kurulacak şirket tipi ana sözleşmede yer almışsa, örneğin Türk Hukuku anlamında anonim şirket veya limited şirket kurmayı kararlaştırmış iseler, şirkete dair ana sözleşme ve TTK hükümleri uygulanacaktır. (Orazgilicov, 2006: 14 - Kaplan, 2007: 31)

Ortaklar aralarında kurulmasını planladığı işletme şirketini hukuki biçimini temel sözleşme ile belirlememiş ve sadece ortaklığın temsili, idaresi, sona erme sebepleri gibi hususlara değinilmişse, bu tür iş ortaklığı tüzel kişiliğe haiz olmayan adi ortaklık şirketi niteliğindedir. (Kaplan, 2007: 31)

Sermayeye katılımlı olarak kurulan Joint Venture modellerinde ikili şirket yapısı görülse de, bu durum teknik anlamda “çifte şirket” olarak nitelendirilmediği gibi, ana sözleşmeye dayanarak, bir ticaret şirketi kurmaları halinde, temel sözleşmenin kendiliğinden sona ereceği sonucuna da varılamaz. Temel sözleşmedeki bazı hükümler şirket kurulduktan ve sona erdikten sonra bile hüküm ifade eder. Buna göre, her iki şirket ilişkisi birbirinden bağımsızdır. (Öztürk, 2001: 31)

Sermayeye katılımlı Joint Venture’larda, temel sözleşme ve tabi sözleşme arasındaki ilişkide, temel sözleşmenin süresinin sona ermiş olması durumunda şirketin durumunun ne olacağı konusu da tartışmalıdır. Taraflar bu konuyu önceden temel sözleşmede düzenlemişlerse, temel sözleşmeye aykırı olmayacak şekilde, tarafların iradesi doğrultusunda çözüm sağlanır. Temel sözleşmede buna ilişkin bir düzenlemenin bulunmaması halinde, sorunun çözümü temel sözleşme tabi sözleşmesi ilişkisine göre değişecektir. Bu konu ile ilgili genel tartışma konusu, Joint Venture oluşturan sözleşmelerin bir sözleşmeler grubu mu yoksa bağımsız sözleşmeler mi olduğu hususudur. Bu konuyla ilgili, teorik olarak bütün sözleşmelerin birbirinden bağımsız sözleşmeler olduğu kabul edilebilir. Ancak bunun mutlak olarak kabulünün sakıncalı

olabileceği üzerinde durulmuş, Joint Venture’ın ayrı ayrı sözleşmelerden oluşmasına karşın, Joint Venture, belli bir işin yapılması amacıyla kurulduğu için, tüm sözleşmelerin bir bütünlük içinde değerlendirilmesi sonucu ortakların iradelerinin ortaya çıkabileceği ileri sürülmüştür. (Öztürk, 2001: 31)

Yapılan ortaklık ve sözleşme türlerinden çıkarılacak sonuç, ortak ve tek bir amaca ulaşmak için yapılan hukuki prosedürlerin aşamalarla yerine getirilmesidir. Doktrine göre, oluşan karmaşıklığın aslında nihai durum itibariyle ortakların her birinin kazanç elde etmek arzusundan öteye gitmediği aşikârdır. Ayrıca, yapılan sözleşmeler ile kurulan şirketlerin ayrı ayrı değerlendirilmesi, tüzel kişilikleri olsun veya olmasın ilgili sözleşmenin kapsamında işleyişinin sürdürülmesi ve sözleşme edimlerini yerine getirmekte eksik kaldığı noktada yardımcı diğer sözleşmelerle desteklenmesi gerektiği kanaatindeyiz.

3.3.2. Hukuki Niteliği

Ticaret Kanunu’nun 136’ncı maddesinde ticaret şirketleri sıralanmıştır. Ticaret Kanunu’nda öngörülen özelliklere haiz olmayan şirketler adi ortaklık şirketleri olarak kabul görülmektedir. Bir şirket türü olan joint venture hakkında hukuki bir düzenleme olmadığı gibi, Borçlar Kanunu’nun 520. ve devamında ki maddelerinde düzenlenen adi ortaklık şirketlerini kapsayan hükümler uygulanmaktadır.

Yargıtay 13. HD’nin bir kararında da joint venture’ın adi şirket niteliğinde olduğundan bahsedilmektedir. (Yargıtay 13. HD’nin 2.10.1995 tarih ve E.1995/7761, K.1995/8331 sayılı karar için bkz. YKD, 1996, C.XXII, S.1, s. 5559)

Joint venture, hukuki yapısı itibariyle birçok sözleşmeden oluşmaktadır. Joint venture’ın hukuki niteliğini tespit ederken, joint venture’ın türüne ve yapısına göre bir ayırım yapılarak incelenmesi uygun olacaktır.

3.3.2.1. Sözleşmeye Dayalı Joint Venture’ ın Hukuki Niteliği

Geleneksel (sözleşmeye dayalı) joint venture’da tarafların bir şirket kurmalarına gerek olmadığı gibi, çoğu kez bir organizasyona da ihtiyaç yoktur. Joint venture

sözleşmeleri, en az iki kişinin biraraya gelerek iradelerini beyan etmeleri yeterlidir. Sözleşmenin geçerliliği için bir şekil şartı aranmamaktadır.⁷

Türk Hukukunda, sözleşmeye dayalı Joint Venture'ın hukuki niteliğinin, Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen adi ortaklık olduğu kabul edilmektedir.

Bunun hukuki sonuçlarını aşağıda kısaca değinilmiştir.

- Temel sözleşmede aksi öngörülmediği takdirde ortaklar kararları ittifakla (oybirliğiyle) alırlar. (BK m.524/1)
- Ortaklığa yeni bir ortağın girmesi, tüm ortakların bunu kabul etmesi şartına bağlıdır. (BK m.532/1)
- Ortaklığın sona ermesi, adi şirketin sona ermesine ilişkin hükümlere tâbidir. (BK m.535vd.)
- Ortaklığın idaresi ve temsili adi şirket hükümlerine tâbidir. Buna göre ortaklığın idaresi adi şirkette olduğu gibi ya tüm ortaklar tarafından birlikte yürütülür ya da temel sözleşmede veya ortakların daha sonradan alacakları kararla ortaklardan birine veya birkaçına bırakılır. (BK m.525)

3.3.2.2. Sermayeye Katılmalı Joint Venture' ın Hukuki Niteliği

Joint venture ortaklarının yapacakları işin niteliği bazen bir ticaret şirketi kurmayı ya da mevcut bir ticaret şirketine katılmayı gerekli kılmaktadır. Bu nedenle zaman zaman uygulamada sermayeye dayalı joint venture tipiyle karşılaşılmaktadır. Doktrinde çoğunluk, sermayeye dayalı joint venture'ın da geleneksel joint venture'da olduğu gibi adi şirket niteliğinde olduğu görüşündedir. (Tekil, 1996: 80 - Kaplan, 1994: 11 - Barlas, 1998: 204) Bir adi şirket ilişkisinin varlığını kabul etmekle birlikte, sözleşme içinde lisanspatent ve knowhow kullandırma gibi edimlerin taahhüdü halinde, karma sözleşmelerin varlığı söz konusudur. (Akyol, 1997: 76)

Sermayeye dayalı joint venture'da temel sözleşmeyle kurulan adi şirketten başka, bir de ticaret şirketi yer almaktadır. Doktrinde kurulacak bu şirketin tüzel kişiliğe sahip olması gerekmediği (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 166) ifade olunmakla birlikte, yaygın

⁷ Ancak, joint venture'ın bir türü olarak kabul edilen iş ortaklığında yazılı şekil şartı aranmaktadır. 31 No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği, m.1/b. II

olarak uygulanan tüzel kişiliği haiz ticaret şirketleridir. (Barlas, 1998: 199) Joint venture ortaklarının kurduğu bu şirket, ulusal ülkenin hukuk düzenine tabidir.

Sermayeye katılmalı joint venture'larda çift katlı bir hukuki yapı mevcuttur. Bunlardan birincisi esas sözleşmeyle kurulan adi ortaklık niteliğindeki joint venture ilişkisi, ikincisi ise esas sözleşme uyarınca kurulan yavru ortaklık (joint venture şirketi)'dir. Bu özellik dikkate alındığında, Türk hukuku bakımından kurulacak olan ortaklık, bir ticaret ortaklığı olmalıdır.

3.3.3. Joint Venture'ın Benzeri Sözleşmelerden Farkları

Joint venture'ın uygulamada diğer ortaklık türleri ile karışıklığa yol açmasının sebebi, Ticaret Kanunu'nda belirtilen ortaklık şekillerinden olmayıp, ortaklıkların tek bir işin yapımı için kurulan adi ortaklık sözleşmesini tercih etmelerine dayanmaktadır.

Adi ortaklığın, Borçlar Kanunu'nun 520. maddesinin I. fıkrasında yer alan ve temelde adî ortaklık olarak kabul edilen tanımını hatırlayacak olursak; “şirket bir akittir ki, onunla iki veya daha ziyade kimseler, sâylerini ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ederler”, şeklinde yapılan tanımlama da adî ortaklığın uygulama alanının çok geniş bir yelpazeye sahip olduğu aşikârdır.

Aşağıda bahsedeceğimiz, her bir ortaklığın benzer veya ortak yönleri olduğu gibi, ayırımlarının veya farklılıklarının neler olduğu konusunda açıklamalara yer verilmiştir.

3.3.3.1. Joint Venture ile Partner Ship' in Farkları

Amerikan ortaklık tipi olan partnership ile joint venture arasındaki farklılıklarından bahsetmek oldukça zordur. Zira joint venture ile partnership'in aynı anlama geldiği, değişik bir kavram olmadığını veya partnership'in bir türünü teşkil ettiğini belirten kararlara ve yazarlara rastlanılmıştır. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 150) Bunun nedeni İngiliz ve Amerikan mahkemelerinin içtihatlarında, her iki ülkenin doktrinlerinde tartışmalı olmakla birlikte, Joint Venture, partnership'e benzetilmiş, partnership'e ilişkin kurum ve hükümler Joint Venture' a uygulanmıştır.

Ancak zaman içinde ve özellikle Amerikan mahkemelerinde, iki ortaklık arasında bazı ayırımlar tespit edilmiştir. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 150) Bu ayırımları

belirlemek için, İngiliz ve Amerikan hukukunda geçen partnership kavramını irdelemek gerekmektedir. Söz konusu değerlendirmeler aşağıda açıklayıcı bir şekilde verilmiştir.

3.3.3.1.1. Partner Ship’ in Kavramı, Unsurları ve Joint Venture’ dan Farkı

Amaçlanan hedeflere ulaşmak için girişimcilerin oluşturduğu bir organizasyon modelidir. Partnership yeni bir kavram olmayıp, içerdiği alanlar; pazarlama ve organizasyon sistemleri, daimi müşteri, alıcı, satıcı, üretici ve dağıtıcı arasındaki ilişkileri konu almaktadır. Araştırmalar neticesinde organizasyonlar arasındaki ilişkilerde başlıca iki türün var olduğu sonucuna varılmıştır. Bunlar “Transactional relationships” ve “partnership” ilişkileridir. (Lee, 2001: 375)

Birinci ilişki türünde şartların en kapsamlı bir şekilde ayrıntısına inilerek belirlenen sözleşmeye dayanmaktadır. Sözleşmede belirtilen edimleri yerine getirmeyen taraflar için cezai müeyyide uygulanmaktadır. Partnership risk ve fayda paylaşımına dayanan, bitiş noktası kesin olmayan, gereksinim ve faaliyetlerini gözetmek ve yürütmek için bir dizi mekanizmaya ihtiyaç duyulan ilişkilerdir. Söz konusu riskin, üstlenilmesine ve katlanılmasına esas olan durum ortaklar arasındaki daimi güvendir. (Lee, 2001: 377)

Amerikan ortaklıklar hukukunda her federe devlet kendi partnership kanununa sahiptir. Bununla beraber federal düzeyde bir Yeknesak Partnership Kanunu (Uniform Partnership Act) (UPA) bulunmaktadır. (Öztürk, 2001: 9) Partnershipler, Amerikan ortaklıklar hukukuna göre tüzel kişiliği bulunmamaktadır. (İmregün, 1968: 4) UPA m. 6 f. 1’ deki tanımlamaya göre; Partnershipler, iki veya daha fazla kişiden oluşan ve ortaklarının kazanç elde etme amacıyla bir işletmeyi eşit sorumlulukla yönettikleri ortaklık biçimidir.

Partnership’ in Unsurlarını özetleyecek olursak;

- Sözleşmenin varlığı,
- Hukuki edimleri yerine getirme yetkisine haiz iki veya daha fazla ortağın varlığı,
- Kar amacı gütmeye,
- Ortakların işletmeye karşı, eşit sorumluluğu,
- İşletmenin sürekliliğinin sağlanması, şeklinde sıralayabiliriz.

Joint Venture ile Partnership’ in arasındaki incelenen yedi fark aşağıdaki gibidir.

1) Tarafların Niteliği Bakımından Farklar

Joint venture sözleşmelerinde gerçek kişiler ile tüzel kişiler arasında kurulabilen ortaklık yapısına sahip ve şekil şartı aranmaz iken, partnersahip’de anonim şirketler (Corporation' lar) ortaklıklara katılamazlar. Amerikan mahkemelerinin içtihatlarında bu konu tartışmalara neden olmuş ve nihai durumun Anonim şirketlerin Partnership ortaklığından yoksun kalacağı kanaatine varılmıştır. (Arslan, 2009: 61) ABD’ de partnership ortaklıkları genelde gerçek kişiler arasında kurulmaya yöneliktir.

2) Ortaklığın Konusunun Sınırlı Olması Bakımından Farklar

Sadece bir iş için, partnership kurulup kurulamayacağı Amerikan mahkemelerinin içtihatlarında tartışmalı olmakla beraber, çoğunlukla kabul edilen görüş, partnership’ in süreklilik arzeden işlerde söz konusu olduğu belirtilmektedir. Bunun aksine, Joint venture ortaklıkları tek bir iş için, genellikle konusu ve süresi bakımından sınırlı olarak kurulur, iş tamamlandığında adi ortaklık hükmünü yitirmiş olacaktır.

3) Yeni Ortak Alınması Bakımından Farklar

Partnership'te her ortak, ayrılan bir ortak yerine, bir yenisinin değişimi dâhil, yeni bir ortak alınmasına karşı veto hakkını kullanabilmektedir. Bu durum neticesinde partnership son bulur. Ortakların sahip oldukları bu hak Common Law’da (geleneksel hukuk) partnership’in ayırıcı bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Ortakların herbirinin onayı doğrultusunda ancak yeni ortak, partnership ortaklığı katılabilir. Joint Venture’da ise, partnershipdeki ortağa tanınan bu nitelikte mutlak bir hak, mevcut değildir. (Dayınlarlı, 2007: 61)

4) Ortakların Yetkileri Bakımından Farklar

Partnership’ i oluşturan ortaklar, ayrı ayrı olağan işlerle sınırlı olmak üzere, partnership’ i tek başına yönetme ve temsil etme ve partnership’i bağlayıcı işlemler yapabilme hakkına sahip iken, (İmregün, 1968: 12) joint venture’da ortakların yetkileri açıkça belirtilmiş olup, sınırlandırılmıştır. Partnership’ ten farklı olarak joint venture’da ortakların joint venture’ı temsil yetkisinin olmadığı, ortakların birbirini temsil etme yetkisinin olduğu kabul edilmektedir. (Öztürk, 2001: 11)

5) Ortakların Malvarlığı Bakımından Farklar

Tüzel kişiliği haiz olmayan partnership'in ortaklığa ait bir mal varlığı vardır ve bu, ortakların mal varlığından ayrı bir örgüt oluşturur. Joint Venture' da ortaklığa ait mal varlığı söz konusu değildir. Şirket kuruluşunda, Joint Venture ortakları para, en geniş anlamıyla mal, kişisel itibar ve çalışma, tecrübe, etkinlik, bilgi gibi bir katkıda bulunurlarken, partnershipteki gibi bu mallar ortaklığa intikal etmez. Aksine ortaklığa tahsis edilen malların mülkiyeti ortaklarda kalır. Mal üzerinde ortakların müşterek mülkiyet hakları yoktur. (Arslan, 2009: 61)

6) Ortakların Açabilecekleri Davalar Bakımından Farklar

Joint Venture ortakları birbirlerine karşı, Common Law (geleneksel hukuk) ve equity (eşitlik) hukukuna göre dava açma hakkına sahip olmalarına karşılık, partnership ortakları Common Law'a göre dava açma hakkına sahip değildirler. Partner'ler bu hakka sadece equity hukukunda sahiptir. Equity davası ülkemizde haksız fiile yakın hükümler içerdiği için benzetilmekte ve o şekliyle anılmaktadır. (Dayınlarlı, 2007: 62)

7) Kar veya Zarar Paylaşımı Bakımından Farklar

Partnership ve Joint Venture ortaklıklarının temel amaçları kâr elde etmektir. Fakat bu iki ortaklık arasında zararların paylaşımı konusunda farklılıklardan söz edebiliriz. Kural olarak işin sonunda olağan kâr veya zararın taraflarca paylaşılması gerektirdiğinden partnership'te kâr gibi zarar da ortaklar arasında dağıtılmaktadır. Ancak bu durum Joint Venture ortaklığının sözleşmesinde açıkça belirtilmemişse söz konusu değildir. (Dayınlarlı, 2007: 62)

Taraflar kendi aralarında bölüşümü sağlayamazlarsa, hakem heyetine başvurulur. Hakem heyetince orta yol bulunmaya çalışılır ve muatabakat sağlanması için girişimlerde bulunulur. Eğer olumlu sonuç çıkmadığı takdirde, mahkemeye müracaat edilir. Mahkeminin onadığı sonuca göre kar veya zarar paylaşımı yapılır.

3.3.3.2. Joint Venture ile Konzern’ in Farkları

3.3.3.2.1. Konzern Kavramı

İşletmeler, hukuk çerçevesi içerisinde bağımsızlıklarını koruyarak, tam bir eşitlik içinde veya içlerinden birinin pilot olarak seçilmesi ile hâkimiyetine tabi biçimde tek elden, sevk ve idare edilen ekonomik bir birlik haline gelirse, ortaya çıkan bu birliğe konzern denilmektedir. (Barlas, 2012: 228)

Bir başka ifadeyle; bir veya birden fazla işletmenin, doğrudan veya dolaylı olarak diğer bir veya birden fazla şirketi, oy ya da sermaye çoğunluğuna veya yönetim organında çoğunluğu oluşturan sayıda üyeyi seçtirme hakkına dayalı olarak yahut diğer şekillerde, merkezi sevk ve idare altına toplaması halinde konzern meydana gelmiş olur. (Boyacıoğlu, 2006: 22)

TTK’ ya göre; “Şirketler Topluluğu” terimini tercih edilmiş, çeşitli hükümlerinde ise aynı kavramı ifade etmek üzere sadece “Topluluk” sözcüğünü de kullanmıştır.

Şirketler topluluğu, bir veya birden fazla şirketin bir hâkim şirkete doğrudan veya dolaylı olarak yasada öngörülen kontrol ölçütüne veya bir sözleşmeye uygun olarak hakim şirketle birlikte oluşturulan “topluluğu” ifade etmektedir. Bağlı şirketler, “topluluk şirketi” olarak adlandırılır. (Tasarı m. 195/4)

Almanya, Avusturya, Hollanda ve İsviçre “konzern” diye adlandırmakta; İngiltere, Fransa, İspanya ve İtalya’da “grup/topluluk”; Amerika Birleşik Devletleri ise “bağlı şirketler/bağlı topluluk” sözcüklerini uygun bulmaktadır (affiliated company/affiliated group). FE, “konzern” sözcüğünün, Almanya’nın çok güçlü olan “konzern hukuku” düzenlemesinin hâkimiyeti altında bulunduğu gerekçesiyle “konzern” sözcüğü yerine “group”u önermiştir.

Kanunda “şirketler topluluğu” teriminin kabul görülmesinin sebebi, bu terimin hem hukukî olması, hem kavramı tanıtmaya gücünün bulunması, hem de toplumda yaygınlık kazanmış olmasıdır. (TTK, Madde 194, Şirketler Topluluğu, 195 ilâ 209’ncu Maddelerle İlgili Genel Açıklamalar)

3.3.3.2.2. Konzern' in Unsurları

a) Hukuken Birbirinden Bağımsız Birden Fazla İşletmenin Varlığı

Konzern hukuken birbirinden bağımsız işletmelerin bir araya gelmesi ile oluşmakta ve bu işletmelerin hukuksal bağımsızlıklarını aynen korumaktadırlar. Konzerne katılan işletmelerin, ortak bir sevk ve idare altına girmeleri, karar alma ve uygulama mekanizmalarında tek bir yönetim düzeninin egemen olmasına yol açtığı için, işletmeler ekonomik anlamda bağımsızlıklarını yitirirler. (Barlas, 2012: 230)

b) Ortak Bir Yönetim ve Yönlendirme Gücü Altında Toplanma

Konzernde planlanan amaçlara erişmek için tek elden yönetim sayesinde konzerne katılan şirketler bakımından ekonomik çıkar sağlamaktır. Konzernde ortak yönetimin tarzı, konzern türlerine göre farklılık göstermektedir. Konzerne dâhil olan işletmelerin yönetim ve denetim organlarında oy çoğunluğuna sahip olma, bu organlara talimat verme yetkisine sahip olma, yönetim organlarının tamamı veya fazlasıyla sağlayıcı biçimde aynı kişilerden oluşturulması, müşterek yönetim araçlarına örnek gösterilebilir. (Barlas, 2012: 232)

3.3.3.2.3. Konzern' in Türleri

a) Fiili Konzernler

Sözleşmeye bağlı kalınmaksızın sermayeye katılma ve işletmeyi yönetme gücünün ortaklarda var olması ile işbirlikteliğinin sağlanması, fiili konzernlerin oluşmasına yeterli sebeptir.

Fiili Konzernler, özellikle Holding çatısı altında örgütlenmiş konzern işletmelerinden oluşmakta ve Holding'i, yöneten ile yönetilen çatı ortaklığı; fiili konzern ise holding altında toplanan ortaklar sistemini ifade etmektedir. (Tile, 2013: 45)

b) Sözleşmesel Konzernler

Konzerni oluşturan işletmeler arasında yapılan sözleşme ile ilişkinin türü, sözleşmesel konzerne dönüşür. Sözleşmeye dayalı konzern ifadesi ile sözleşmede kastedilen hükümlere bağlı kalınarak edimler yerine getirilmektedir.

c) Eş Düzey Konzernler

Birbirinden bağımsız işletmeler, bir işletme diğerine bağımsız olmaksızın merkezi sevk ve idare altında toplanmışlarsa, bir eş düzey konzern doğmuş olur. Eş düzey konzernde işletmeler, aynı hak ve yetkinliklere sahiptirler. (Boyacıoğlu, 2006: 331)

Eş düzey konzernlerin amacına ulaşmasında, bütün ortakların hedefleri paralel yönde ve müşterektir. Konzerne dâhil işletmeler, ticari faaliyetleri sonucunda kazanç elde etme amacı için, tek elden ortak bir ve idare ile hareket ederler. Müşterek amaç için birlikte çaba gösterme unsuru da bu ilişkide mevcuttur. Eş düzey konzernler nitelikleri itibarıyla adi ortaklık teşkil ederler. (Barlas, 2012: 240)

3.3.3.2.4. Konzern ile Joint Venture Arasındaki Farklar

Sermayeye katılmalı joint venture'lar, bağımsız ticaret ortaklığı kavramının bir istisnasını oluşturmaktadır. Bunun sebebi; pay sahipleri, ortaklık sözleşmesini ve temel sözleşmeyi araç olarak kullanarak, ortaklığın kendi iradesi ile karar almasına ve bağımsız hareket etmesine engel olmaktadır. (Tekinalp/Tekinalp, 1989: 168)

Konzern ve Joint Venture ortaklıklarının temelinde ki ortak noktası hâkimiyet ilişkisidir. Hâkimiyet ilişkilerinin niteliği birbirinden farklıdır. Şirketler topluluğunda, en az iki şirket arasında belirlenen pilot ortak ile işlerin yürütüldüğü yönetim ilişkisi ve tekil hâkimiyet kurulmakta, topluluk şirketleri hukuken bağımsızlıklarını korumakla birlikte ekonomik açıdan bağımsızlıklarını yitirmektedirler. Joint venture şirketi ise, hâkim işletmelerin ortak kontrolü altında olmakla beraber, hâkim işletmelerle beraber bir bütün oluşturur. Ayrıca sermayeye katılmalı joint venture'lar tam işlevli bir ekonomik birim açısından her bir hâkim ortaktan bağımsız bir işletme ortaya çıkmaktadır. (Altay, 2009: 588)

Şirketler topluluğunun temelinde tek bir kontrol mekanizması yer almaktadır. Bağlı işletmelerin iradesinin yerine hâkim işletmenin iradesi yer alır. Joint venture şirketi ise, ortak kontrol esasına dayanır. Joint venture şirketi birden çok ortağın hâkimiyeti ile kontrol altına alınır. Hâkim ortaklardan herhangi birinin iradesi, bu şirketinin iradesinin yerine geçemediği gibi, şirketler topluluğunda yer alan işletmelerin tamamı, ekonomik

bir bütünlük oluşturur. Sermayeye katılmalı joint venture'larda hâkim işletmelerle joint venture şirketi ekonomik bir bütünlük oluşturmazlar. (Altay, 2009: 589)

Sermayeye katılmalı joint venture'larda yapıları gereği en az üç adet, birbirinden farklı stratejilere göre yönetme şekli mevcut olan işletmelerdir. Bunlar joint venture' i oluşturan en az iki adet hâkim işletme ve joint venture şirkettir. Bunların bir şirketler topluluğu bünyesinde bütünleşmesi söz konusu değildir. Bu bağlamda joint venture temel sözleşmesi uyarınca kurulan adi ortaklık bir hâkim teşebbüs olmadığı gibi, joint venture şirketi de bir bağlı teşebbüs niteliğinde değildir. Dolayısıyla, şirketler topluluğuna ilişkin düzenlemeler joint venture'a doğrudan uygulanamayacaktır. (Altay, 2009: 589 – Tile, 2013: 48-50)

3.3.3.3. Joint Venture ile Holding' in Farkları

3.3.3.3.1. Holding Kavramı

Holding kurumları, genel kurullarında salt çoğunluğu sağladığı aynı özellikli, farklı şirketler arasında menfaatlerin ön planda tutularak kurulan mali işletmelerdir. Holdinglere mücade eden ilk mevzuat 1888-1889 yıllarında Amerika'nın New Jersey eyaletinde hazırlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

Ülkemizde de holdingleşme; sermaye birikiminin yoğunlaştığı hükümetlerin sermaye piyasasına yönelik teşvikleri benimsediği ve buna ilişkin hukuki düzenlemelerin gerçekleştirildiği 1960'lı yıllarda ortaya çıkmaya başladı. Türkiye'de ilk holding denemesini bir devlet iktisadi kuruluşu olan Sümerbank'ta görmekteyiz.

Holding şirket; 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda düzenlenen ticaret şirketleri içerisinde yer alır. Söz konusu kanunda holding şirketin kurulmasına, yapılmasına ilişkin hükümler ayrıca belirlenmemiştir. Holding şirket, anonim şirket şekli dışında diğer şirket türleriyle kurulabilirse de, uygulamada genel olarak anonim şirket şeklinde kurulmaktadır. (Sayıştay Dergisi, Akça, S. 30: 207)

Türk Ticaret Kanunu'nun 466. maddesi, Holding'i "Gayesi esas itibariyle başka şirketlere katılmaktan ibaret olan holding şirketleri" diye tanımlaması yapılmıştır. Fakat T.T.K. 466.maddesi bunu başlı başına bir tanım olarak değil bu maddenin getirdiği,

karın % 5 'den fazla dağıtılan kısmından ayrılacak % 10 ikinci yedek akçeden holdingleri istisna tutmak amacıyla yapmıştır. Bu madde dışında, T.T.K. 'nın hiçbir maddesinde holdingden bahsedilmemiştir. (Sayıştay Dergisi, Akça, S. 30: 211)

Holding, hukuki niteliği bulunan bir şirket olmayıp, tröst (tekelleşme) kurma amacıyla gerçekleştirilen şirketler topluluğunu ifade eden bir terimdir. Holding'e özelliklerini veren, hukuki bakımdan şirketin tabi olduğu kuruluş şekli değil, ekonomik yönden kendisine mevzu olarak aldığı faaliyet bölümleri ve çalışmalarında gösterdiği değişikliklerdir.

Holdinglerin amacı; başka şirketlerin sermayelerine katılmak, onlara ortak olmak yolu ile kendi sermayelerine kar sağlamaktır. Holding'in ortaya çıkması için bir şirketin diğer şirketlere iştiraki yeterli olmayıp, bu iştirakin sermayesine katılan şirketin yönetiminde söz sahibi olması gerekir. Bir şirket grubu içinde söz sahibi olan şirkete "ana şirket", "ana ortaklık"; sermaye yatırılan şirketlere de "tabi şirket", "yavru şirket" denilmektedir.

Özetle, Türk hukuk sisteminde holdingleri düzenleyici hükümler getirilmemiştir. Sadece TTK'ın 46. maddesinde holding; gayesi başka işletmelere iştiraktan ibaret olarak ele alınmaktadır.

3.3.3.3.2. Holding' in Faydaları

- Holdingler yavru şirketlerin çeşitli problemlerini tek bir merkezden ele almak ve çözümlemek imkânına sahiptir.
- Holdingler, yabancı ülkelere yaptıkları yatırımlarla, ait oldukları ülkenin ekonomisine yardım ederler ve sermaye yatırımlarının güvenliğini sağlarlar.
- Holdingler küçük tasarruf ve sermayelerin birleşmesini temin ile sermaye şirketlerine halkın katılmasını mümkün kılarak sosyal bir hizmet görürler.
- Güçlenen öz kaynaklarını yeni yatırımlara yöneltmek suretiyle ekonomik kalkınmaya destek olurlar.

3.3.3.3. Holding' in Sakıncaları

- Holding şirket mekanizması, az bir sermaye ile büyük varlıklara tasarruf edilebilen şirketler üzerinde kontrol kurma imkânı vermektedir.
- Holdingler yaptığı harcamaları yavru şirketlere yüksek bedelle intikal ettirebilirler.
- Holding mekanizması, topluluk içinde karşılıklı iştiraklere girilmek suretiyle sermaye şişirilmesine imkân vermektedir.
- Şirketin idari yönetimi, teknik gelişmelere uymaması halinde, diğer şirketlerin durumu kötüleşebilir.
- Yavru işletmeler yeteri kadar yıpranma payı ayırmamaya, aşırı kar dağıtmamaya ve lüzumlu karşılıklar ayırmamaya zorlanabilir. Holding şirketleri faydalıdır veya zararlıdır şeklinde sonuca varabilmek için faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi lazımdır.

3.3.3.3.4. Holding Türleri

- **Saf / Yatırımcı Holding Şirketi:** Holding şirketi diğer şirketin pay senetlerini satın alması ve sadece şirketlere sermaye vererek yatırım yapan, fakat sermaye verdiği şirketin işlerine ve yönetimine karışmayan holdinglere denir.
- **Ana Holding Şirketi:** Saf holding şirketi, bir işletmeyi kendi sorumluluğu altında işlettiği halde diğer şirketlerin pay senetlerine sahip olmasına denir.
- **Ufki Holding Şirketi:** Bir veya muhtelif branşlardaki şirketlerin yönetimine karışabilecek miktarda pay senedine sahip olan holdinglere denir.
- **İşletmeci Holding Şirketi:** Sermaye yatırdıkları şirketin yönetimini ele alan holdinglere denir.
- **Karma, Salkım, Yatay, Dikey ve Hâkim** olarak da adlandırılan diğer Holding çeşitleri de günümüzde yer almaktadır. (WEB_2, 2015)

Holdingler, genellikle aynı üretim dalında veya birbirleriyle ilişkisi olan konularda çalışan işletmelerin hisselerinin büyük bir bölümünü ele geçirerek piyasada tekel yaratmak amacıyla kurulurlar.

Ülkemizde; Yaşar Holding, Koç Holding, Sabancı Holding, Okumuş Holding ve Trans Türk Holding gibi firmalar holdinglerin en tipik örnekleri olarak gösterilebilir. Bu tür kuruluşlar ülkemizde son yıllarda hızla artmakta ve büyük bir ekonomik güce sahip olmaktadır.

3.3.3.3.5. Holding ile Joint Venture Arasındaki Farklar

Holdingin yavru şirketleri üzerindeki hâkimiyeti devamlı bir ilişki (Tekil, 1996: 78) iken, Joint Venture’da taraflar genellikle tek iş için bir araya gelmektedir. Joint Venture’da birbirinden bağımsız şirket ya da kişiler söz konusu olup, holdingde olduğu gibi yönetimde birlik söz konusu değildir. (Kaplan, 2007: 19)

Holdingler şirketler topluluğunun çatı ortaklığını ifade etmektedir. Joint venture’da ise şirketler ya da gerçek kişiler ayrı bir ortaklık kurarak, ayrı bir organizasyona sahip olan bu ortaklığa teknik ve mali olarak destek verirler. (Öztürk, 2001: 16)

Holdinglerin tek özelliği iştirak olmayıp, bir işletme olarak, üst (çatı) şirkete bağlı yavru ortaklıklardan meydana gelmektedir. Joint Venture, birbirinden bağımsız şirketler tarafından meydana gelir.

Joint Venture ile holding ortaklıklarını her ne kadar benzer yanları olduğu gözükse de, holding işletmesinin tersine, Joint Venture’ da yönetimin birliği olmadığını ve Joint Venture’ ı oluşturan şirketler aynı grupta yer almadıklarını belirtebiliriz.

3.3.3.4. Joint Venture ile Kartel’ in Farkları

3.3.3.4.1. Kartel Kavramı

Hukuksal ve ekonomik açıdan birbirinden bağımsız teşebbüslerin, bağımsızlıklarını koruyarak, aralarındaki rekabeti sınırlandırmak veya tümüyle ortadan kaldırmak suretiyle piyasayı etkileme ve kontrol altında tutma amacıyla bir araya gelmeleri karteli tanımlamaktadır. (Özsunay, 1985: 6)

Başka bir tanımlamaya göre; “Karteller, piyasaya hâkim olmayı amaçlayan teşebbüslerin (müteşebbislerin) veya aynı işletme dalındaki teşebbüs birliklerinin, karşılıklı rekabet mücadelesini ortadan kaldırmak veya en azından etkili biçimde sınırlandırmak ve böylece teşebbüslerin kârlılığını sağlamak ve güvence altına almak nihaî amacıyla iktisaden ve hukuken bağımsızlıklarını koruyarak, serbestçe oluşturdukları veya devlet zoruyla gerçekleştirdikleri birliklerdir.” (Barlas, 1998: 149)

Bir kartelin meydana gelebilmesi için karteğe katılan işletmelerin söz konusu üretim alanında veya bir malın üretiminde en yüksek paya sahip olmaları, pazarda güçlü ve söz sahibi olmalarını sağlar. Böylece kartel, karteğe katılmayan diğer işletmeler üzerinde üstünlük kurarlar. Kartel dışı işletmeler, zamanla ya kartelin aldığı kararlara uymak ya da piyasadan çekilmek zorunda kalırlar. Aksi takdirde, karteğe uyum sağlamayan kartel dışındaki işletmelerin piyasada tutunmaları neredeyse mümkün değildir.

Kartel’i hedeflenen amaçlara göre dört gruba ayırabiliriz.

1. Piyasadaki satış koşullarını kontrole yönelik karteller,
2. Piyasa fiyatlarını belirlemeye yönelik karteller,
3. Üretken faaliyetleri, satış bölgelerini ve müşterileri karteğe mensup üyeler arasında paylaştırmaya yönelik karteller,
4. Her kartel mensubu piyasanın belli bir payını garanti etmeye yönelik kartellerdir.

Türk Hukuku’nda kartel anlaşmaları, kartel hukukumuzun temelini oluşturan, 07.12.1994 tarihli ve 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanunla (RKHK) düzenlenmiştir. (Barlas, 2012: 221)

RKHK’nun “Rekabeti Sınırlayıcı Anlaşma, uyumlu Eylem ve Kararlar” başlığını taşıyan 4/f. 1 maddesi, belirli bir mal veya hizmet piyasasında doğrudan veya dolaylı olarak rekabeti engelleme, bozma ya da kısıtlama amacını taşıyan veya bu etkiyi doğuran yahut doğurabilecek nitelikte olan teşebbüsler arası anlaşmalar, uyumlu eylemler ve teşebbüs birliklerinin bu tür karar ve eylemlerinin yasak ve hukuka aykırı olduğunu belirtmiştir.⁸

⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. RKHK m. 4/f. 2

3.3.3.4.2. Kartel' in Türleri

Karteller, kendisini oluşturan teşebbüslerin amaçlarına göre farklı şekillerde olabilmektedir. Belirli kategoriler tespit etmek veya tüm kartel türlerini ele almak mümkün değildir. (Barlas, 2012: 210) Ancak, aşağıda görüleceği üzere, mümkün olduğunca ayrıştırmaya ve açıklanmaya çalışılmıştır.

- **Pazarlama Kartelleri:** Üye işletmelerin ürünlerini bir elden satmak amacıyla kurulurlar. Pazarlama kartellerinin hukuki yapıları değişkenlik gösterebilir. Bu amaçla oluşturulan örgüt, ürünlerini aracı işletme vasıtasıyla pazarlanabileceği gibi, kendisi de pazarlayabilir. Bu tür karteller, pazarlama giderlerine katılan yükün minimuma indirilmesi, reklamlardan daha iyi sonuç alınması gibi yararları üyelerine sağlayabilirler. (Barlas, 1998: 152)
- **Fiyat Kartelleri:** İşletmelerin sunduğu mal veya hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesine hizmet eden modeldir. Burada mal veya hizmetin kartelce saptanan fiyat üzerinden tüketiciye arz edilmesi durumudur. (Barlas, 2012: 214)
- **Miktar Kartelleri:** Azel⁹ piyasasındaki işletmelerin, hukuki varlıklarını korumaları koşuluyla, belirli bir miktarın üzerinde mal sunmama konusunda yazılı ya da sözlü olarak örtülü biçimde anlaşmaya varılmasıdır.
- **Pazarlama Bölgesi Kartelleri:** Bu tür kartelde üye işletmeler, ürünün satıldığı pazarı aralarında paylaşırlar ve her işletme ancak anlaşmada kendisi için belirlenen bölgede ürününü satabilir. Pazarın bölüşülmesi sonucunda kendi bölgesinde tek satıcı durumuna gelen üye işletme bu sayede malını daha yüksek fiyattan satabilir. (Tutar, 2014: 12)
- **Satın Alma Kartelleri:** Üretim için girdilerin satın alınmasında ortak hareket etme edimidir. İhtiyaçları olan hammaddeyi ve diğer girdileri daha ucuza elde etme ve girdi maliyetlerini kontrol altında tutulmasına yönelik kartel türüdür.

⁹ **Azel:** Siyasal ekonomide az sayıda anamalcının ekonomik yaşama egemen olduğu, henüz tamamlanmamış tekel düzeni anlamına gelmektedir.

- **Uluslararası Karteller:** Uluslararası pazarlardaki rekabeti sınırlandırmak ya da kaldırmak amacıyla kurulan ve dış alım, dış satım ya da hem dış alım hem de dış satım yapmayı amaçlayan kartellerdir. (Tutar, 2014: 13)

3.3.3.4.3. Kartel' in Sakıncaları

1. Rekabetin olmaması üretimin akılcı (ussal) yürütülmesine mani olunur.
2. Fiyatların yapay olarak yüksekliği verimsiz işletmeleri ayakta kalmasını sağlar.
3. Kartel dışında kalan işletmelerin yaşama ihtimali olmaz.
4. Niteliksiz mallar bile tavan fiyatlarla satışa çıkartılır.
5. Tekel oluşturan karteller ülkelerin ekonomik, toplumsal yapısını zedeler.
6. Kartellerin en önemli sakıncası, çoğu kez haksız olarak elde ettikleri güçlerini siyasal bir güç unsuru olarak kullanmalarındır. (Tutar, 2014: 13)

3.3.3.4.4. Kartel ile Joint Venture Arasındaki Farklar

Kartel amacı bakımından Joint Venture'dan ayrıldığı noktalar vardır. Bunları kısaca belirtmek gerekirse; Kartelin amacı, ilgili pazardaki rekabetin sınırlandırılmasıdır. Bunun için kartel anlaşmaları ile belli bir malın üretimi, pazarlaması ve fiyatının belirlenmesi kararlaştırılır. (Özsunay, 1985: 7) Joint Venture'da ise tarafların amacı üstlendikleri işin yapılması ve bir kazanç elde edip, bu kazancın paylaşılmasıdır. (Kaplan, 2007: 21)

Başka bir geniş anlatımla, Joint venture'da hukuki ve iktisadi olarak birbirinden bağımsız işletmelerin bir araya geldiği sözleşme ile taahhüt ettikleri işleri, sözleşme kapsamında, tüm vecibelerini yeri getirmesi, tamamlaması ile kazanç veya zarar elde etmeleri ve bu kazanç veya zararın ortakların hisseleri oranında paylaşımı hedeflenmektedir. Kartelin amacı ise, ticari bir faaliyet gerçekleştirmek amacı gütmeksizin, girmiş oldukları pazara hâkim olup, arz, fiyat, dağıtım, pazarlama, reklam ve ilgi alanın gerektirdiği biçimle politikalarını belirlemek ve pazara hükmetmektir. (Kaplan, 1994: 38)

Joint venture ile kartelin arasındaki bir diğer fark ise, sermaye yapıları konusudur. Joint venture'ın sermayesi çok yönlü öğelerden oluşmakta iken, kartelde ise sermaye

genellikle sözleşmeye taraf olan işletmelerin bilgi paylaşması, rekabeti sınırlayıcı eylem ve işlemler için çaba sarf etmeleri olarak belirtilebilir. (Altay, 2009: 250)

3.3.3.5. Joint Venture ile Konsorsiyum' un Farkları

Konsorsiyum, konumuzun içereğinde önemli yere sahip olduğu için, detaylı olarak çalışmamızda yer verilecektir. Konsorsiyumun kavramı, özellikleri, sözleşmeleri, işleyişi, faydaları, sözleşme türleri konularına değinilerek, akabinde Joint venture' den, konsorsiyum' un farklı yönleri açıklanacaktır.

3.3.3.5.1. Konsorsiyum Kavramı

Konsorsiyum kelimesi köken itibariyle latinedeki '*consortium*' veya '*consortio*' kelimelerinden gelmekte olup birlik, iştirak, müşterek mülkiyet gibi anlamlara gelen bir kavramdır. (Acar, 2000: 7) Hem konsorsiyum, hem de Joint venture büyük hacimli işlerin yapılabilmesi gereksinimlerinden doğmuş olup, ekonomik, ticari ve mali işlerdeki farklılıklar sebebiyle konsorsiyumlar sıklıkla tercih edilmektedir.

Konsorsiyum, joint venture' a göre daha çok uygulanan bir şirket tipidir. Tarafların sorumluluklarının sınırlı olması nedeniyle daha çok tercih edilmektedir.

Konsorsiyumun doktrinde yapılan tanımlamalardan bazıları aşağıdaki gibidir.

Konsorsiyum, iki veya daha fazla gerçek ya da tüzel kişilerin, her birinin ayrı ayrı sözleşme kapsamında taahhüt ettikleri işleri yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak üstlenmek suretiyle güçlerini birleştirmeleri oluşumudur. (Tekinalp/Tekinalp, 1989: 162)

Konsorsiyum, belirli bir veya birkaç ticari işi gerçekleştirmek ve bundan kazanç elde etmek için birden fazla işletmeden oluşan kurum, adi şirket niteliğinde sözleşmeli bir işbirliğidir. (Kaplan, 2007: 37)

Konsorsiyum, kişi veya kurumların, belirli bir işi veya işler dizisini birlikte gerçekleştirmek maksadı ile bir araya gelmeleri ve bunlardan her birinin diğerlerinden bağımsız olarak işin sadece bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu üstlenmesidir. (Barlas, 1998: 174)

Konsorsiyum işbirliklerine, ülkemizin yakın tarihinden örnek verecek olursak; **Üçüncü Havalimanı Projesi**, Cumhuriyet tarihinin en önemli projesi olarak adlandırılmaktadır. Yıllık 150 milyon yolcu kapasiteli birbirinden bağımsız altı pistli, olacak şekilde hazırlanan projeler ile yapılacak havalimanı, 3 Mayıs 2013 tarihinde, 22 milyar 152 milyon Euro para birimi ile yapılan ihale de, Cengiz – Kolin – Limak – Kalyon - Mapa OGG (Ortak Girişim Grubu) tarafından kazanılmasının ardından, sözleşmesi 20 Mayıs 2013 tarihinde imzalanmıştır.

Yine ülkemizden bir başka örnek; **Otoyol 33 (O-33)** ya da **Gebze – Bursa - İzmir** (İzmit Körfez Geçişi ve Bağlantı Yolları Dahil) **Otoyolu Projesi**, İstanbul ile İzmir'i birbirine bağlamayı amaçlamaktadır. Projenin ihalesi; 9 Nisan 2009 tarihinde düzenlenmiş ve Nurol İnşaat ve Ticaret A.Ş., Özaltın İnşaat Ticaret ve Sanayi A.Ş., Makyol İnşaat Sanayi Turizm ve Ticaret A.Ş., Astaldi S.p.A., Yüksel İnşaat A.Ş., Göçay İnşaat Taahhüt ve Ticaret A.Ş konsorsiyumu YİD (Yap-İşlet-Devret) usulüyle ihaleyi kazanmıştır. Konsorsiyum 20 Eylül 2010 tarihinde projenin yürütücüsü olacak olan **Otoyol Yatırım ve İşletme A.Ş.** firması kurulmuştur. (WEB_3, 2009)

Yukarıda verilen örneklerde ki yapıların, hayata geçirilebilmesi çok meşakkatli bir serüveni gerektirdiği aşıkardır. Dev projelerin yapımı için yüklenicilerin; ekonomik, teknolojik ve ihtiyaç duyulan uzmanlık ve bilgi donanımına sahip olunması gerekmektedir. Bu nüansların bir araya gelmesi ile oluşan güçbirliğinin, belli bir süre zarfında taahhüt edilen işlerin yapımının üstlenilmesine konsorsiyum diyebiliriz.

3.3.3.5.2. Konsorsiyum' un Özellikleri

Ülkemizin hukuk düzenlemelerinde açıkça yer almayan konsorsiyum ilişkisinin temel özellikleri arasında, ilk ve oluşumu açısından, konsorsiyum ilişkisi bir sözleşmeye (konsortialvertrag) dayanmaktadır. Bu sözleşmenin tarafları gerçek veya tüzel kişilerdir. Konsorsiyum sözleşmesinin tarafı olacak olanların tacir olması şartı aranmamaktadır. (Barlas, 1998: 176)

Konsorsiyum sözleşmesi Borçlar Kanunu'nda açık bir biçimde düzenlenmediği için sözleşmesinin geçerliliği herhangi bir şekle tabi değildir. Sözleşme yazılı olarak yapılabileceği gibi sözlü olarak da yapılabilimektedir. Konsorsiyumda ortak amaç esas

olarak iktisadi niteliktedir. Bununla beraber amacın yalnızca kazanç elde etmek olması ve bunun paylaşımına yönelik olması şart değildir. (Barlas, 1998: 176)

Konsorsiyum belirli bir veya birkaç iş için oluşturulur. Bu bağlamda konsorsiyumun mahiyeti itibariyle süreklilik arz etmemektedir. (Kaplan, 2007: 20) Bu açıklamaya karşılık olarak, konsorsiyumunun süreklilik arz ettiği istisnası, çalışmanın konsorsiyum türlerinde yer alan, oy konsorsiyumu başlığı altında açıklamalara yer verilmiştir.

Kurulan konsorsiyumun işlerini sevk ve idare yetkisi, sözleşme veya karar ile konsorsiyum ilişkisine katılan ortaklardan birine bırakılır ki bu ortağa konsorsiyum lideri (konsortialführer) veya pilot ortak denir. Bu konsorsiyum lideri yönetim yetkisinin sınırsız sahibidir. Konsorsiyumu oluşturan diğer ortakların yönetime doğrudan katılma ve müdahalede bulunma hakları söz konusunu olmayıp, yönetim yetkisinin aynı anda birden fazla ortağa verilmesi de mümkündür. Böyle bir durumun oluşması halinden “ eş liderlik ” ortaya çıkmaktadır. (Barlas, 1998: 177)

Konsorsiyumu temsil yetkisine sahip liderin, bu temsil yetkisini ifa şekli, konsorsiyumun hangi türde yapıldığıyla doğru orantılıdır.

Konsorsiyum bir dış ortaklık biçiminde yapılmış ise lider, konsorsiyumun diğer üyeleri adına ve hesabına hareket eder. Böylelikle konsorsiyumun varlığı ve işlemin konsorsiyum ile yapıldığı üçüncü kişiler nezdinde de bilinir. Buna karşılık konsorsiyum sadece bir iç ortaklık ilişkisi biçiminde ise, lider dışa karşı işlemi kendi adına, fakat iç ilişkide konsorsiyum hesabına gerçekleştirir. Buna da dolaylı temsil denilmektedir. İlgi şekliyle işlemlerden doğan hak ve borçlar ilk etapta ve doğrudan doğruya liderin üzerinden meydana gelmektedir. (Barlas, 1998: 178)

Konsorsiyumda çoğu zaman, ortakların birlikte mülkiyetine tabi bir ortaklık malvarlığı bulunmamaktadır. Konsorsiyum ortakları, işleme konu ekonomik değerler (örneğin, kredi konsorsiyumlarında borçluya karşı doğan kredi alacağı; emisyon konsorsiyumlarında pazarlanan kıymetli evrak) üzerinde kendi hisseleri oranında şahsi mülkiyet hakkına sahiptirler. (Barlas, 1998: 179)

Bir ortaklığın, konsorsiyum olarak kabul edilebilmesi için aşağıdaki temel özellikleri taşınması gerekmektedir. (Aydemir, 1991: 32-33)

- Ortaklardan en az birinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yapımının üstlenilmesi taahhüt edilen işin, yazılı bir sözleşme ile kurulması,
- Birlikte yapılacak işin, belli süre içerisinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İşin, birden fazla yıla sirayet etmesi durumunda, yaygın; inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerin olması,
- Ortaklık (konsorsiyum) ile işveren arasında bir taahhüt sözleşmesinin olması,
- Tarafların taahhüt edilen işin yalnızca belli bir bölümünden işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin yapımı ile ilgili olarak ortaya çıkacak kar veya zararın, ortakların kendileri tarafından hesaplanarak beyan edilmesi,
- Her ortağın taahhüt ettiği işin bitimi halinde de konsorsiyumun sona ermesi gerekmektedir.

3.3.3.5.3. Konsorsiyum Sözleşmesi

Konsorsiyumun da temel unsur, birbirinden bağımsız iki veya daha fazla işletmelerin, birbirinden fiziken ayrılabilen bölümleri bulunan bütün bir işi, önceden öngörülen koşullar ve iş programına göre birbiri ile koordineli bir biçimde işin yapılmasının taahhüt edilmesidir. Bu işletmeleri birbirine bağlayan en önemli nüans, işin yapılacağı yerin aynı olmasıdır. Bu sebeple daha sonra çıkması muhtemel anlaşmazlıkların doğmaması için aralarında aytıntılı ve cezayi müeyyideler gibi özel hükümlere de yer verilecek, bir konsorsiyum sözleşmesi düzenlenmelidir. (Aydemir, 1991: 39-40)

Konsorsiyum sözleşmesinin ana yapısına yönelik bazı hususların yer alması gerekmektedir. Bunlar;

- Taraflar, işin bütünü içindeki birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümleri aralarında paylaşarak, bu bölümlerin yapımından yalnızca kendileri sorumlu olacaklarını,
- Taahhüt edilen işin gerektiği makine, teçhizat, malzeme ve personelin, her bir ortak tarafından (ihtiyaçlar nisbetinde) temin edileceği,

- Taahhüt edilen işin en uygun koşullarda yapılabilmesi için, ayrıntılı olarak hazırlanan iş programına tarafların uyması zorunluluğu,
- Yapılan işle ilgili olarak ortakların konsorsiyum adına herhangi bir yasal defter tasdik ettirmeyeceği, her ortağın gelir ve giderlerini kendi yasal defterlerinde izleyecekleri,
- İşin özü itibarıyla, konsorsiyumun taraflarını ortak mükellefiyet (KDV, Muhtasar, Geçici ve Kurumlar Vergileri) tesis ettirmeyeceği, buna ilişkin vergisel sorumluluklarını mevcut mükellefiyetlerinde yerine getirecekleri,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edeceği kar veya zararın diğer ortağın karı veya zararıyla ilişkilendirmeksizin hesaplanarak beyan edileceği,
- Kurulan konsorsiyumun sürekli bir ortaklık oluşturmayacağı ve işin bitiminde sonra ereceği,
- Konsorsiyumun yapılan işin koordineli bir biçimde gerçekleştirilebilmesi için, işbirliğine yönelik olduğu,
- İdare ile yapılacak işlemlerde (hakediş alınması vb.) yalnızca bir ortağın (pilot firma) muhatap olacağı, ancak bu firmanın yaptığı işlemlerden doğan sonuçları derhal diğer ortaklara da yansıtacağıdır.

Yukarıda sıralanan hususlar ile konsorsiyumu; iş ortaklığı ve adi ortaklıktan ayıran en temel unsurlara yer verilmiştir.

3.3.3.5.4. Konsorsiyum’ un Türleri

Konsorsiyum, geçici ortaklık karakterinin ve günümüzün oldukça çeşitliliğe sahip ekonomik, ticari ve mali ilişkilerinin etkisiyle çok çeşitli yönleriyle ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, konsorsiyumun türlerini tümüyle ortaya koymak ve sınırlandırmak mümkün değildir. Ayrıca, uygulamada sıkça rastlanan ve artık bir ‘tip’ halinde özel olarak ele alınan konsorsiyum ilişkileri de mevcuttur. (Şahin, 2011: 455-456) Bunlardan bazıları aşağıda açıklanmıştır.

➤ **Yapı Konsorsiyumları**

Birbirinden bağımsız kişi veya kurumların, bir yapı işini inşa ederken, işverene karşı her biri işin belli bir bölümünü paylaşılması sorumluluğunu üstlenerek, beraber gerçekleştirmek amacıyla bir araya gelmelerine yapı konsorsiyumu adı verilmektedir. (Barlas, 1998: 183)

➤ **İyileştirme Konsorsiyumları**

Alacaklılar, yalnızca alacağın tahsili yolunda bir süre bekletilmesi konusunda mutabakata varılması ve borçlunun ticaretini sürdürerek kazanç elde etmesi ile ödeme gücüne tekrar kavuşmasını sağlamak amacıyla anlaşılırlar. Bu desteğin borçluya yeni iş imkânları sağlama, kısa vadeli borçları uzun vadeye yayılması, alacağın bir kısmı itibariyle borçlunun ibrası şeklinde olabilmektedir. (Barlas, 1998: 183)

➤ **Emisyon Konsorsiyumları**

Emisyon¹⁰ konsorsiyumlarında, bir kuruluşun ihraç edeceği hisse senedi, bono ve tahvillerin sadece tedavüle çıkarılması ya da hem tedavülünün sağlanıp hem de bizzat konsorsiyumca üstlenilerek üçüncü kişilere plase edilmesi amacıyla bankaların bir sözleşme ile bir araya gelmeleri söz konusudur. (Barlas, 1998: 180)

➤ **Kredi Konsorsiyumları**

Belli bir konuda, ortak menfaati olan ve genellikle kredi verenlerin (bankaların) teşkil ettiği iktisadi kurumlardır. Milletlerarası kuruluşların ve hükümetlerin iktisadi ve mali yardımları yürütmek için meydana getirdikleri birliklere kredi konsorsiyumları denilmektedir. (WEB_4, 2015)

1962 yılında Türkiye'ye yurt dışından kredi temin etmek üzere çeşitli avrupa ülkeleriyle, milletlerarası mali kuruluşların teşkil ettiği, Türkiye'ye Yardım

¹⁰ **Emisyon:** Fransızca' da ki "emission" kelimesinin Türkçe'mize geçmiş halidir. Çıkarmak, yaymak, ihraç etmek, dolaşıma sokmak gibi anlamlara gelmektedir. Merkez Bankası'nın piyasaya para çıkarması, (para basması) şirketlerin veya ilgili diğer kurumların, yeni tahvil, bono veya hisse senedi çıkartarak, fon sağlamaları, emisyon kavramını ifa etmektedir. Merkez Bankası, 1970 tarih, 1211 sayılı kanun gereğince emisyon ve kredi hacmini ekonomik ihtiyaca uygun şekilde düzenlemekle görevlidir. Ayrıntılı bilgi için bkz. "emisyon.nedir.com".

Konsorsiyumu kurulmuştur. Bu kuruluş Türkiye'nin üyesi bulunduğu Milletlerarası İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı (OECD) çerçevesinde faaliyet göstermektedir. Konsorsiyum olarak, Türkiye'ye program, proje, borç tecili ve finansman kredileri vermektedir. (WEB_5, 2015)

Kredi konsorsiyumları, büyük meblağlarda ki bir kredinin birden fazla banka tarafından birlikte temin edilmesini amaçlamaktadır. Kredi konsorsiyumlarının normal halinde konsorsiyum lideri, kredinin tamamını kredi kullanıcısına kendisi vermekte ve kredi geri ödemesini de yalnızca kendisi tahsil etmektedir. Ancak gerek tahsis olunan kredi tutarını gerekse kredi kullanıcısının yaptığı kredi geri ödemesini iç ilişkide diğer konsorsiyum ortakları ile paylaşılmaktadır. Bu yöntemle riskin dağıtılarak minimize edilmesi amaçlanmıştır. Bu tür kredilere gerçek konsorsiyal kredi denilmektedir. (Barlas, 1998: 181)

Gerçek olmayan konsorsiyal kredi ise, konsorsiyum ortakları, konsorsiyum sözleşmesine göre kendi paylarına düşen oranda krediyi eş içerikli ama birbirlerinden bağımsız sözleşmeler ile kredi kullanıcısına vermekteler ve bu orana karşılık gelen kredi geri ödemesini de kendileri tahsil etmektedirler. Bu durumda konsorsiyum pilotunun görevi, kredinin temin edilmesini sağlamak ve kredi geri ödemelerinin denetlenmesini ifade etmektedir. (Barlas, 1998: 182)

Kredi konsorsiyumları bankalar tarafından uygulamada en sık olan konsorsiyum türlerindendir. Büyük bir işe talip olan joint venture krediye ve teminat mektubuna ihtiyaç duymaktadır. Bu durumda gerekli olan krediyi bankaların oluşturduğu konsorsiyumlar tarafından sağlanmaktadır. (Reisoğlu, 2000: 404)

➤ **Oy Konsorsiyumları**

Oy konsorsiyumları, bir ortaklığın pay sahipleri ortak bir amaca ulaşmak adına oy haklarını belirli bir doğrultuda kullanmak üzere anlaşmalarıdır. Oy konsorsiyumları sadece bir toplantıdaki belirli bir gündem maddesine yönelik olarak yapılabileceği gibi genel ve süreklilik arz edecek şekilde de yapılabilir.

Konsorsiyum ortaklarının ne yönde oy kullanacakları, baştan konsorsiyumu oluşturan sözleşmede belirlenebileceği gibi, sonradan belirlenmek üzere ileriye de bırakılabilir. (Barlas, 1998: 183)

Oy konsorsiyumları, amaç ve süre bakımından farklı niteliklere sahip olması nedeniyle konsorsiyumun özel bir tipini oluşturmakta ve kazanç paylaşmak unsuru olmasa da iktisadi amaç unsurunun bulunması yeterli kabul edilmiştir. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 163)

➤ **Aracılık Konsorsiyumları**

Bankaların riskin tamamını üstlenmek istemedikleri ya da verilecek olan kredinin kendi imkanlarını aşması durumunda, başka bankalarla bir araya gelerek riski ve kredi miktarını paylaşmaları için oluşturdukları birliklere aracılık konsorsiyumları denir.

Sermaye Piyasası Kanunu (SPK) Aracılık yükleniminde bulunacak kuruluşların, bu taahhütlerinden dolayı yüklenebilecekleri mali sorumluluğun yüksek miktarının kurulca belirlenmesi gereğini hükme bağlayarak (SPK. m.31 f.2), aracı kurumların kendilerini mali sıkıntıya sokmalarını bir nebze de olsa önlemeye çalışılmışlardır. Ancak aracılık yüklenimi dolayısıyla taahhüt edilebilecek tutarlar zaman zaman bu sınırı aşmaktadır.

Diğer taraftan mali sorumluluğun azami sınırı geçmese dahi, aracı kurum riskini dağıtabilmek ve aracılık faaliyetinde gerekli birçok çalışma şeklinin bir bölümünün farklı aracı kurumlar tarafından yapılmasını sağlayabilmek ve daha büyük organizasyonlara girebilmek için farklı aracı kurumlarla işbirliği yapmaya ihtiyaç duyulabilmektedir. Bu gereksinimlerden ötürü, aracı kurumlara diğer aracı kurumlarla (veya bankalarla) müştereken halka arz taahhütlerine girebilme imkânı verilmiştir. (Ünal, 2015, S. 1_1_6)

SPK.m.7 f.2 hükmü, bu hususu "...birkaç aracı kurum veya banka tarafından ortaklığa taahhüt edilmesi. " şeklinde ifade ederken, yeni düzenlemede "aracı kuruluşlar aracılığıyla yapılması" ifadesine yer verilerek, açıkca hükme bağlamıştır (SPK.m.7 f.1) SPK, bu ortak birliğine "aracılık konsorsiyumu" adı vermiştir. (Seri: V, No: 19, m. 41)

Halka arz aracılık sözleşmesi yapıldıktan sonra, konsorsiyum oluşturulması söz konusu olduğunda, bunun için satışı yapanın muvafakatının alınması şarttır. (Seri: V, No: 19, m.41 f.1) Ayrıca Kurul, sermaye piyasası araçlarının kayda alınması aşamasında halka arza aracılık sözleşmelerini ve varsa konsorsiyum sözleşmelerini inceleyerek gerektiğinde, sözleşmelerde Sermaye Piyasası mevzuatının gerektirdiği değişiklik ve ilavelerin yapılmasını istemeye yetkilidir. (Seri: V, No: 19, m. 43)

Aracılık konsorsiyum sözleşmesi yazılı yapılmalıdır. Bu sözleşmede bulunması gereken zorunlu hususlar aşağıdaki gibidir. (m.42/II);

1. Satışa konu olan sermaye piyasası aracı ve miktarı ile bu aracı ihraç eden veya daha önce ihraç etmiş ortaklık veya kuruluş hakkında tanıtıcı bilgilere ve açıklamalara yer verilmesi,
2. Sözleşmeye göre konsorsiyuma katılan aracı kuruluşların verecekleri hizmetlerin kapsamı, esasları ve bu hizmetlerin aralarındaki dağılımı ile tarafların hak ve yükümlülükleri vb. gibi konulardaki hükümler,
3. Konsorsiyum işlem ve hesaplarının düzenlemelerine ilişkin esaslar,
4. Konsorsiyum sözleşmesinin süresi,
5. Konsorsiyum yöneticisini ve sözleşmenin taraflarını belirten bilgiler paylaşılması ve yetkililerce imzaların yer alması, şeklinde belirtilir.

Aracılık konsorsiyumunun amacı, menkul kıymetlerin halka arzının başarılı bir şekilde tamamlanmasını sağlamaktır. Halka arz işleminin tamamlanması ile konsorsiyum ortaklığıda son bulur. (Manavgat, 1991: 97)

3.3.3.5.5. Konsorsiyum’ un, Adi Ortaklıktan ve İş Ortaklığından Avantajlı Yönleri

Bu konu başlığında, konsorsiyumun, adi ortaklıklardan ve iş ortaklıklarından ayıran avantajlı noktalarından detaylı bir şekilde bahsedilecektir.

➤ Konsorsiyum’ un Adi Ortaklıktan Avantajlı Yönleri

Adi ortaklık, Borçlar Kanunu’nun 520. ve devam eden maddelerinde tanımlanmıştır. Adi ortaklığın amacı, ortakların sorumlulukları, sermayesi, borçları, alacakları bu

Kanun'da düzenlenmiştir. Vergi Kanun'larında ise, adi ortaklığa ilişkin herhangi bir tanımlamaya yer verilmemiştir. Ortakları Gelir Vergisi mükellefidir. Adi ortaklığın göstermiş olduğu faaliyet sonucu elde edilen kar veya zararlar hisseleri oranında ortakları tarafından beyan edilmektedir.

Adi ortaklık sürekli bir ortaklık biçimidir. Başka bir ifadeyle, belli bir işi tamamladıktan sonra, ortaklığı sona erdirmek amacıyla kurulmazlar. Adi ortaklığı iş ortaklığı ve konsorsiyumdan farklı kılan en temel özellik bu süreklilik unsurunu taşımasıdır. Yine adi ortaklık tek bir birim olduğu için, işin tamamı ortaklık tarafından yapılır. Başka bir deyişle, işin bütünü (içinde fiziken ayrılabilen bölümler olsa bile) ortaklar tarafından müşterek yürütülür. Oluşacak kar veya zarar da ortakların, hisselerine göre dağıtılarak beyan edilir.

Alınan ihalenin yürütülmesi için Adi Ortaklıkta mevcut olan (veya sonradan alınarak Adi Ortaklığa konan) makina ve teçhizat kullanılır. Bu makinalar iş bittikten sonra yine ortaklığın aktifinde kalır. Alınacak diğer ihalelerde kullanılmaya devam edilir. Çünkü adi ortaklıkta süreklilik esastır. Ortakların belli bir işi yapmak ve iş bitince de ortaklığı sona erdirmek amacıyla bir adi ortaklık kurmaları halinde karşılaştıkları en önemli sorunlardan birisi, adi ortakta bulunan kıymetlerin paylaşılması aşamasında ortaya çıkmaktadır. Ortakların adi ortaklıktan çekmiş oldukları kıymetlerin, GVK'nun 41/1 maddesi uyarınca emsal bedelle değerlendirilerek ortaklık kazancına eklenmesi (GVK Md. 38/2) gerekmektedir. Böylece, ortaklar adi ortaklığın sona erdirilmesi aşamasında yaptıkları işten elde ettikleri kazanç dışında, çekişlerden kaynaklanan kazançlarını da beyan ederek daha çok vergi ödemek durumunda kalacaklardır. Bu nedenle belli bir işi yapmak üzere kurulan adi ortaklıklar iş bitince kendi koymuş oldukları kıymetler dolayısıyla fazladan vergi ödemek zorunda kalmakta ya da hileli işlemlere başvurarak vergiden kurtulma yollarına başvurmaktadırlar.

Büyük bir ihaleyi yürütmek amacıyla kurulan adi ortaklıkların uygulamada karşılaşılabileceği en önemli sorunlardan birisi de, yeni alınan makina ve teçhizatlar olup, teşviklerden yararlanamamalarıdır. Örneğin, teşvikli bir işi yapan adi ortaklığın yurt dışından ithal etmiş olduğu makina, teçhizat nedeniyle kendi adına (adi ortaklık) teşvik belgesi almakta güçlük çekmesi, yine ithalat aşamasında da Hazine Dış Ticaret Müsteşarlığı'nca kendilerine sıfır gümrük vergili ithalat izni verilmemesi gibi sorunlar

doğmaktadır. Gerçi vergi kanunlarına göre adi ortaklıklara yatırım teşvik belgesi verilmesini engelleyen hiç bir hüküm yoktur. Ancak uygulamada adi ortaklıklar bu tür sorunlarla karşılaşmaktadırlar.

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, belli bir işi yapmak için, bir araya gelen firmaların, adi ortaklık olarak örgütlenmeleri ve mükellefiyet tesis ettirmeleri halinde yaptıkları işin birçok avantajından yararlanamamakta ve güçlük çekmekte oldukları bilinmelidir. (Aydemir, 1991, S. 124)

➤ **Konsorsiyum' un İş Ortaklığı'ndan Avantajlı Yönleri**

Ülkemizde son yıllarda büyük ihalelerin yürütülmesi için birden fazla firma bir araya gelerek ortaklık kurmaya başlamışlardır. 1986 yılından önce kurulan ortaklıklar zorunlu olarak adi ortaklık olmak durumunda kalmıştır.

1986 yılında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesine (E) bendi eklenerek, büyük ihaleleri almak amacıyla kurulan ortaklıkların, iş ortaklığı adı altında kurumlar vergisi mükellefi olunması imkânı tanınmıştır.

05.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanun'la getirilen iş ortaklığı kurumlarının gerekçesinde; "Bu hükümle, Kanun'un birinci maddesine İş ortaklıkları eklenmiştir. Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu İş ortaklığı (Joint venture) şeklindeki kuruluşlar giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını müşterek taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak işin belli bir bölümünün yapımını taahhüt etmeyip (konsorsiyum) topluca işin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmeleridir. Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tür ortaklıklar yürürlükteki mevzuatımıza göre adi ortaklık sayılmaktadır. Bu durum vergileme açısından büyük problemler çıkarmaktadır. Bu tür kuruluşları vergi mevzuatı açısından disiplin altına almak amacıyla bu ortaklıkların kurumlar vergisi kapsamına alınması öngörülmektedir." şeklinde açıklanmaktadır.

Yapılan değişiklik ile özellikle, yabancı firmalar ile yerli firmaların birlikte kurmuş oldukları ortaklıkların vergisel yönden konuya hakim olunması beklenilmiştir. Ancak iş ortaklığında bir tarafının yabancı bir firma olması şartı yoktur. Ortaklardan en az birinin

kurumlar vergisi mükellefi olması, kurulan ortaklığın bir iş ortaklığı sayılabilmesi için yeterlidir.

İş ortaklıklarının diğer temel unsurları da 31 sıra numaralı KVK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Yapılan düzenlemeler ile iş ortaklığının tanımlanması yapılmıştır. Ancak, karşılaşılan bazı problemlerin çözümünde yetersiz kalınmıştır. Adi ortaklıkta işin tamamlanması aşamasında ortaya çıkan birçok problem iş ortaklığında da karşımıza çıkmaktadır. Ortaklığa konulan değerlerin ortaklara dağıtımı sırasında tasfiye karı hesaplanıp hesaplanmayacağı belirsizliğini korumaktadır.

İş ortaklıklarının yatırım indiriminden yararlanabilmesi için işin biterek kazancın tespit edileceği yılı beklemek durumundadırlar. Çünkü iş ortaklıklarının yaptıkları işler yıllara sari inşaat, onarım, teknik hizmet ve montaj işleridir. Ayrıca, yapılan işin müşterek ve müteselsilen sorumluluk altında yapılıyor olması iş ortaklığına belli makina, teçhizat ve benzer kıymetlerin konulmasını fiilen zorunlu hale getirmiştir. Bu makina ve teçhizata ilişkin yatırım indiriminden yararlanılabilmesi için işin bitmesi ve iş ortaklığının ilgili işe ilişkin kârının hesaplanması gerekmektedir. Bu yönde oluşan problemler nedeniyle iş ortaklığının özellikle işi bitirdiği dönemde yapacağı işlemlerin, uygulamadaki örnekleri de dikkate alınarak açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Yukarıda değinilen sebeplerle iş ortaklığının da kendine özgü problemleri mevcuttur. Bu problemler, genellikle işin yapılışı aşamasında olmayıp, yapılan işlemlerin vergi kanunları karşısındaki durumundan kaynaklanmaktadır. (Aydemir, 1991, S. 124)

3.3.3.5.6. Joint Venture ile Konsorsiyum Arasındaki Farklar

4734 sayılı KİK' nun 4. maddesinde belirtilen ortak girişimler, “İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar” olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 14. maddesinde ise, “...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip

veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.” hükümleri yer almaktadır.

Joint venture’da amaç, kâr gayesi iken, konsorsiyumda ise, iktisadi olması yeterlidir. Konsorsiyum genellikle bir organizasyona ihtiyaç duyulmaması nedeniyle sermayeye dayalı joint venture’dan ayrılırken, salt sözleşmeye dayalı joint venture’a yaklaşmaktadır. Joint venture ile konsorsiyum arasındaki temel fark ortakların sorumluluklarının niteliği bakımından olduğu anlaşılmaktadır.

Konsorsiyum ile Joint venture arasındaki farklılıkları özetleyerek, sınıflandırma yapacak olursak, aşağıdaki belirlenen başlıklar halinde açıklayabiliriz.

➤ **Organizasyona İhtiyaç Duyulup Duyulmayacağı**

Konsorsiyum genel bir ticari işletme faaliyeti içinde olmayıp, bireysel ticari işlemlerin gerçekleştirilmesi için kurulur ve bu sebeple de bir organizasyona ihtiyaç duymazken, joint venture ise, ortak amaca ulaşmak için bir organizasyona ihtiyaç duymaktadır. (Tile, 2013: 41)

➤ **Üçüncü Kişilere Karşı Sorumluluk**

Konsorsiyumda her ortak işin kendi taahhüt etmiş olduğu kısımdan sorumlu iken, joint venture’da şirketin borçlarından dolayı ortaklar üçüncü kişilere karşı müştereken ve müteselsilen sorumludurlar.

Üçüncü şahıslarla yapılan sözleşmede, konsorsiyuma katılan ortakların (Konsorten) müteselsil sorumlulukları bertaraf edilmektedir. Her ortak, diğer akide karşı yalnızca kendi üstlendiği iş kısmı (Konsortialanteil, Konsortialquote) için sorumluluk altına girmektedir.

Şayet konsorsiyum ortakları diğer akide karşı, paylaşım olmaksızın her biri için tümünün ifasından sorumlu olmak üzere taahhüt altına girmekte iseler, bu takdirde ortada gerçek ve teknik anlamda bir konsorsiyum söz konusu olmayıp, ilişkiyi "salt sözleşmeye dayalı Joint Venture" (Contractual Joint Venture) veya müteselsil sorumluluğun hüküm sürdüğü diğer bir adı ortaklık modeli, hatta yalın halde (alelade) bir adı ortaklık ilişkisi olarak nitelendirmek gerekmektedir. (Barlas, 1998: 178)

➤ Ortaklığın Yönetim Şekli

Konsorsiyumun ortakları, hedeflenen amaçlara ulaşabilmek için, konsorsiyumun işleyişindeki sevk ve idare yetkisini, ortaklardan birine verirler. (Boyacıoğlu, 2003: 195) Konsorsiyum lideri veya başka bir telaffuz ile pilot ortak, yönetim ve temsil yetkisinin tek sahibi olarak görevlendirilir. Diğer ortakların doğrudan yönetime katılma hakları yoktur.¹¹ (Barlas, 2012: 248) Joint venture’da ise, ortaklardan her biri ayrı ayrı ortaklığın müşterek amaçlarında, diğer ortakları temsilen yetkili kılınmıştır. (Dayınlarlı, 2007: 58)

3.4. JOINT VENTURE’ A İLİŞKİN TÜRK HUKUKUNDAKİ DÜZENLEMELERİ

Joint venture’ nin türk hukukundaki düzenlemelerini iki konu başlığında inceleyeceğiz. Bunlar; Kurumlar Vergisi Kanunu ve İş Ortaklığı açısından Joint ventureye ilişkin düzenlemeler olacaktır.

3.4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Joint Venture

Türk hukukunda, Joint venture ile ilgili düzenlemeye yer verilmediğini daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Ancak, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)

¹¹ Yönetim ve temsil yetkisi, konsorsiyum sözleşmesi oluşturulurken tüm ortaklar tarafından belli sınırlar içerisinde müşterek alınan kararlar gereğince uygulanmaktadır. Söz konusu kararların hükmü, yine sözleşmede belirtilen süre zarfı boyunca geçerli olacaktır.

madde 1/(d) ve madde 2/(7) ile KVK'nun uygulamasına ilişkin 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (KVGT) 2.5. maddesinde “iş ortaklıkları” kavramı düzenlenmiştir.

Joint venture' ın, ülkemizin hukuk düzenlemelerine en yakın telaffuzu ve işleyişi, İş Ortaklıkları olarak tanımlanabilir.

Türk hukuk sistemimizde yer alan İş Ortaklıkları üzerinde genel bir kavram açıklaması ile detaylarından bahsedilecektir.

3.4.1.1. İş Ortaklığı Kavramı

Gelişmekte olan ülkelerde sıklıkla karşılaştığımız, ticari faaliyetler ve özellikle inşaat, enerji ve madencilik alanlarında yapılmakta olan geniş çaplı yatırımlar neticesinde şirketler, güçlerini birleştirerek bu yatırımlara iştirak etmek ve gerek uzmanlıklarını, gerekse finansman imkânlarını birlikte kullanarak daha güçlü bir şekilde projelerde yer almak ve kazanç elde etmek amacına yönelik girişimlerde bulunmak istemektedirler.

İstekli firmaların, bu strateji eğilim modeli de “İş Ortaklığı'nın” daha sık karşılaşılan bir kavram olmasına neden olmaktadır.

➤ İş Ortaklığının Tanımı

KVK' nun 2/(7) maddesinde yapılan tanımlamaya göre iş ortaklıkları, “sermaye şirketlerinin, kooperatiflerin, iktisadi kamu kuruluşlarının, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belirli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar” olarak düzenlenmiştir.

3.4.1.2. İş Ortaklığının Unsurları

Ülkemizde KVK' na tabi olacak İş Ortaklıklarının mükellef sayılabilmesi için aşağıdaki unsurların gerçekleşmesi gerekir. Söz konusu unsurları şu şekilde açıklayabiliriz.

➤ **En Az Bir Ortağın Kurumlar Vergisi Mükellefi Olması**

Kurumlar vergisi mükellefleri; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Bir iş ortaklığının diğer bir iş ortaklığı ile ortak olması da mümkün olup, bu konuda yasal bir engel bulunmamaktadır.

➤ **Belli Bir İş Sonuçlandırmak İçin Ortaklığın Yazılı Bir Sözleşme ile Kurulması**

Tek işin yapımı için, KVGT m. 2.5.2’de açıkça yer verilen, iş ortaklıklarının özellikleri belirlenirken daima belli bir işin olması ve bu işin belirli bir sürede tamamlanmasının öngörüsü hâkimdir. Dolayısıyla iş tamamlandığında ortaklık kendiliğinden son bulacaktır.

KVGT madde 2.5.2. uyarınca iş ortaklıkları yazılı bir sözleşme ile kurulmalıdır. Bu şekil bir geçerlilik şartıdır. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 159)

➤ **Öngörülen Belli Bir Süreyi İçermesi**

İş ortaklığı sözleşmesinde yer verilen maddeler arasında işin süresi de mevcuttur. Taahhüt edilen işin belirli bir sürede gerçekleşmesi öngörülmektedir. Bu sürenin belirlenmesinde ise, işin tamamlanması için gerekli olan süre dikkate alınarak sözleşme imzalandıktan sonra, iş programı hazırlanır ve bu iş programı kapsamında işin süreci takip edilir. Süre aşımına tedbir olarak ceza-i müeyyide sözleşmede belirtilir. İş ortaklığı süresiz kurulamaz. Süresi biten iş ortaklığı da ortakların işe devam etmeleri nedeniyle yeni bir iş ortaklığına dönüştürülemez. (Dayınlarlı, 2007: 282)

Sözleşme süresi içerisinde çeşitli sebeplerle işin tamamlanamaması durumunda “süre uzatımı ek protokolü” ile sözleşmenin ana hükümlerine bağlı kalmak şartıyla sözleşme süresi karşılıklı rızalar ile uzatılabilmektedir.

➤ **İş Ortaklığı ile İşveren Arasında Yüklenim Sözleşmesi Yapılması**

İş sahibi ile yüklenici grup arasında hukuki ilişkinin kurumlar vergisi mevzuatı açısından iş ortaklığı olarak nitelendirilebilmesi için iş sahibi ile “yüklenim sözleşmesi”

imzalanması gerekmektedir. Aksi takdirde, bu hukuki ilişki mevcut düzenleme açısından iş ortaklığı olarak kabul edilemeyecektir. (Barlas, 2012: 281)

➤ **İş Ortaklığının İşverene Karşı İşin Tamamından Müteselsil Sorumluluğu**

İş ortaklığını oluşturan taraflar, taahhüt ettikleri işin tamamının ifasından dolayı iş sahibine karşı müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Hatta ortakların iştirak konusu ve yüklenilen işin türü ortakların işin tamamından sorumlu tutulmalarına uygun olmasa dahi, sorumluluğun niteliği değişmeyecek olup, her bir ortak iş sahibine karşı işin tamamından sorumlu tutulacaktır. (Dayınlarlı, 2007: 284)

➤ **İşin Bitimi ile Kazancın Paylaşımı**

İş ortaklığı sözleşmesinde, kar veya zarar belirtilen şekliyle paylaşımı yapılmaktadır. Sözleşmede kar veya zarar paylaşımı açık bir şekilde belirtilmemiş ise, ortaklıktaki hisseler nispetinde paylaşım gerçekleştirilir.

3.4.1.3. İş Ortaklığının Sona Ermesi ve Tasfiyesi

3.4.1.3.1. İş Ortaklığının Sona Erme Nedenleri

İş ortaklıklarının dağılma sebepleri “**Sona Erme Nedenleri**” başlığı altında Borçlar kanunu’nun 535’nci maddesinde genel olarak 7 bent halinde sıralanmıştır. Madde hükmüne bire bir bağlı kalınmaksızın iş ortaklıklarının sona ermesi genel olarak aşağıdaki sebeplere bağlanabilir.

a) Kuruluş Amacının Gerçekleşmiş Olması veya Gerçekleşmesinin İmkânsız Hale Gelmesi ile Sona Erme

İş ortaklıkları, diğer ortaklık türlerinde olduğu gibi ekonomik bir amaç için kurulmaktadır. Ortakların herbiri müşterek olan kârı elde etmek ve paylaşmak hedefi değil, geniş anlamda adi şirketin iştirak konusudur. Bu amacın elde edilmesi veya elde edilmesinin imkânsız hale gelmesi durumunda şirket kendiliğinden tasfiye durumuna düşmektedir.

Ortaklar arasındaki müşterek gayeyi güçleştiren sebepler şirket ilişkisini sona erdirmez. Ancak sona erdirilmesi için haklı sebep teşkil eder. (Karayalçın, 1973: 154)

Şirketin amacına ulaşılmış olması halinde joint venture' in sona ermesi, bu ortaklığın yapısına ve kuruluş amacına uygundur. Çünkü önceden değinildiği üzere, Joint Venture'nin karakteristik özelliği 'tek bir iş' in yerine getirilmesi için kurulmasıdır. Bunun doğal sonucu, bu işin tamamlanması ile ortaklığın kendiliğinden sona ermesidir.

b) Ortaklardan Birinin Ölümü ile Sona Erme

Ortaklardan birinin ölmesinin şirketi kendiliğinden sona erdiren bir durum olarak düzenlenmesinin nedeni, bir şahıs şirketi olan adi ortaklık, karşılıklı işbirliği ve güven esasına dayanmasıdır.

c) Ortaklardan Birinin Tasfiye Hissesi Hakkında Cebri İcra, Ortağın İflası ile Sona Erme

Ortaklardan birinin iflas etmesi, borçlarını ödemediği aczi, haczedilmesi veya tasfiyedeki payına cebri icra takibi yapılması halinde B.K.m.535/b.3 uyarınca adi şirket türü olan iş ortaklıkları kendiliğinden sona ermektedir. (Tuncer, 2010: 96)

İş ortaklıkları, Adi şirket niteliğinde olup, bir sermaye şirketi olmadığı için, iflas eden ortağın iflas idaresi sözleşmeye girip, şirketin diğer ortaklarla devam etmesini isteyememektedir. Ancak kural olarak iş ortaklıkları sözleşmesinde, diğer ortakların menfaati, sözleşmenin devam etmesi ve borcun ifa edilmesi ile gerçekleşir. Bu nedenle diğer ortakların finansmanda sıkıntı yaşıyor olması, ortağın borçlarını ödeyerek bu ortağın ortaklıkta kalmasını ve sözleşmenin devam etmesini sağlayabilecekleri kabul edilmektedir.

d) Ortakların Karşılıklı Rızaları ile Sona Erme

Borçlar Kanunu'nun 535. maddesinin I. fıkrasının (4.) bendi iş ortaklıkları, tüm ortakların rızası ile sona erebileceği düzenlemiştir. İş ortaklıkları ilişkisi bazen katılımcıların sözleşmelerinde kararlaştırdıkları edimleri yerine getirmek istememeleri durumunda da işbirlikleri son bulmaktadır. BK m. 534 f. 4' e göre tüm ortakların alacağı bir ortaklık kararıyla adi şirket sona erdirilebilir. Bunun için sözleşmede yer alan fesih veya infisah maddeleri doğması gerekmeyebilir. (Arslan, 2009: 107-108)

e) Sözleşme Süresinin Dolması ile Sona Erme

İş ortaklıkları, belli bir süre için kurulmuşsa ve bu sürenin aşılması durumunda sözleşme süresi son bulur. Ayrıca olağandışı, öngörülmeleyen bir olayın meydana gelmesi ve sözleşme hükümlerine aykırı sonuç doğurması da sözleşmenin fesih sebeplerinden olmakla birlikte, kendiliğinde son bulmaktadır. (Dayınlarlı, 2007: 286)

f) Ortaklardan Herhangi Birinin Ortaklığın Feshini İhbar Etmesi ile Sona Erme

Belirsiz süreli kurulan iş ortaklıklarında, her hissedarın fesih hakkı saklıdır. Bu hak fesih edilecek tarihten 6 (altı) ay öncesinde kullanılması halinde geçerlidir. (TBK md. 640, f. 1) Bu şekilde feshi ihbar iyiniyetli ve uygun zamanda yapılmalı, şirketin yürüttüğü işleri yarıda bırakma veya şirketi zarara uğratma veya zorda bırakma amaçlı kullanılmadan uzak durulmalıdır. Ortaklık, hesapları yılsonu itibarıyla yapılıyorsa şayet, fesih ancak yılsonunda hüküm ifade etmek üzere o yılın Haziran ayı sonuna kadar istenilir. (TBK md. 640, f. 2)

g) Mahkeme Kararı ile Sona Erme

Sözleşme hükümlerine göre haklı sebebin varlığı halinde, ortaklardan herhangi birisinin müracaatı üzerine mahkemece iş ortaklığının sona ermesine dair girişimde bulunması olağandır.¹²

Karşılıklı güveni sarsacak hallerin ortaya çıkması, ortakların borç ve yükümlülüklerini yerine getirmemesi, ortaklardan birisinin şirket varlıklarını zimmetine geçirmesi, ortak amacın gerçekleştirilemeyecek olmasının anlaşılması gibi haller haklı sebep teşkil edebilecektir. Dayanılan nedenlerin haklı sebep teşkil edip etmediğine ilgili mahkeme karar verir.

İnfisah sebeplerinden birinin meydana gelmesiyle şirket derhal sona ermez; tasfiye işlemleri bitinceye kadar devam eder. Artık müşterek gaye tasfiyenin tamamlanmasına

¹² Haklı nedenle fesih hakkı, Borçlar Kanunu'na tabi sözleşmelerde TBK M.435 (EBK M.344) ve ayrıca TBK:437 (EBK M. 345) hükümlerine, İş Kanunu'na tabi sözleşmelerde İş Kanunu madde: 24, 25, 26 hükümlerine uyularak kullanılabilir. (Ayrıntılı bilgi için bkz. İstanbul Barosu Dergisi, 2014: 330)

dönüşür. Yöneticilerin yetkileri de sadece tasfiye işlemleri yapabilecek şekilde kısıtlanır. Tasfiye, şirket mevcutlarının nakde çevrilmesi ve borçlar ödendikten sonra kalan kısmın ortaklar arasında paylaşılmasıdır. Tasfiye neticesinde, şirketin bütün hesapları kesin olarak ve son kez kapatılır.

3.4.1.3.2. İş Ortaklığının Tasfiyesi

İş ortaklıklarının tasfiye konusu, Borçlar Kanunu'nun 538, 539 ve 540'ncı maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Kanun ilgili tasfiye bölümünde yer alan söz konusu üç maddenin başlıkları aşağıdaki gibidir:

- ❖ **Madde 538** : Sermayeler Hakkında Yapılacak İşlem,
- ❖ **Madde 539** : Fazlanın Taksimi ve Noksanlar (Bölünmesi ve Azalmalar),
- ❖ **Madde 540** : Tasfiyenin Nasıl Yapılacağı.

Tasfiye işlemlerinin aşamalarının neler olduğunu maddeler halinde özetleyecek olursak, aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Tasfiyeye bir memur tayin edilerek, şirketin defter ve hesapları yönetici tarafından tasfiye memuruna verilir.
- Tasfiyenin başlangıç tarihi tespit edilerek, o tarih itibariyle işlemler kesilir.
- Tasfiye tarihi itibariyle bilanço düzenlenir.
- Şirketin taahhütlerine devam edilerek yerine getirilir.
- Aktifte kayıtlı olan duran varlıklar, nakde çevrilir ve bedeli tasfiye kâr zarar hesabına atılır.
- Şirketin alacakları tahsil edilerek tasfiye kâr zarar hesabına atılır.
- Şirketin borçları ödenerek tasfiye kâr zarar hesabında gösterilir.
- Tasfiye kâr zarar hesabının bakiyesi, tasfiyeden doğan kâr veya zararı gösterir. Buna göre paylaşırma öncesi bilanço düzenlenir.
- Öncelikle her ortağın koyduğu sermaye payı iade edilir. Bir şey kalırsa ortaklar arasında bölüşülür.
- Zarar varsa ortaklardan sermaye hisselerine göre talep edilir.

3.4.2. Joint Venture ile İş Ortaklıkları Arasındaki İlişki

Kurumlar vergisi mevzuatında düzenlenen iş ortaklığı kavramı özel hukuk anlamındaki joint venture ile benzer yanları çok olsa da, tam olarak örtüşmemekte ve bir takım farklılıklar içermektedir. Bu sebeple, hukuk sistemimizde düzenlenmiş olan iş ortaklığı, klasik anlamdaki iş ortaklığının özel bir türüdür. (Barlas, 2012: 279)

KVGT 2.5.2. maddesi uyarınca iş ortaklıklarının işverene karşı taahhüt edilen işin belirli bir bölümüyle değil de, tamamından sorumlu olacakları ilkesi, iş ortaklıklarının nitelendirilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır. İş ortaklıkları bu yönüyle konsorsiyumlardan ayrılmakta ve sözleşmeye dayalı joint venture niteliği arz etmektedir. (Barlas, 2012: 281)

İş ortaklığı ister normal, isterse kurumlar vergisi mevzuatı bakımından ele alınsın, daima bir adi ortaklık niteliği hükmündedir. Bununla beraber, iş ortaklığı ile sözleşmeye dayalı joint venture’ı eş anlamlı kelimeler olarak ele almak doğru yansıtmamaktadır. Joint venture, iş ortaklığını da kapsayan daha geniş bir kavramdır. Bu nedenle iş ortaklığı, joint venture’ın özel bir türünü oluşturmaktadır. (Tekinalp / Tekinalp, 1989: 157 – Barlas, 2012: 278)

Bu bakımdan, KVGT m. 2.5.2.’de iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi olabilmesi için taşınması gereken unsurları barındıran joint venture’lar, isterlerse, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirebileceklerdir. Bu nedenle, joint venture’ın kurumlar vergisi mükellefi olması ihtiyaridir. Bununla beraber, KVK ve KVGT uyarınca gerekli unsurları barındırmayan bir joint venture kurumlar vergisi mükellefi olamayacaktır. Kurumlar vergisi mükellefi olmayan joint venture’lar “adi ortaklıkların vergilendirilmesi” esaslarına göre vergilendirileceklerdir. (Tale, 2013: 69-70)

3.4.2.1. Adi Ortaklık Hükümlerinin Joint Venture’ a Uygulanabilme İmkânı

Sözleşmeye dayalı joint venture ve sermayeye katılmalı joint venture’ ın birinci aşamasını oluşturan joint venture sözleşmesi, adi ortaklık olarak nitelendirilebildiği ölçüde TBK m. 620 vd. kapsamında adi ortaklığa ilişkin hükümlere tabi olacaktır. Bu kapsamda öncelikle adi ortaklık hükümlerinin incelenmesi, akabinde joint venture ile adi ortaklık hükümleri arasındaki ilişkinin tespit edilmesi gerekmektedir.

3.4.2.1.1. Genel Olarak Adi Ortaklık Kavramı

a) Adi Ortaklık Tanımı

Adi ortaklık, TBK. 620 maddesi kapsamında, “İki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir gayeye erişmek amacıyla birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır.

b) Adi Ortaklık Unsurları

Tanımlamadan yola çıkarak, Adi ortaklığın bir sözleşme ile oluştuğunu, kişilerin bir araya gelmesi, katılım payı olarak emek yahut mallarını ortaya koydukları, ortak amaç unsurlarını ifade etmektedir. Bu unsurların açıklanması ile Adi ortaklık kavramının daha belirgin ifade edilebilmesi mümkün olacaktır.

❖ Kişi UNSURLU

Adi ortaklığın oluşumunda sınıflandırılmış ehliyet kavramı yer almadığından ortaklığa katılma ehliyeti genel hükümlere tabi kılınmıştır.

Gerçek kişilerde ortağın, ortak olabilmesi için tam fiil ehliyeti şartı aranmaktadır. Genel hükümler çerçevesinde, sözleşmeyi kanuni temsilcinin yapması şartı ile tam ehliyetsizler ve kanuni temsilcinin işleme müdahil olması veya izin verilmesiyle sınırlı ehliyetsizler bir adi ortaklığa katılabilirler. (Doğanay, 1968: 11)

Tüzel kişilerin adi ortaklığa katılmaları konusunda bir sınırlama söz konusu idi. Bu bağlamda tüzel kişilerin ancak ana sözleşmenin izin verdiği ölçüde adi ortaklığa, ortak olarak katılması mümkün kılınmış ve bu sınırlama “ultra vires teorisi”¹³ ile izah edilmiştir. (Doğanay, 1968: 10) Ancak yeni Türk Ticaret Kanunu ile bu ilke terkedilmiştir. Dolayısıyla bu sınırlamanın bir önemi kalmamıştır. (Tale, 2013: 73)

¹³ Temsil yetkisinin ilk sınırı ortaklığın hak ehliyetinin sınırlarıdır. Hak ehliyetinin sınırları dışında şirket hukuken yoktur ve şirketin hukuken olmadığı bir hususa ilişkin hakkın kullanması mümkün değildir. Bu nedenle, temsil yetkisinin ilk sınırı olan ultra vires teorisi 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 137. maddesinde yer almaktadır. (Yılmaz, 2012: 3)

Ultra Vires Teorisi: “Ticaret şirketleri hükmü şahsiyetine haiz olup, şirket mukavelesinde yazılı işletme mevzunun çerçevesi içinde kalmak şartıyla bütün hakları ve borçları iktisap edebilirler. Bu husustaki kanuni istisnalar mahfuzdur.”

Doktrinde, tüzel kişiliğe sahip olmayan kişi toplulukları, adi ortaklığa katılmasının mümkün olmayacağı kaanati hâkimdir. (Barlas, 2012: 24)

❖ Sözleşme Unsuru

Adi ortaklığın tanımından da anlaşılacağı üzere, en az iki kişinin gerçek veya tüzel kişiliğe sahip olmaları ve bunu taahhüt ettikleri işin adı, süresi, bedeli ve teknik şartnamelerle destekleyici dokümanların bir araya geldiği, müşterek amaç doğrultusunda hareket edildiği, kendi irade beyanları ve rızalarıyla imza altına aldıkları hal, sözleşme kapsamında gerçekleştirilmektedir.

TTK‘ da yer alamayan adi ortaklık, BK’ nun 620/1 madde uyarınca, tabi olduğu hükümler çerçevesince düzenlenmektedir. BK’ na göre sözleşmenin herhangi bir şekle tabi olmayıp, ihtiyaçlar doğrultusunda hazırlanmakta ve imza altına alınmaktadır.

❖ Ortak Amaç Unsuru

Adi ortaklıklara ilişkin olarak, ortak amaç unsurunun söz konusu ortaklığın temel unsurlarından biri olduğu vurgulayabiliriz. Adi ortaklık üyelerinin, bu ilişki kapsamında ortak bir amaç etrafında toplanmasını gerektirir. Bu unsur, tüm ortakların adi ortaklığın kurulmasındaki ortak amacı kendi amacı olarak görmesini ve ortak amacın izlenmesini kendi kişisel amaçlarının elde edilmesinde bir araç olarak görmesini gerektirir. (Barlas, 2008: 25)

Ortak amaçlı kuruluşlar, ticari ve kar amacı güttüğü gibi, sosyal içerikli de olabilmektedir. Bunlar; yapı kooperatifleri, sendikalar, dernekler ve yardımlaşma sandıkları gibi kuruluşlardır. Ortak amaçlı kuruluşlar, çalışanların iş yeri tarafından karşılanamayan bazı ihtiyaçları için kendi gayret ve harcamalarıyla oluşturdukları kuruluşlardır. Çalışanlar, çalışma saatleri dışında bu kuruluşlarda bir araya gelirler. Ortak amaçlı kuruluşlar, üyelerinin ihtiyaçları dışında, çeşitli sosyal, ekonomik, kültürel, siyasi ve ailevi ilişkilerinin kurulmasını da sağlamaktadır. (M.E.B., 2007: 26)

❖ Katılma Payı Unsuru

BK madde 620’de yapılan tanımda, “emeklerini ve mallarını” ifadesi ile katılma payına vurgu yapılmıştır. BK. madde 621’de uyarınca, her ortak, para, alacak veya

başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür. Katılma payı sınırlı olmayıp, katılma payının çeşidini ve kapsamını belirlemede ortakların tasarrufuna bırakıldığı belirtilmektedir. Dolayısıyla ortaklık amacının gerçekleşmesine yararlı olacak her türden edim, katılma payı olarak taahhüt edilebilir. Ortakların aynı türden katılma payı borçlanma zorunlulukları da bulunmamaktadır. (Yavuz, 2012: 736)

❖ Ortak Çaba Gösterme Unsuru

Bir hukuki ilişkinin adi ortaklık olarak nitelendirilebilmesi için, tarafların ortak bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelmeleri ve ortak amacı birlikte üstlenmeleri ve onun gerçekleşmesine yönelik adımların atılması, işin gerektirdiği faaliyetlerde aktif olarak katılmayı da yüklenmiş olmaları gerekmektedir. BK m. 620/1’ de “ortak amaca erişmek üzere birleşme” şeklinde ifade edilen bu unsur, doktrinde, “affectio societatis” (ortak amacı birlikte gerçekleştirme) olarak yorumlanmaktadır. (Yavuz, 2012: 736)

Adi ortaklıkta, ortak çaba gösterme unsuru, diğer sözleşme ilişkilerinden ayrılmasını sağladığı gibi rekabet yasağı ve ortağın denetim hakkının da temelini oluşturduğunu belirtebiliriz. (Pulaşlı, 2006: 19 - Yavuz, 2012: 736)

3.4.2.1.2. Adi Ortaklığın Özellikleri

Adi ortaklıklar, diğer ticaret ortaklıklarından farklı olarak BK’nda düzenlenmiştir. (BK. Mad. 520 - 540) Konuya açıklık getirilmesi ve Adi Ortaklığı tanımlamada yardımcı olması amacıyla, gerek Borçlar Kanunu’nda yer alan ve yukarıda açıklanan ve gerekse diğer Kanunlardaki ilgili hükümleri dikkate alarak, bir kısım özelliklerinden bahsetmek yararlı olacaktır.

1. Adi ortaklıklar tüzel kişiliğe haiz değildir.
2. Gerçek ya da tüzel kişiler tarafından kurulabilirler.
3. Sözleşmeleri herhangi bir şekil şartına bağlı değildir. Yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilir.
4. Bir ticaret unvanı olabilir. Ancak, bu unvanın müstakil olarak ticaret siciline tescili mümkün değildir.

5. Adi ortaklık, ortaklar tarafından temsil olunur. Ortaklık adına yapılacak işlemlerin, temsil yetkisi içinde olması koşuluyla, tüm ortakları bağlaması esastır.
6. Her ortak nakit, alacak, mal veya emek olmak üzere sermaye koymakla yükümlüdür.
7. Aksine sözleşme olmadıkça, her ortağın kazanç ve zarardaki payı sermayesinin değeri ve niteliği ne olursa olsun, eşittir.
8. Şirket ortakları açısından, rekabet yasağı söz konusudur.
9. Ortaklığın iktisap ettiği veya ortaklığa devredilen şeyler, alacaklar ve ayni haklar şirket sözleşmesi uyarınca ortaklığa aittir.
10. Ortakların sınırsız sorumluluğu söz konusu olup, ortaklığın sona ermesi üçüncü kişilere karşı olan borçlanmayı değiştirmez.
11. Sona erme nedenleri de yukarıda açıklanan Borçlar Kanunu'nun 535' nci maddesinde ayrıntılı olarak sayılmış olup, öngörülen amacın sağlanması ya da olanaksız hale gelmesi, süreli kurulmuşsa bu sürenin tamamlanması, bunlara örnek olarak sayılabilir.
12. Sermaye olarak bir şeyin mülkiyetini koyan ortak, ortaklığın tasfiyesi sonunda o şeyi aynen geri alamayıp, kendisinin sermayesine bir değer kabul edilmişse, o değeri isteyebilir. Eğer bu değer belirlenmemişse geri alma o şeyin sermaye olarak konduğu zamanki değeri üzerinden yapılır.
13. Adi ortaklıklar vergi uygulamasında bağımsız bir birim ve muhatap olarak kabul edilmemiş, ortaklarının ortaklık faaliyetinden elde ettiği kazanç, Gelir Vergisine tabi tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanunu'nda eski uygulamada yer alan küçük çiftçi muaflığı ile (GVK Madde 10, 11 4369 sayılı Kanunla kaldırılmıştır.) yatırım indirimi uygulamalarında ve Vergi Usul Kanunu'nda yeniden değerlendirme ve tüccar sınıflarının belirlenmesinde adi ortaklıklar, belirtilen durumun bir istisnası olmak üzere müstakil bir birim olarak kabul edilmişlerdir.

Ortaklığın yasal defterleri, ortakların şahsına bağlı olarak tutulur. Yani yasal defterlerin tasdikinde, ortaklık unvanı ile birlikte tüm ortakların adları da belirtilir.

Vergi idaresinin genel görüşüne göre, hesap döneminin belirlenmesinde de aynı esas geçerli olmalıdır. Bu durumda, ortak değişikliği veya herhangi bir nedenle bir ortağın çıkması hesap döneminin kapanmasını gerektirecektir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay'ın görüşü farklı olup istikrar kazanmış kararlarına göre, ortak değişikliği halinde, yeni defter tasdikine ihtiyaç yoktur. Bununla birlikte ortaklardan birinin herhangi bir şekilde ortaklıktan ayrılması halinde, söz konusu tarih itibarıyla kayıtların kapatılıp, dönem sonuçlarının belirlenmesinden sonra yeniden açılması gerektiği Danıştay'ca da kabul edilmektedir.

3.4.2.1.3. Adi Ortaklık Hükümlerinin Joint Venture' a Uygulanması

a) Katılma Payları Bakımından

Joint venture sözleşmesinde yer alan hükümler, BK m. 620 vd. belirtilen emredici hükümler hariç olmak üzere, öncelikli olarak uygulama alanına, yani ihtiyaçlar doğrultusunda belirlenmektedir. Sözleşmede yer verilmeyen konularda ise, kanun hükümleri tamamlayıcı olarak uygulanmaktadır. BK 620 vd. hükümlerinin uygulanması esnasında da joint venture ilişkisinin özellikleri göz önünde bulundurulur. (Barlas, 2012: 287 – Aydoğan, 2005: 27)

“Her ortak, para, alacak veya başka bir mal ya da emek olarak, ortaklığa bir katılım payı koymakla yükümlüdür.” şeklinde BK’nda 621/1 maddesinde belirtilmiştir. Katılma payı koymak, adi ortaklık açısından kavramsal bir zorunluluktur. Bu sebeple, joint venture’lar için de uygulama alanındadır. BK 621/3 hükmü ise, *“Bir ortağın katılım payı, bir şeyin kullandırılmasından oluşuyorsa kira sözleşmesindeki; bir şeyin mülkiyetinden oluşuyorsa satış sözleşmesindeki hasara, ayıptan ve zapttan sorumluluğa ilişkin hükümler kıyas yoluyla uygulanır.”* şeklinde ifade edilmiştir.

Joint venture ortakları, ortak amacın gerçekleşmesi için her birinin katkıda bulunması gereklidir. Katılma payının konusunu oluşturan öğeler; mal, kişisel itibar, kişisel çalışma, tecrübe veya bilgi olarak değerlendirilebiliriz. Fakat ayırt edici bir özellikten bahsedecek olursak; Joint venture’da ortaklığa tahsis edilen malların mülkiyeti ortaklarda kalmakta ve ortaklığa intikal etmemektedir. Dolayısıyla ortaklar, mallar üzerinde ortak bir mülkiyet hakkına sahip değildirler. Joint venture faaliyeti sırasında

satın alınan malların mülkiyeti ise müştereken ortaklara aittir. Ancak genellikle joint venture sözleşmesinde ortakların hangi malları ve araçları sağlayacakları sözleşmede açıkça belirtilmektedir. Çünkü her ortak kendi uzmanlık alanındaki işi taahhüt ederek ortaklığa katılmaktadır. Bu durumda, söz konusu mallar onu sağlayan ortağın mülkiyetinde kalmalıdır. (Tekinalp / Tekinalp, 1989:155 – Tile, 2013: 77)

Buradan çıkarılacak sonuç; katılma payının konusunu teşkil eden değerlerin kullanım haklarının ve bunlardan yararlanma imkânının ortaklığa tahsis edilmesidir. Bu nedenle, BK m. 621/3 hükmü joint venture’da kira hükümleri açısından anlam ifade ederken, satım hükümleri açısından değerlendirilmemektedir. (Barlas, 2012: 323)

b) Kazancın Paylaşılması Bakımından

BK m. 622 hükmüne göre, ortaklar niteliği itibariyle ortaklığa ait olan bütün kazançları aralarında paylaşmakla yükümlüdürler. Kazanç ve zarara katılma konusunu düzenleyen BK m. 623 uyarınca da ortaklar, ortaklığa ilişkin bütün kazanç ve zararları aralarında eşit olarak paylaşmakla yükümlüdürler.

BK 623/1 maddesinde belirtildiği üzere, ortaklar arasında imzalanan sözleşmede aksi belirtilmedikçe bu kar veya zarar paylaşımı, katılma payı oranında değil, eşit olarak yapılması esas alınmıştır. Ortaklar yalnız kazanç veya yalnız zarar için bir usul kabul etmişler ise, bu usul her ikisi için de geçerli olacaktır. Nitekim BK 623/2’ de “*bu belirleme, diğerindeki payı da ifade eder*” şeklindeki açıklama ile durum tespiti yapılmıştır. (Yavuz, 2012: 739)

Kazancın paylaşılması yükümlülüğü joint venture’ı oluşturan ortakların nihai amaç için, kazanca ve zarara katılma konusundaki BK m. 623 hükmü, joint venture’lar bakımından uygulanabilme imkânına sahiptir.

Ayrıca, kazanca ve zarara katılma esasları ve oranları, joint venture sözleşmesinin en önemli öğelerinden birisini oluşturduğu için, bu konuda uygulanacak usuller ortaklar tarafından sözleşmede genelde açıkça düzenlenmektedir. Bu bakımdan, BK m. 623 hükmü pratikte fazla bir önem taşımadığı bilinmelidir. (Barlas 2012: 288)

c) Kararların Alınması Bakımından

BK m. 624 hükmü uyarınca, ortaklığın kararları oybirliği ile alınacağı ve sözleşmede kararların oy çokluğuyla alınacağı belirtilmiştir. Böylelikle, hisselerin çoğunluğu değil, ortakların çoğunluğu esas alınmaktadır. Joint venture’da bir diğer önemli husus ise, kararların alınmasıdır. Ortaklığın iç veya dış ilişkilerinde alacağı kararlar önemli rol oynadığı için, belirli bir usul ile kararlar alınmalıdır. Örneğin kararların oy çokluğuyla veya salt çoğunlukla ya da mevsuf çoğunlukla alınabileceği düzenlenebilir. Ayrıca karar verilmeden önce nevi’nin müzakere edilmesi ile oylamaya geçilmesi münasip olacaktır. (Dayınlarlı, 2007: 328) Ancak, sözleşmede sadece kararların oy çokluğuyla alınacağı belirtilmiş ve bunun anlamı açıklanmamış ise, bu durumda BK m. 624/2 uygulama alanından feyz alınmalıdır. (Barlas, 2012: 289)

d) Ortaklığın Yönetimi Bakımından

Joint venture’ ın ortaklığının yönetim şekli ana sözleşmede belirtilmektedir. Ortaklığın yönetim yetkisinin sözleşme hükümlerinde, ortaklardan hangileri tarafından yürütüleceği, görev ve yetkilerinin tanımlandığı, imza şekli gibi konularının açıkça belirtildiği ana sözleşmede imza altına alınmaktadır.

Söz konusu ana sözleşmede yönetim şekli belirtilmemiş ise, ortaklar yönetim yetkisine eşit oranda sahiptir. Ancak işlerin hızlı bir şekilde aksiyon alınabilmesi ve görev dağılımı ile süre kaybının önüne geçilmesi için yetkilendirme konusu karara daha sonrada bağlanabilmektedir. Ortakların yönetim yetkisini belirlemediği durumda, BK. m. 625/1 hükmü gereğinde uygulamaya gidilmektedir.

BK m. 629 hükmü gereğince, ortaklık sözleşmesiyle ortaklardan birine veya birkaçına ayrı ayrı veya müşterek verilen yönetim yetkisi, haklı bir sebep olmaksızın, diğer ortaklarca kaldırılamaz veya sınırlandırılmaz. Ayrıca, ortaklık sözleşmesinde yetkinin kaldırılamayacağına dair bir hüküm bulunsa bile, haklı bir sebebin oluşması halinde, diğer ortaklar tarafından yönetim yetkisi kaldırılabilir. Haklı sebepler, özellikle yönetici ortağın görevini ağır ölçüde ihmal etmesi veya olması gereken yönetim için gerekli olan yeteneğini kaybetmesi durumlarında meydana gelmektedir. (Dayınlarlı, 2007: 330)

Ortaklar tarafından yetkili kılınan ortak, BK m. 630/3 hükmü gereğince, yetkili kılındığı görev süresince, her yıl, en az bir kez olmak üzere hesap vermek zorundadır.

e) Ortaklar Arasındaki Yükümlülük Bakımından

Joint venture ortaklığında, ortakların birbirlerine olan sorumluluklarını, rekabet yasağı, işe özen gösterme ile masraf, harcama ve borçlardan doğan sorumluluklar olarak ele alabiliriz.

❖ Rekabet Yasağı

Ortaklardan herhangi biri, kendi hesabına veya namına, şirketin amaçlarına aykırı düşecek iş veya işlemler veya zarar verecek eylemlerde bulunamazlar.

❖ Özen Gösterme Yükümlülüğü

Ortaklardan herhangi biri kendi işlerinde mutad olarak gösterdiği titiz, dikkat ve özeni, ortaklığın işlerinde de bizzat göstermekle yükümlüdür.

❖ Masraf ve Borçlardan Doğan Sorumluluk

Ortaklardan herhangi birinin, şirket işleri için harcamış olduğu, masraflar ve borçlarından dolayı, diğer ortaklar bu masrafı yapan ortağa karşı sorumludurlar.

f) Ortaklık İlişkilerini İnceleme Bakımından

BK m. 631 hükmü ile Adi ortaklıkların denetim hakkı ile ilgili yapılan tanımlamaya göre; “Yönetim yetkisi olmasa bile, her ortağın, ortaklığın işleyişi hakkında bilgi alma, defter ve kayıtlarını inceleme, bunlardan örnek alma ve mali durumu hakkında özet çıkarma hakkı vardır” şeklinde belirtilmiştir.

Adi ortaklıkta her ortağın şirketi inceleme (denetleme) yetkisi vardır. BK m. 631 hükmü kapsamında özetle her ortağın;

- Şirket işleri hakkında bilgi almaya,
- Şirketin defter, evrak ve kayıtlarını incelemeye,
- Şirketin mali durumu hakkında özet çıkartmaya ve değerlendirmeye, mutlak suretle hakkı vardır.

Ayrıca ortaklık sözleşmesi ile bu hak sınırlandırılmaz veya kaldırılamaz. Aksine hükümlere yer verilemez, verilse bile batıl kabul edilir.

Ortakların haklarından biri de oy kullanma hakkıdır. Bu hak, denetleme hakkı ile birlikte kullanılırsa etkin olmaktadır. Bunun yanı sıra yönetim yetkisinin kaldırılması ve sınırlandırılmasıyla (BK m. 629), itiraz (veto) hakkının etkin kullanılabilmesi için (BK m. 625/2) denetleme hakkı önem taşımaktadır. (Yıldırım, 2001: 198) Adi ortaklıkta mutlak bir ortaklık hakkı niteliğine sahip olan denetleme hakkının sınırını MK m. 2 anlamında hakkın art niyetli kullanılması yasağı teşkil etmektedir. Ortaklar, BK m. 631 ile kendilerine tanınan denetleme hakkını ifa ederken, bu temel şarta uymak ve denetleme hakkını kötüye kullanmamakla yükümlüdürler. (Yıldırım, 2001: 224-225)

g) Ortaklığı Temsili Bakımından

BK m. 637/3 hüküm gereğince; “ Kendisine yönetim görevi verilen ortağın, ortaklığı veya bütün ortakları üçüncü kişilere karşı temsil etme yetkisi var sayılır. Ancak, temsil yetkisine sahip yönetici ortağın yapacağı önemli tasarruf işlemlerine ilişkin yetkinin, bütün ortakların oybirliğiyle verilmiş olması ve yetki belgesinde de bu hususun açıkça belirtilmiş olması şarttır.” şeklinde ortaklığın temsiline ait açıklamalara yer verilmiştir.

Joint venture’ın temsili, üçüncü bir kişinin temsilci olarak atanması ile yapılabilir. Temsilci ve yönetici farklı kişilerden de oluşabilmektedir. BK m. 637/3 uyarınca yönetim yetkisine sahip olan ortak, kural olarak temsilci kabul edilmektedir. Bu hüküm ortak sıfatını taşıyan kişiler için öngörülmüş ise de, yönetici olan üçüncü kişiler de joint venture’ı temsil edebilme yetkisine haizdirler. (Dayınlarlı, 2007: 336)

h) Ortaklığın Sona Ermesi ve Tasfiyesi Bakımından

Ortaklığın sonra ermesi ve tasfiye işlemlerinin uygulanması, İş ortaklığı başlığı altında yapılan açıklamalarla paraleldir.¹⁴

¹⁴ Ayrıntılı bilgi için bkz. s. 82-85.

BÖLÜM 4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ

4.1. ÖZEL VERGİLENDİRME

4.1.1. Tanımı

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari Kazanç” hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Fakat bu işlerin yıllara sirayet etmesi (yıllara yaygın olması) durumunda, taşıdığı özellikler bakımından, genel hükümler dışında, özel vergilendirme yöntemine tabi olarak kabul görmüştür. (Kızılot, 2014: 77)

Özel vergilendirme yöntemiyle ilgili özellikle vurgu yapılacak önemli husus; “Birden fazla takvim yılına sarkması durumunda inşaat ve onarım işleri kapsamına girmesidir.”

İnşaat ve onarma işlerinin, takip eden yıllara sarkmadan, başladığı yıl içerisinde tamamlanması durumunda, elde edilen kar veya zararın vergilendirilmesi genel hükümler çerçevesinde uygulama alanına girecek olup, özel vergilendirme hükümleri dışında kalmaktadır.

4.1.2. İnşaat ve Onarım İşlerinde Özel Vergilendirme

Özel vergilendirme yönteminin sınırları içerisinde yer alan inşaat ve onarma işlerinin taşınması gereken özelliklerinin neler olduğu, aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

4.1.2.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarım İşi Olması

Faaliyet konusu kapsamında GVK.’ nun 42. Maddesinde yer alan tanımlamada belirtildiği üzere, İnşaat ve onarma işi olarak kabul edilen ana kalemlerdeki işler, Gemi ve Hücumbot İmalat İşleri, Dekapaj İşleri ve Diğer işler şeklinde ifade edilmektedir.

GVK.’ nun 42. Maddesinde inşaat ve onarma işinin tanımı kısaca, “ *birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri* ” olarak yapılmıştır.

İnşaat ve onarma işlerinde, inşaatı tarif edecek olursak; genel anlamıyla malzeme ve işçilik kullanılması neticesinde oluşan yapıya ait tüm faaliyet kalemlerinin bir araya gelmesini kapsamaktadır. Onarma ise; eskimiş bir binanın ihtiyaç duyulan bölgelerinin restore edilmesi, tadilat işlerinin yapımı ile yenilenmesini ifade etmektedir.

İmar Kanunu’nun 3194 sayılı 5. Maddesinde yer alan inşaat ve onarma işlerinin tanımı, “ karada ve suda, daimi veya muvakkat (geçici); resmi ve hususi (özel) yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler ” olarak ifade edilmiştir. Bayındırlık Bakanlığı ise; makine, cihaz ve tesisat malzemelerinin satın alınması ve montajı da inşaat işi olarak uygulamada kabul görmüştür.

Bir yatırım projesinin gerçekleştirilmesi, çeşitli iş bölümlerinin bir araya gelmesi ile mümkündür. Etüt, proje, inşaat, makine ve teçhizat temini, montaj ve tamamlama inşaatı şeklinde bölümlerdir. Bu bölümlerde etüt aşaması genellikle idarece yapılmakta, ya da ayrı bir ihale konusuna girmektedir. İdare kendi bünyesi ki personel kadrosuyla etüt çalışmasını yapamıyor ise, günümüzde birçok örneği olan proje yönetim firmalarından destek alarak istediği sonuca ulaşabilir.

Diğer aşamalar, özellikle malzeme temini, montaj ile inşaat, ayrı ayrı ihale edilmekte ya da tek bedel üzerinden ve anahtar teslimi şartı ile aynı firmaya yüklenilmektedir. Bu durumda; malzeme sağlanması, satın alma, mühendislik ve montaj işlerini inşaat işinden ayırmanın zor olacağı düşüncesiyle faaliyetin veya yüklenimin tamamı GVK’ nun 42. Maddesi hükmü içerisinde değerlendirilmektedir. (Kızılot, 2014: 78)

91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde de KDV tevkifatı uygulaması açısından yapım işlerinin; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, tünel, yeraltı treni, köprüyol, 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, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, yenileme, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsadığı, ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlerinde yapım işleri kapsamında değerlendirileceği, ancak bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde yapım işiyle birlikte değerlendirilmeyeceği açıklamasına yer verilmiştir.

Aynı durum kooperatif inşaat yapım işleri içinde geçerlidir. Ayrıca, VUK' un 269. Maddesi hükmü karşısında, gemi inşaat ve onarma işleri de 42. Maddeye göre vergilendirilmektedir. (Coşkun, 1971: 22 – Kızılot, 2014: 79)

4.1.2.2. İşin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde bir diğer özel vergilendirme şartı, inşaat ve onarma işini başkası hesabına taahhüt gereğince uygulanmasıdır. Anlaşmanın şekil şartı aranmadığı gibi, kamu kurum ve kuruluşları arasında veya özel kurum ve kuruluşlar nezdinde de yapılabilmektedir.

Özel inşaatlar olarak nitelendirilen inşaat türleri (apartman inşaat edip daire, kat, dükkân ve kat karşılığı arsa anlaşmaları) GVK' nun 42. Maddesi kapsamına girmemektedir. Bahsettiğimiz düzenlemelere ait, Maliye Bakanlığı ve Danıştay'da görüş birliği hâkimdir. (Kızılot, 2014: 80)

4.1.2.3. İnşaat ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması

Özel vergileme sisteminin uygulanmasının diğer koşulu da, yapılan işin birden fazla takvim yılına yaygın olması, yani sarkmasıdır. Söz konusu bir takvim yılını oluşturan on iki aylık dönemden ziyade, yapılan işin bir sonraki yıl içinde devam etmesi veya tamamlanması kastedilmektedir. Toplam sürenin bir yıl olması mecburi değildir.

Örneğin; 2014 yılının Kasım ayında sözleşmesi yapılan inşaat işinin, 2015 yılının Şubat ayında tamamlanması ve işin toplam süresinin dört aylık dönemde biteceği öngörülmektedir. Bu iş yıllara yaygın inşaat ve onarma olarak kabul edilir. İşin yıllara yaygın olup olmadığı, yapılan sözleşme hükümlerinde açıkça belirtildiğinden, başladığı yıldan, sonraki yıla sarkıp sarkmadığı saptanabilmektedir.

Faaliyetin konusu inşaat ve onarma işi olsa ve taahhüt gereği yapılırsa dahi, başladığı takvim yılı içinde bitiyorsa, özel vergileme sistemine tabi tutulamayıp, kazanç veya zararı genel hükümler çerçevesinde değerlendirilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin bitiminde belirlenmekte ve vergileme yöntemleri de bu süreci takiben uygulanabilmektedir. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü minimize etmek amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir. (Kızılot, 2014: 80)

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddeleri uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara ödedikleri hakediş bedellerinden, hakediş sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dâhil olmak üzere) % 3 oranında¹⁵ vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. (Kızılot, 2014: 81 - GVK Md. 94 ve 5520 s. KVK Md. 15)

4.1.3. Özellikli Danıştay Kararları ve Özelgeler

İnşaat ve onarım işleri ile yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamında özellikli Danıştay kararları ve özelgeler (müktezalar) ile ilgili örneklerden bazıları aşağıda verilmiştir.

¹⁵ Kesinti oranı, 2006/11447 ve 2006/11449 sayılı BKK ile 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 3 olarak uygulamaya girmiştir.

- ❖ **Aynı yılda başlayıp bitirilen fakat bazı formaliteler nedeniyle bir sonraki yılda geçici kabulü yapılan inşaatın yıllara yaygın olduğu kabul edilmemesi;**

1968 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda, Hereke içme suyu inşaatına ait hakediş bedellerinden vergi tevkifatı yapmadığı saptanan yükümlü kurum adına ikmalen salınan gelir vergisi ve kesilen kusur cezasını; mukavele hükümlerine göre Hereke içme suyu inşaatının, yıllara yaygın bir inşaat olmadığı, zira mukavelede işin başlama ve bitim tarihinin 1967 yılı olduğu, hakediş bedellerinin tamamen 1967 yılında ödendiği ve bazı nedenler yüzünden geçici kabulün 14.02.1968 tarihinde yapılmasının, işin yıllara sarkan bir iş olduğunu göstermediği gerekçesiyle terkin eden Temyiz Komisyonu kararı, aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de yerinde görüldüğünden, Vergi Dairesince açılan davanın reddine oybirliğiyle karar verilmiştir. (Dn. 4. D.'nin 09.05.1973 gün ve E. 1972/1118, K. 1973/2603 sayılı Kararı)

- ❖ **Malzeme hariç, işçilik olarak taahhüt edilen işlerin projesine uygun olarak gerçekleştirilmesi durumunda, inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi;**

3065 sayılı KDVK' na 3393 sayılı Kanun ile eklenen geçici 8. Madde; net alan 150 metre kareye kadar olan konutların teslimi ile konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri, 31.12.1992 tarihine kadar KDV' den istisna edilmiştir. Ancak, gerek müteahhitlerin gerekse kooperatiflerin mal ve hizmet alışları aynı Kanun'un 1. maddesi gereğince vergiye tabi tutulmuştur. Öte yandan, malzeme hariç işçilik olarak taahhüt edilen işlerin inşaatın projesine uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde inşaat taahhüt işi olarak mütalaa edildiğinden, kooperatife yapılan işçiliklerde Kanun'un geçici 8. maddesi göre istisna uygulanması gerekmektedir. (28.05.1993 gün ve B.07.0.GEL.0.80/85-09-31 sayılı MGB' nin Özelgesi)

- ❖ **Sözleşmeye istinaden başkalarına yaptırılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işi, yıllara yaygın inşaat olarak kabul edildiği;**

İnceleme raporuna ekli Petrol Ofisi yazısının ve Petrol Ofisi Genel Müdürlüğü tarafından gönderilen belgelere ekli “ Genel Müdürlük Kararı ” örneğinin incelenmesinde; söz konusu inşaatla ilgili olarak düzenlenen sözleşmenin, tesislerin

inşa ettirilmesine ait olup, ofislerince yaptırılan diğer inşaatların yükleniciler ile akdedilen sözleşmeler niteliğinde olduğu, ofisleriyle davanın eşi arasında düzenlenen sözleşmeye göre inşaat müteahhidi oldukları daha sonra, ofislerinin onayını almak suretiyle Ankara 10. Noterliğince düzenlenen sözleşmeye göre sözü geçen inşaat müteahhitliğinin bütün vecibe ve sonuçları ile birlikte davalının eşine devredildiği ve hakediş tutarının ilgililere ödendiği anlaşılmıştır. Bu durumda, anlaşmazlığın, 193 sayılı GVK'nin 42. 43. ve 44. Maddelerinde özel olarak düzenlenen bir sözleşmeye bağlı olarak başkalarına ve birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarma işlerine ilişkin defter tutmak, belge düzenlemek ve beyanname vermek suretiyle kabul edilmiş iken, anılan kanunun 37/4. Maddesinden bahisle tarhiyatın terkininde isabet görülmüştür. (Dn. 4. D.'nin 09.05.1973 gün ve E. 1972/1118, K. 1973/2603 sayılı Kararı)

4.2. İŞE BAŞLAMA

İhalesi yapılan inşaat ve onarım taahhüt işlerinde, yüklenici firma tarafından işe başlama tarihinin belirlenmesinde yaşanan belirsizliklerin çözümü için belirli aşamaların gerçekleşmesi ile tespit edilmektedir. Yüklenici çıktığı ihaleyi alırsa, sözleşme ile teknik şartnamelerle işi yapacağını taahhüt ederek süreç başlatılır.

GVK'nda işe başlama tarihi hakkında açık bir düzenlemeye yer verilmediği gibi bildirimlerin yapılması açısından da ayrı bir öneme sahip olduğu aşikârdır. Sözleşmede işe başlama tarihinin yer alması halinde, geçerli olan işe başlama tarihi olarak kabul edilir.

Sözleşmede işe başlama tarihi ile ilgili bir hüküm yok ise, inşaat ve onarım işinin yapılacağı yerin, taahhüt sahibine teslim edilmesinin¹⁶ akabinde, işe başlama tarihi olarak esas alınır. Konuya ilişkin, Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı da aşağıda paylaşılan işe başlama tarihiyle ilgili özeldesıyla desteklenmiştir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin birden fazla yıla yaygın olması gerekli olup, bu kapsama giren işlerde işin başlangıç tarihi; yapılan sözleşmede işin yer teslimi

¹⁶ Yer teslimi, olarak telaffuz edilir. Tarafların inşaatı yapılacak yeri, mevcut haliyle teslim alanla, teslim edenin karşılıklı imzalarının alındığı tutanaktır.

öngörölmüş ise yerin teslim edildiğı tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunlardan hiç biri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihtir. (MB'nin, 02.06.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5138-9-20504 sayılı Özelgesi)

İnşaat ve onarma işlerinde işe başlamanın gerçekleşmesi bazı durumlar ile mümkündür. Birinci durum, ihalenin alınması veya taahhüdün imzalanmasıdır. Bu tür sözleşmelerde, taahhüdün imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi olarak kabul edilecektir. İkinci durum ise, ihale sözleşmesinde, işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin belirlenmesidir. Bu tür sözleşmelerde ise, işe fiilen yer tesliminden sonra başlanacağı belirtilmiş olup, işyeri teslim tutanağının düzenlendiğı tarihin, işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir. (Kızılot, 2014: 121-122)

Konuyu bir örnek ile pekiştirecek olursak; Sözleşme tarihi 15.11.2005, yer teslim tarihi 28.11.2005 olan özelge konusu inşaat işine bu tarihte başlanması gerekirken, inşaat alanının ağaçlarla kaplı olması nedeniyle işe başlanılmamasının (...) İl Milli Eğitim Müdürlüğü'ne bildirilmesi üzerine, alınan Milli Eğitim Müdürlüğü'nün 27.12.2005 gün ve 27422 sayılı yazılarında alanın inşaatı uygun hale getirildiğinin bildirildiğı anlaşılmış olup, 27.12.2005 tarihinin işe başlama tarihi olarak kabul edilmesi ve iş tamamlanma süresi 240 gün olan söz konusu inşaat işinin yıllara sâri inşaat ve onarım işi olarak kabul edilerek yapılacak istihkak ödemelerinden GVK'nin 94. maddesinin 3 numaralı bendinin hükmü gereğince tevkifat uygulanmasının yapılması gerekmektedir. (GİB'in 27.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.40/4076-112/31824 sayılı özelgesi)

4.3. MÜŞTEREK (ORTAK) GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMAN GİDERLERİNİN PAYLAŞTIRILMASI

4.3.1. Genel Açıklama

Gelir Vergisi Kanunu'nun yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde veya yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin, diğer işlerle birlikte yapılması halinde oluşan müşterek (ortak) genel giderler ve amortismanların, pay edilmesine ilişkin 17.12.2003

tarih ve 5024/7 sayılı değişiklik ile beraber 43. madde hükmü gereğince, belli esaslar çerçevesince dağıtımın yapılacağı açıklamalara yer verilmiştir.

- 1- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti oranında,
- 2- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti oranında,
- 3- Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle ilgili sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre oranlanması ile dağıtımın yapılacağı belirtilmiştir.

4.3.2. Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde müşterek genel giderlerden bahsedilebilmesi için, birden fazla inşaat ve onarım işlerinin veyahut bir inşaat ve onarım işi ile birlikte başka bir faaliyet konusunda işin olması gerekmektedir.

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş bedellerin birbirine olan nispeti oranında dağılması gerekir. Bu kapsamda örnek bir uygulama ile konuyu daha da açıklığa kavuşturalım.

Örnek Uygulama 1: Aynı dönemde yıllara yaygın, üç inşaat ve onarım işlerini yapmakta olan, ABC A.Ş. firmasının ilgili projeleri için toplam müşterek faaliyet giderleri 120.000,00 TL'dir.

- 1. Proje Toplam Maliyet Bedeli : 2.400.000,00 TL
 - 2. Proje Toplam Maliyet Bedeli : 1.680.000,00 TL
 - 3. Proje Toplam Maliyet Bedeli : 720.000,00 TL
- Üç Projenin Toplam Maliyet Bedeli : 4.800.000,00 TL'dir.**

Buna göre, müşterek genel giderlerin, ilgili projeler nispetinde dağıtımını aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.1 Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı – Uygulama 1

Proje No	Yapılan Harcama Bedelleri	Toplam Harcamanın Projeler Nispetine Oranı (%)	Toplam Müşterek (Ortak) Maliyet Bedeli	Projeye Payına Düşen Ortak Genel Gider Bedeli
1. Proje	2.400.000,00 TL	50	120.000,00 TL	60.000,00 TL
2. Proje	1.680.000,00 TL	35		42.000,00 TL
3. Proje	720.000,00 TL	15		18.000,00 TL
Toplam	4.800.000,00 TL	100	120.000,00 TL	120.000,00 TL
Not: Genel Giderler (120.000,00 TL), Toplam Proje Maliyetlerinin (4.800.000,00 TL) % 2,5 oranına isabet etmektedir.				

GVK' nun 43. maddesinde yer alan “diğer işler” kavramı ticari kazancın veya kurum kazancının kaynağını teşkil eden bir ticari organizasyonun varlığını gerektiren ve süreklilik arz eden işletme faaliyetleridir. Bu nedenle işletmenin aktifinde yer alan amortismanı tabi iktisadi kıymetlerin, menkul ve gayrimenkul malların satılması, kiraya verilmesi, bankadaki mevduat dolayısıyla faiz geliri elde edilmesi, eldeki yabancı paralar için oluşan kur farkları gibi arızı faaliyetler işletmenin devamlılık arz eden faaliyetleri olarak değerlendirilmemelidir. Buna bağlı olarak, bu işlemlerden elde edilen satış veya hasılat bedellerinin ortak genel giderlerinin dağıtımında dikkate alınmaması gerekir. Tersine bir uygulamaya gitmek madde hükmünün konuluş amacı dışına çıkmaktadır. Zira daha önce değinildiği gibi kanun, dağıtılacak müşterek genel giderlerle hâsılât kalemleri arasında “illiyet bağı” aramaktadır. Yani genel giderler esas itibarıyla ortaya çıkmaları ve büyümelerine sebep olan faaliyetlerin satış veya hâsılatları oranında dağıtılmalıdır. Bu tür giderlerin oluşum ve büyümesinde dikkate değer hiçbir katkısı olmayan işletme aktifine kayıtlı iktisadi kıymetler ile menkul ve gayrimenkul malların satışı, kirası, kur farkları ve mevduat faizleri gibi gelirler için müşterek genel giderlerden pay verilmesi Kanun hükmüne uygun değildir. (Yumuşak, 1993: 53-55)

Ancak, Maliye Bakanlığı'nın ve Danıştay'ın aksi yönde görüşleri mevcuttur.

“ Ticari bir organizasyonun belli faaliyetlerle doğrudan ilgili olmayan ortak genel giderlerinin organizasyon içinde gelir elde etmek için yapılan her türlü işlemde elde edilen hakediş ve hasılatla pay verilmesi gerektiği ” belirtilmiştir. (14.04.1992 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114-36/15541 sayılı MB' nın Özelgesi – Yılmaz, 2004: 140)

“ GVK' nun 43. Maddesine göre müşterek genel giderlerin, gelirlere göre dağıtımı esnasında demirbaş ve gayrimenkul kira ve satış gelirleri, iştirak gelirleri, makine kiralari ile kur farkı gelirlerinden oluşan diğer gelirlere de pay verilmesi müşterek genel giderler bu gelirlerle de ilgili olduğundan yerindedir. ” (24.04.1998 tarih ve 1998/1573 sayılı Danıştay 4. Dairesinin Kararı – Kızılot, 2014: 126) görüşleri yer almaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle yapılması halinde bu işlerin tümü için yapılan genel giderler, inşaat ve onarım işlerine istinaden harcamalar ile diğer işlere ait satış veya hasılat bedelleri nispetinde dağıtılması gerekir. Konuya ilişkin yine örnek bir uygulama ile sistemin işleyişi değerlendirilecektir.

Örnek Uygulama 2: YNK A.Ş. firması aynı yıl içerisinde yıllara yaygın, üç inşaat ve onarım işleri ile birlikte, mobilya alım-satım ticareti ve nakliye işleri faaliyetlerinde bulunmuştur. Söz konusu faaliyetlere ilişkin veriler aşağıdaki gibidir;

İnşaat ve Onarım İşleri Maliyetleri;

- (A) İnşaat Projesi Toplam Maliyet Bedeli : 2.640.000,00 TL
- (B) İnşaat Projesi Toplam Maliyet Bedeli : 1.320.000,00 TL
- (C) İnşaat Projesi Toplam Maliyet Bedeli : 660.000,00 TL
- Üç Projenin Toplam Maliyet Bedeli : 4.620.000,00 TL'dir.**

Diğer İşlere Ait Satış Hasılatları;

- (D) Mobilya İşleri Satış Hasılatı Bedeli : 1.650.000,00 TL
- (E) Nakliye İşleri Hasılat Bedeli : 330.000,00 TL
- Diğer İşlerin Toplam Hasılat Bedeli : 1.980.000,00 TL'dir.**

YNK A.Ş. firmasının ilgili faaliyetler için harcadığı toplam müşterek genel giderleri 160.000,00 TL'dir. Buna göre, müşterek genel giderlerin, ilgili faaliyetler nispetinde dağıtımı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.2 Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı – Uygulama 2

Faaliyet Türü	Yapılan Harcama ve Satış Hasılatı Bedelleri	Harcama ve Hasılatın Faaliyetler Nispetine Oranı (%)	Toplam Müşterek (Ortak) Maliyet Bedeli	Faaliyet Payına Düşen Ortak Genel Gider Bedeli
(A) İnşaat Projesi	2.640.000,00 TL	40	160.000,00 TL	64.000,00 TL
(B) İnşaat Projesi	1.320.000,00 TL	20		32.000,00 TL
(C) İnşaat Projesi	660.000,00 TL	10		16.000,00 TL
(D) Alım-Satım Tic.	1.650.000,00 TL	25		40.000,00 TL
(E) Nakliye İşleri	330.000,00 TL	5		8.000,00 TL
Toplam	6.600.000,00 TL	100	160.000,00 TL	160.000,00 TL

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile birlikte diğer faaliyet işlerinde bulunulması halinde, müşterek genel giderlerin, yukarıda ki örnek uygulamada olduğu gibi dağıtılması gerekir. Söz konusu genel giderlerin, hangi işe ait olduğunun ayrımı öncesinde saptanabiliyorsa, bu uygulamanın yapılmasına ihtiyaç duyulmayacak ve doğrudan gider kalemleri hesabına atılacaktır.

4.3.3. Müşterek (Ortak) Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

GVK' nun 43. maddesinin üçüncü bendinde yer alan açıklamaya göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her iş için kullanıldıkları gün sayısına göre oranlanması ile dağıtımın yapılacağı hükmü yer almaktadır.

Kanunda belirtilen hükme göre, makine ve teçhizatlarının kullanılmayan günleri için nasıl bir işlem yapılacağı konusu, tartışmaları beraberinde getirmektedir. Amortismanların dağıtımına ilişkin doktrindeki farklı görüşler olduğu gözlenmektedir.

İktisadi kıymet yılın belirli günlerinde kullanılmazsa, kullanılmadığı boş günler hiç dikkate alınmadan direkt ilgili inşaat ve onarım işinde kullanılan günlerin bütün işlerdeki toplam kullanım gününe oranlanması ile dağıtım gerçekleştirilir. (Şenyüz, 2007: 101) Yine aynı görüşe sahip başka bir açıklama ise;

Birden fazla işte kullanılmayan, yani yalnız bir işte kullanılan tesisat, makine ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtımına tabi değildir. Bunların amortismanları doğrudan kullanıldıkları işin maliyetine dâhil edilir. Birden fazla işte kullanılıyor ise, her işte kullanıldıkları gün sayıları izlenir. Çünkü dağıtımda kullanım süresi dikkate alınır. Amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılmadığı işlere pay verilmez. (Yılmaz, 2006: 150)

GVK’ nun amortismanların dağıtılması ile ilgili 43/3. maddesi, uygulamada görülen bazı sorunlara çözüm getirmekten uzaktır. Şöyle ki; mahiyetleri itibariyle hangi işte ne kadar, diğer işte ne kadar kullanıldığının saptanmasına olanak bulunmayan tesislerin varlıkları düşünüldüğünde, amortismanların nasıl dağıtılacağı konusunda kanunda herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. Aynı şekilde, tesisat, makine ve ulaştırma vasıtaları çalışmadan boş durdukları zaman bu günler nasıl değerlendirilecektir sorusu yanıtsız kalmaktadır. Anılan kanun 3. fıkrası bu sorulara cevap vermekten uzaktır. (Kızılot, 2014: 131)

Kızılot’ un, bahsi geçen konular için yapmış olduğu açıklamaların tamamına katılmaktayız. Uygulamada işleyiş, çalışmanın olmadığı günler için amortisman hesaplaması göz önüne alınmayıp, kullanılan günlerin birbirine oranlanması nispetinde dağıtım yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gerçek maliyetin belirlenmesi amacına daha iyi hizmet eden, amortisman ayrılmasında iktisadi kıymetin kullanılmadığı günlerin dikkate alınması gerektiği düşüncesindeyiz. Şöyle ki; iktisadi kıymetin kullanılmadığı günlere isabet eden kısımlar müşterek (ortak) genel gider kabul edilerek dağıtımına tabi tutulmalıdır.

İktisadi kıymet için hesaplanan amortisman fiilen çalışan günlere göre inşaat projelerine dağıtılacaktır. Çalışılmayan günlere isabet eden kısım ise, müşterek (ortak) genel gider olarak dağıtımına tabi tutulmalıdır. Bu konuda, Maliye Bakanlığı’ nın vermiş olduğu görüşü; “ ...tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş bırakıldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek o yolla dağıtımına tabi tutulacaktır ” şeklinde ilgili özelge ile yayımlanmıştır. (05.12.1994 tarih ve 11043-001/14088 sayılı MB’nin Özelgesi – Kızılot, 2014: 132)

Kanun 43/3. maddesine göre, farklı görüşlerin olduğu bir ortamda konuları daha yakından irdelemek için örnek uygulamalara yer verilmiştir.

İktisadi kıymetlerin çalışmayan kısımları dikkate alınarak ve/veya alınmayarak, iki farkı görüşün örnek uygulamalarla değerlendirilmesi yapılacaktır.

❖ **Yılın tamamında kullanılan bir kamyonun, müşterek amortisman dağıtımı;**

Örnek Uygulama 1: XYZ A.Ş. firması üç ayrı yıllara yaygın inşaat ve onarma projeleri işi ile birlikte ayrıca, hırdavat alım-satım ticareti yapmaktadır. Firma, toplam dört ayrı lokasyonda faaliyetlerini idame ettirmektedir. Şirketin duran varlıklarında kayıtlı değeri 160.000,00 TL, amortisman oranı % 20 olan kamyonunu dört işinde de kullanmaktadır. Kamyonun kullanıma ilişkin gün verileri aşağıdaki gibidir; (Not: Yıl, 360 gündür.)

➤ (A) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı	: 126 Gün
➤ (B) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı	: 72 Gün
➤ (C) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı	: 36 Gün
➤ (D) Hırdavat Alım-Satım İşleri Gün Sayısı	: <u>126 Gün</u>
Dört Faaliyette Kullanılan Toplam Gün Sayısı	: 360 Gün

Verilere göre, bir yıl içinde kamyonun çalışılmayan gün sayısı yoktur. Yapılacak işlem, öncelikle hangi işte yıl boyunca kullanıldığının oranlanması hesaplanacaktır.

➤ (A) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı	: % 35
➤ (B) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı	: % 20
➤ (C) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı	: % 10
➤ (D) Hırdavat Alım-Satım İşleri Kullanım Oranı	: <u>% 35</u>
Dört Faaliyetin Toplam Kullanım Oranı	: % 100

Bu bilgiler doğrultusunda, amortismanın (100.000,00 TL X % 20 = 20.000,00 TL) kullanılan gün sayısına göre dağıtımı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.3 Müşterek (Ortak) Amortisman Giderinin Dağıtımı – Uygulama 1

Faaliyet Türü	Faaliyetlere Göre Kamyonun Çalışma Gün Sayıları	Çalışma Gün Sayısının Toplam Çalışma Gün Sayısına Oranı (%)	Toplam Müşterek (Ortak) Amortisman Gideri	Faaliyet Payına Düşen Ortak Amortisman Gideri
(A) İnşaat Projesi	126	35	20.000,00 TL	7.000,00 TL
(B) İnşaat Projesi	72	20		4.000,00 TL
(C) İnşaat Projesi	36	10		2.000,00 TL
(D) Alım-Satım Tic.	126	35		7.000,00 TL
Toplam	360	100	20.000,00 TL	20.000,00 TL

❖ **Yılın tamamında kullanılmayan bir Ekskavatörün (Kato/Kepçe), müşterek amortisman dağıtımı;**

Örnek Uygulama 2: Mutlu A.Ş. firması yıllara yaygın inşaat ve onarma projelerinde kullandığı ekskavatörün duran varlıklarında kayıtlı değeri 200.000,00 TL, amortisman oranı % 20 olan ekskavatör üç ayrı işinde de kullanılmaktadır. Ekskavatörün kullanıma ilişkin gün verileri aşağıdaki gibidir; (Not: Yıl, 360 gündür.)

- (A) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 128 Gün
- (B) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 112 Gün
- (C) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 80 Gün
- Üç Faaliyette Kullanılan Toplam Gün Sayısı : 320 Gün**

Verilere göre, bir yıl içinde ekskavatörün çalışılmayan gün sayısı vardır. (Yıl: 360 gün – 320 Çalışılan gün = 40 Çalışılmayan gün sayısı)

Yapılacak işlem, öncelikle ekskavatörün hangi işte yıl boyunca kullanıldığının oranlanması hesaplanacaktır.

- (A) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 40
- (B) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 35
- (C) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 25
- Üç Faaliyetin Toplam Kullanım Oranı : % 100**

Bu bilgiler doğrultusunda, amortismanın (200.000,00 TL X % 20 = 40.000,00 TL) kullanılan gün sayısına göre dağıtımı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.4 Müşterek (Ortak) Amortisman Giderinin Dağıtımı – Uygulama 2

Faaliyet Türü	Faaliyetlere Göre Ekskavatörün Çalışma Gün Sayıları	Çalışma Gün Sayısının Toplam Çalışma Gün Sayısına Oranı (%)	Toplam Müşterek (Ortak) Amortisman Gideri	Faaliyet Payına Düşen Ortak Amortisman Gideri
(A) İnşaat Projesi	128	40	40.000,00 TL	16.000,00 TL
(B) İnşaat Projesi	112	35		14.000,00 TL
(C) İnşaat Projesi	80	25		10.000,00 TL
Toplam	320	100	40.000,00 TL	40.000,00 TL

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kullanılan ekskavatörün, her iş için kullanılan gün sayına göre amortisman dağıtımı gerçekleştirilmiştir. Ancak, ekskavatörün yıl içinde kullanılmadığı 40 gün için bir dağıtım yapılamamış ve gider kaydedilememiştir. Bunun sebebi, GVK’ nun 43/3. maddesindeki hükmün yorumudur ve verdiğimiz örnekte, kanun şümulünden ibarettir. Söz konusu işleyiş, firma açısından gider gösterilemediği için, kayba dönüşmüştür. Firmanın bu işleymen zararını şu şekilde hesaplayabiliriz; ekskavatörün yıl içinde çalışılmayan 40 günün, 360 güne oranı % 11’dir. Müşterek Toplam Amortisman Gideri: 40.000,00 TL X % 11 Kayıp Oran = 4.400,00 TL gider yazılamayan tutar, zarar tespiti olarak yorumlanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gerçek maliyetin belirlenmesi amacına daha iyi hizmet eden ve desteklediğimiz görüşün, amortisman dağıtımı sırasında, iktisadi kıymetin kullanılmadığı günlere isabet eden kısımlar, müşterek (ortak) genel gider kabul edilerek dağıtımına tabi tutulması gerektiğini daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik. Konuyu bu yönüyle değerlendireceğimiz örnek uygulamayı aşağıda paylaşıyoruz.

❖ **Yılın belirli periyotlarında kullanılan bir Ekskavatörün (Kato/Kepçe), müşterek amortisman gider dağıtımı ile kullanılmayan periyotlar için de genel gider dağıtımının uygulanması;**

Örnek Uygulama 3: Mutlu A.Ş. firması yıllara yaygın inşaat ve onarma projelerinde kullandığı ekskavatörün duran varlıklarında kayıtlı değeri 280.000,00 TL, amortisman oranı % 20 olan ekskavatör dört ayrı işinde de kullanılmaktadır. Ekskavatörün kullanıma ilişkin gün verileri aşağıdaki gibidir; (Not: Yıl, 360 gündür.)

- (A) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 105 Gün
- (B) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 90 Gün
- (C) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 75 Gün
- (D) İnşaat Projesinde Kullanım Gün Sayısı : 30 Gün

Dört Faaliyette Kullanılan Toplam Gün Sayısı : 300 Gün

Verilere göre, bir yıl içinde ekskavatörün çalışılmayan gün sayısı vardır. (Yıl: 360 gün – 300 Çalışılan gün = 60 Çalışılmayan gün sayısı) Yapılacak işlem, öncelikle ekskavatörün hangi işte yıl boyunca kullanıldığının oranlanması hesaplanacaktır.

- (A) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 35
- (B) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 30
- (C) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 25
- (D) İnşaat Projesinde Kullanım Oranı : % 10

Dört Faaliyetin Toplam Kullanım Oranı: % 100

Bu bilgiler doğrultusunda, amortismanın (280.000,00 TL X % 20 = 56.000,00 TL) kullanılan gün sayısına göre dağıtımını aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.5 Müşterek (Ortak) Amortisman Giderinin Dağıtım – Uygulama 3

Faaliyet Türü	Faaliyetlere Göre Ekskavatörün Çalışma Gün Sayıları	Çalışma Gün Sayısının Toplam Çalışma Gün Sayısına Oranı (%)	Toplam Müşterek (Ortak) Amortisman Gideri	Faaliyet Payına Düşen Ortak Amortisman Gideri
(A) İnşaat Projesi	105	35	56.000,00 TL	19.600,00 TL
(B) İnşaat Projesi	90	30		16.800,00 TL
(C) İnşaat Projesi	75	25		14.000,00 TL
(D) İnşaat Projesi	30	10		5.600,00 TL
Toplam	300	100	56.000,00 TL	56.000,00 TL

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kullanılan ekskavatörün, her iş için kullanılan gün sayısına göre amortisman dağıtımını gerçekleştirilmiştir. Ekskavatörün yıl içinde kullanılmayan 60 gün için, müşterek genel gider dağıtım tutarını şu şekilde hesaplayabiliriz;

Ekskavatörün yıl içinde çalışılmayan 60 günün, 360 güne oranı % 17’dir. Müşterek Toplam Amortisman Gideri: 56.000,00 TL X % 17 Genel Gider Oranı = 9.520,00 TL müşterek genel giderin dağıtımı aşağıdaki şekilde olacaktır.

Tablo 4.6 Müşterek (Ortak) Genel Giderlerin Dağıtımı – Uygulama 3

Faaliyet Türü	Faaliyetlere Göre Ekskavatörün Çalışma Gün Sayıları	Çalışma Gün Sayısının Toplam Çalışma Gün Sayısına Oranı (%)	Toplam Müşterek (Ortak) Genel Gider Maliyet Bedeli	Faaliyet Payına Düşen Ortak Genel Gider Tutarı
(A) İnşaat Projesi	105	35	9.520,00 TL	3.332,00 TL
(B) İnşaat Projesi	90	30		2.856,00 TL
(C) İnşaat Projesi	75	25		2.380,00 TL
(D) İnşaat Projesi	30	10		952,00 TL
Toplam	300	100	9.520,00 TL	9.520,00 TL

Son ve 3. Örnek uygulamamızda, amortismanların ekskavatörün çalıştığı günlere göre dağıtımı ile çalışmadığı günlere ilişkin de, genel gider kalemini hesaplanarak dağıtımını gerçekleştirdik. Sonuç itibariyle, Amortisman Giderleri 56.000,00 TL + 9.520,00 TL Genel Giderler olmak üzere, Mutlu A.Ş. firması toplamda 65.520,00 TL gider kaydı oluşturmaktadır. Böylelikle şirketin, 9.520,00 TL gider kalemi kaybı engellenmiş olacaktır. Uygulamanın bu yönde yapılması gerektiği kanaatindeyiz.

4.4. GEÇİCİ KABULDEN SONRA YAPILAN GİDERLER VE ALINAN İSTİHKAKLARIN DURUMU

GVK’ nun 44. madde hükmünde, inşaat ve onarma işlerinde işin bitimini konu olan açıklamalar uyarınca, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Geçici kabulden sonra yapılan giderler ile alınan istihkakların durumunu ilişkin olarak, aynı madde hükmünde yer alan, aşağıda yapılan açıklama ile açıklığa kavuşturulmuştur. İşin, bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınacağı ifade edilmektedir.

4.5. ZAMANAŞIMI

4.5.1. Tanımı

GVK’ nun 42. maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden dekapaj işleri de dâhil olmak üzere, inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte, tamamı o yılın geliri sayılmakta ve mezkûr yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Diğer bir ifade ile vergi alacağı (vergiyi doğuran olay) bu işlerin tamamlandığı yılda meydana gelmektedir. Bu sebeple, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde zaman aşımı süresi, yıllara yaygın inşaat işinin bittiği yılı izleyen takvim başından itibaren başlamaktadır. (Altındağ, 2001: 558)

Genel bir ifadeyle zamanaşımı, bir hakkın kazanılması veya kaybedilmesi için kanunda belirtilen sürenin geçmiş olması anlamını ifade eder. Genel hukukta, zamanaşımı ve sükûtu hak süresi birbiriyle yakınlık gösterse de farklı kavramlar olup tanımlamaları şu şekildedir. (Kızılot, 2014: 143)

- Sükûtu Hak : Bir hakkın kanunda belirtilen süre içinde kullanılması halinde, o hakkın ortadan kalkmasını, düşürmesini ifa etmektedir.
- Zamanaşımını : Hakkın sükûtta olduğu gibi ortadan kalkmadığı, talep ve dava hakkının düştüğü ve bu haktan yararlanmanın defî olarak ileri sürülmesi gerektiğini ifade etmektedir.

İki tür zamanaşımı süresi söz konusudur. Bunlar; tahsil ve tarh zamanaşımalarıdır. Tahsil zamanaşımı 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’ da, Tarh zamanaşımı ise, VUK’ nda yer almaktadır. (Kaneti, 1986/1987: 124)

- Tahsil Zamanaşımı : Ödeme vadesine ulaşmış bulunan verginin tahsil edilebilirlik süresini içermektedir.
- Tarh Zamanaşımı : Verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilebilmesiyle ilgilidir. Tarh zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilemezse vergi zamanaşımına uğramaktadır.

4.5.2. Zamanaşımı Süresi

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamak üzere beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliği edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır. (Kızılot, 2014: 143)

Kanun maddesinde her ne kadar bu hüküm de yer alsa, uygulamada vergi memurları, tebligatları yetiştiremedikleri veya geç fark ettikleri durumlarda, bağlı oldukları amirlerinin vermiş olduğu yetkiyle ilgili mükellefin hesabına sembolik olarak, 1,00 TL yatırılarak, işlemin zamanaşımına uğraması engellenmekte ve tahakkuk eden yeni bir, 5 (beş) yıl zamanaşımı süresi doğmaktadır.

Vergi dairesince matrah takdiri için, takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur ve takdir komisyonundaki işlemler süresince zamanaşımı işlemmez. Bu durum, takdir komisyonu, kararının vergi dairesine tevdi edildiği güne kadar devam etmektedir. VUK' nun 13. maddesi hükmü gereğince, “mücbir sebep” olarak nitelendirilen özellikli durumların gerçekleşmesi halinde, yukarıda bahsettiğimiz üzere süreler işlemeyip, durdurulur. (Kızılot, 2014: 143)

4.5.2.1. Zamanaşımını Durduran Haller

Zamanaşımı kurumu mükellefin yararına sonuçlar doğurduğundan, vergi alacaklısının da yararının gözetilmesi ve böylece bir dengenin sağlanması amacıyla vergi hukukunda zamanaşımını durduran ve kesen hallere yer verilmiştir. Aşağıdaki belirtilen hallerde zamanaşımı işlememekte ve durmaktadır. (Akın, 2007 alomaliye.com)

- a) Vergi Dairesinin matrah takdiri için Takdir Komisyonuna başvurusu,
- b) Mücbir sebep hali (Bu durumda, tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzamaktadır (VUK, m. 15/1).
- c) Mükellefe vergi/ceza ihbarnamesi tebliği,
- d) Vergi dairelerinin takdir komisyonu kararlarına karşı dava açmaları, (Kanunlarda bu konuda bir hüküm yer almayıp, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, bu durumda zamanaşımının durdurulması gerektiğini kabul etmiştir.)

VUK’ nda sadece tahakkuk zamanaşımının durmasından ve tahakkuk zamanaşımını durduran hallerden söz edilmiş olup, tahakkuk zamanaşımının kesilmesinden söz edilmemiştir.

4.5.2.2. Cezalarda Zamanaşımı

Ceza kesmede zamanaşımı da (VUK, m. 374) tahakkuk (tarh) kapsamında yer almaktadır. Buna göre; (Akın, 2007 alomaliye.com)

- a) Vergi ziya-ı cezasında, cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 (beş) yıl,
- b) Özel usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 5 (beş) yıl,
- c) Usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak 2 (iki) yıl, olarak belirlenmiştir.

Ancak, vergi ziya-ı ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde, ceza, vergi ziya-ı cezasının zamanaşımı süresi kapsamında, yani 5 (beş) yıl içerisinde kesilecektir.

4.5.2.3. Düzeltmelerde Zamanaşımı

VUK’ nun 114. maddesinde belirtilen hüküm gereğince, 5 (beş) yıllık zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Düzeltme zamanaşımı süresileri şunlardır; (Akın, 2007 alomaliye.com)

- a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı, tarihten başlamak üzere 1 (bir) yıldan aşağı olamaz.

4.5.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Zamanaşımı

VUK' na göre zamanaşımı süresi her ne kadar 5 (beş) yıl olarak belirtilse de, zamanaşımı süresinin başlanıldığı tarih, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde farklılıklar göstermektedir.

Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerini, diğer işlerden ayıran en önemli özellik, işlerin bir yıldan fazla sürmesi ve vergilendirilme işlemlerinin işin sonunda yapılmasıdır.

GVK' nın 42. maddesinin zamanaşımı ile ilgili son fıkrasının yürürlükten kaldırılmış olması sonucu değiştirmemektedir. Bunun nedeni GVK' nın 42. maddenin ilk fıkrasında "... İnşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmesidir.

Bahsi geçen hüküm doğrultusunda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait özel bir vergiyi doğrudan olay tanımlaması yapılmıştır. Daha açık bir ifadeyle, bu tür faaliyetlerde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkma zamanı, işin bittiği yıldır.

VUK' un 114. maddesinde zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başı olarak belirlendiği ifade edilmektedir. Buna göre, zamanaşımının başlangıcının işin tamamlandığı yılı izleyen yıl olması gerekmektedir. (Kızılot, 2014: 145)

Bir başka ifadeyle zamanaşımı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kar ve zararın işin bitimine bağlanmasının doğal sonucu olarak bu işle ilgili zamanaşımı süresi de işin bittiği yılı takip eden yıldan başlamaktadır.

GVK' nda bu husus açık olarak ifade edilmemiş olmakla beraber, yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde zamanaşımının işin bittiği yıldan başlayacağı aşikârdır. Zira VUK, zamanaşımını vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yılın başından başlattığına ve yıllara sâri inşaat işinde de vergi alacağı işin bittiği yılın geliri sayılarak doğduğuna göre, zamanaşımı da bu işe ilişkin gelirin beyan edildiği yıldan başlaması gerektiği olağan sonuç olacaktır. (Özyer, 2008: 208)

4.6. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİLERİ

4.6.1. İnşaat Firmalarına Yapılacak Ödemelerde Vergi Kesintileri

4.6.1.1. Genel Olarak Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi, işin tamamlandığı takvim yılı içerisinde beyan edilerek ödenmektedir. Ancak, işin sonunda yüklenici tarafından, toplu ödenecek olan vergi yükünün hafifletilmesi ve vergilendirme ki gecikmeyi telafi etmek açısından vergi kesintinin uygulanması dengeleri sağlamak adına önemlidir.

GVK' nun 94/3. ve KVK' nun 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, 42. madde kapsamına giren işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerinden, hakediş sahiplerinin gelir veya kurumlar vergilerine, avans ödemeleri dâhil olmak üzere, vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Bu durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçerlidir. (MB. GİB' nin 22.02.2012 tarih ve 193/03-1 sayılı Özelgesi)

Vergi kesintisi yapmakla yükümlü bulunan kişi ve kurumları aşağıdaki şekliyle sıralayabiliriz. (İnan, Sayıştay Dergisi, S.60: 60)

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri ve ortakları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zira kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerdir.

Yukarıda belirtilen tevkifatın yapılıp yapılmamasında en önemli konu daha öncede belirttiğimiz üzere, yapım ve onarım işinin birden fazla takvim yılına sirayet edip etmediğidir. Kesinti oranı % 3 olarak, 01.01.2007 tarihinden itibaren 2006/11447-11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla günümüzde uygulamaya konulmuştur.

4.6.1.2. Hesaben Ödeme

GVK' nun 96. maddesi hükmü gereğinde hesaben ödeme, “Vergi tevkifatı, 94. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işleri ifade eder.” şeklinde açıklanmıştır.

GVK' nın 96. maddesinde ki açıklamadan yola çıkarak, vergi tevkifatının uygulanması sadece nakden yapılan ödemelerde değil, hesaben yapılan ödemeleri de bünyesine almaktadır.

Hesaben ödemelerin yapılmasına örnek olarak bazı durumlar;

- Hakediş raporunun düzenlenmesi,
- İlgili hakediş raporuna ait fatura düzenlenmesi,
- İlgili faturanın, yasal defterlere kaydedilmesidir.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan, avans ve hakediş vergi kesintilerinin aynı anda uygulandığı, bu işlemlerle ilgili izlenmesi gereken yolların neler olduğu, sorularına ilişkin örnek olay ve değerlendirilme ile aşağıda paylaşılmıştır.

Örnek Olay; Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan ABC firması, üstlendiği taahhüt işlerinin, bir bölümünü taşeron XYZ firmasına yaptırmıştır. Aralarında yaptıkları sözleşmeye göre, taşeron XYZ firması ile 2013 Aralık ayında işe başlamış ve 2014 Kasım ayında taşeron firma işlerini tamamlanmıştır. 30 Kasım 2014 tarihi itibarıyla işin bedeli olan, 200.000,00 TL tutarında hakediş faturası düzenlenerek, yüklenici ABC firmasına teslim edilmiştir. ABC firması faturayı kayıtlarına alarak, XYZ firmasını cari hesabında alacaklandırmıştır.

Yüklenici firma fatura kesim tarihi olan 30 Kasım 2014 tarihine kadar yapmış olduğu peyderpey ön ödemeler toplamı 160.000,00 TL olup, bu ödemeler üzerinden % 3 Stopaj vergi kesintisi $[160.000,00 \text{ TL} \times \% 3 = 4.800,00 \text{ TL}]$ yapmıştır. Yüklenici firma, taşeron firmanın kalan alacak tutarı olan 40.000,00 TL' nı, 2015 Şubat ayında ödemiştir.

Değerlendirme; GVK’ nun 96. maddesi kapsamı gereğince, hesaben ödeme 25 Kasım 2014 tarihinde yapılmıştır. Çünkü hakediş sahibi XYZ taşeron firmasını alacaklı duruma getiren işlem (faturanın düzenlenmesi) ve kayıt (faturanın deftere kaydedilmesi) 25 Kasım 2014 tarihi itibarıyla gerçekleşmiştir. Bu sebeple, yüklenici firma ABC’ nin 40.000,00 TL tutar üzerinden 25 Kasım 2014 tarihi itibarıyla % 3 Stopaj vergi kesintisinin $[40.000,00 \text{ TL} \times \% 3 = 1.200,00 \text{ TL}]$ gerçekleşmesi ile beyan ve ödemenin yapılması gerekmektedir. Borç tutarın ödemesi nakit olarak, sonraki aylarda hatta yıllarda yapılması mümkün iken, vergi kesintisinin nakit ödemenin gerçekleşip, gerçekleşmediğine bakılmaksızın faturanın düzenlendiği tarihte yapılması gerekir.

Nitekim örnek olayımızda, nakit ödeme 2015 Şubat ayında, yani 4 ay sonra yapılmıştır. Hesaben ödeme, vergi kesintisi açısından bir bakıma nakdi ödemeyi tamamlamaktadır. Böylelikle, İşin toplam bedeli olan, 200.000,00 TL tutar üzerinden vergi kesintisi $[4.800,00 \text{ TL} + 1.200,00 \text{ TL} = 6.000,00 \text{ TL}]$ yapılmasına olanak vermekte, ödemenin gecikmesi nedeniyle elde edilen gelir, beyan edildikten sonra vergi kesintisinin yapılması, olası ters bir durumun ortaya çıkmasını engellemektedir. (Örmeci, 1987: 26-27)

4.6.1.3. Avanslarda Vergi Kesintisi

GVK’nun 94. maddesinin birinci fıkrasının parantez içinde **“avans olarak ödenenler dâhil”** kurumlar vergisi kesintisinin düzenlendiği KVK’ nun 15. ve 30. maddelerinin birinci fıkralarında ise **“... avanslar da dâhil”** ifadesi kullanılmak suretiyle, avans niteliğinde olan ödemelerin de kesinti kapsamında olduğu hüküm altına alınmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine ödenen avanslar üzerinden, istihkak sahibinin gerçek kişi olması durumunda GVK’ nun 94/3, tam mükellef kurum olması durumunda KVK’ nun 15/1-a, dar mükellef kurum olması durumunda ise yine KVK’ nun 30/1-a maddelerine ve BKK’ lara istinaden % 3 oranında stopaj vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Sezgin, ozdogrular.com, 2012)

İnşaatın finansmanın sağlanması amacıyla, başlangıçta ön ödeme yapılan bu avans ödemeleri, iş belli bir ivme kazandıkça, tahakkuk eden hakediş (matrah) bedelleri üzerinden mahsup edilerek kapatılacağından, mahsuplar öncelikle kesintiye tabi tutulmuş olmalıdır. Gerekçesi, kesin hakedişe kadar verilen ara hakedişler de bir nevi

avans niteliğinde olduğuna göre ve bu avansların da kesintiye tabi tutulması bir farklılık arz etmemektedir.

Avansların müteahhide doğrudan ödenmeksizin, toplu halde demir, çimento, mıcır vb. gibi inşaat malzemeleri satın alımında veya asansör temin edilmesi için ithalata gereksinim duyulması ve akreditif açılmasında kullanılmak üzere müteahhit adına idarece ilgili aracı kurum ve bankalara yatırılması halinde de, aynı şekilde kesintiye tabi tutulacaktır.

Başka bir anlatımla, idare tarafından temin edilen malzemelerin bedelleri, müteahhidin hakedişine ihzarat olarak dâhil edildiğinden, ne şekilde karşılanırsa karşılansın (avans veya hakediş bedelinden mahsup yolu ile) kesintiye tabidir ve bundan kaçınılamaz. (Coşkuner, 1971: 49 – Kızılot, 2014: 148-149)

4.6.1.4. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatın İzleyen Yıla Sarkması Durumunda Vergi Kesintisi

Yapılan sözleşmeye göre, işin süresi, sözleşmenin imzalandığı yıl içerisinde tamamlanıp tamamlanmayacağı veyahut izleyen takvim yılına sarkıp sarkmayacağı daha önce sözleşme imza aşamasındayken taraflarca bilindiğinden, uygulanması gereken işlemleri şu şekilde belirtebiliriz.

- İş, başladığı yıl içerisinde tamamlanıyorsa, vergi kesintisi yapılmaz.
- İş, sözleşmeye göre izleyen yıla sarkmıyor, ancak fiilen izleyen yıl tamamlanabiliyorsa, sözleşmenin imzalandığı, izleyen takvim yılının başından itibaren, vergi kesintisi yapılmalıdır. İşin tamamından vergi kesintisinin yapılması söz konusu değildir.

Başlangıçta aynı takvim yılı içerisinde yıllara yaygın olmayan, işin bitirilmesi öngörülen, fakat çeşitli nedenlerle (geçici kabulün gecikmesi, süre uzatımı vb.) bitirilemeyen ve takip eden takvim yılına sarkan işler artık yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilecek ve özel rejim kapsamında vergilendirilecektir. Dolayısıyla ertesi yılın başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Sezgin, ozdogrular.com, 2012)

Vergi kesintisinin yapılmasına ilişkin, bir mükellefin Maliye Bakanlığı'na yansıttığı bir olayında, Bakanlığın görüşü; "Sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatın bir sonraki yıla yaygın olması durumunda, ödenen istihkakların tamamı üzerinden değil, inşaatın yaygın olduğu yılın başından itibaren ödenecek istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekir." şeklindeki özelge ile mükellefe cevaben bildirim yapılmıştır. (29.04.1993 gün ve B.07.0.GEL.0.7606 Sayılı M.B. Özelgesi)

Yukarıda bahsettiğimiz durumun tersini düşünerek değerlendirmeye alacak olursak; Söz konusu işin, birden fazla takvim yılına sirayet edeceği ve dolayısıyla özel rejim kapsamında vergilendirileceği öngörülen iş, erken teslim vb. gibi sebeplerle daha sonra bu kapsamın dışında bırakılmaktadır. Böyle bir durumda işin bitiminden önce, istihkak ödemeleri üzerinden kesinti yapılmaktadır. Ancak, işin erken teslimi vb. gibi sebeplerle işin özel rejim kapsamı dışına çıkması durumunda yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Daha önce tevkif yoluyla ödenen vergilerin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekmektedir.

Vergi ödemesinin çıkmadığı, dolayısıyla iade edilecek verginin çıkması durumunda ise, Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesince mükellef tarafından iade talebinde bulunulması olağan bir seyir ve haktır. (Sezgin, ozdogrular.com, 2012)

4.6.1.5. Kur Farkına Stopaj Vergisi Uygulanması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, yapılan anlaşma gereğince, hakediş ödemelerinin para birimlerine istinaden, döviz veya TL cinsinden gerçekleşen ödemeler de kur farkları oluşmaktadır.

Bu kur farklarının, inşaatın hakediş kapsamı dışında olduğunu savunan vergi idaresi, kur farkından dolayı oluşan, gelir veya giderlerinin her yıl beyan edilmesi görüşüne hâkimdir.

Vergi idaresinin savunduğu bu görüş, mükellefler ile uyuşmazlıklara sebebiyet vermiş ve konu Danıştay'a yansması sonucunda, Danıştay'ın almış olduğu aşağıdaki kararlar kesin ve kati olarak sorunları gidermiştir.

Danıştay, vergi idaresinin aksine, " ...kur farkı gelirlerinin hakedişinin bir unsuru olduğu, bu nedenle de her yıl değil, işin tamamlandığı dönem itibarıyla beyan edilmesi

gerektiği... ” görüşünü karara bağlamıştır. (Dn. 4. D., 08.06.1994 tarih ve E:1994/581, K: 1994/3495)

Danıştay’ın vermiş olduğu kararı destekleyen yine, Danıştay’ın daha açıklayıcı bir kararı da, “ Yıllara sâri inşaat işiyle ilgili olarak alınan avansların bankalarda değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz ile döviz nedeniyle lehte oluşan kur farkı, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde olmayıp, hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla, bu faiz ve kur farklarının da işin bitim tarihi itibarıyla beyan edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir. ” şeklinde belirtilmiştir. (Dn. 4. D.’ nin, 21.10.2002 tarih ve K:2002/3300)

Sonuç itibarıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kur farklarının hakedişin bir uzantısı olduğu ve işin tamamlandığında beyan edileceği hükmü kesinlik kazanmıştır. (Kızılot, 2014: 156)

İşin mahiyeti gereğince dövizli yapılan ihalelerde ödemenin gecikmesinden dolayı oluşan kur farkları KDV kapsamı dışında bırakılmıştır. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı’ nın görüşü de bu yöndedir. (04.08.1997 tarih ve 32761 sayılı M.B. Özelgesi)

Ödemenin döviz cinsinden avans veya hakediş olarak yapılması vergi kesintisine engel değildir. Ancak, ödemelerin geç yapılmasından kaynaklı kur farkları vergi kesintisine tabi değildir. Dolayısıyla tevkif yapılamaz. Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı’nın özelgesi şu şekildedir. (21.02.1997 tarih ve GEL.0.51/5129-84/06524 sayılı M.B. Özelgesi)

“ ...Müteahhit firmaya döviz cinsinden yapılan avans ödemesinin TL karşılığı üzerinden gerekli tevkifatın yapılması halinde, işin bitim tarihinde yapılacak kalan ödeme tutarı üzerinden aynı esaslara göre tevkifat yapılması gerekir. ”

4.6.1.6. Bölümler Halinde Taahhüt Edilen ve Birden Fazla Yıla Sarkmayan İnşaatlarda Stopaj Vergisi Uygulanması

GVK’ nun 42 maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işlerine konu olan hükümler çerçevesince, bir ana sözleşmede belirtilen işin kapsamı, süresi, bedeli gibi hususların

esas sözleşmede belirlendiği, ancak proje bazında yapılacak işler ile bu işlere ait süre, ceza ve ödenek dilimlerini ana sözleşmeye ek protokollerle dâhil edilerek belirlendiği bölümler halinde taahhüt edilen işlerden her birinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu durumda, geçici kabul tutanağına bağlanan ve bölümlere ayrılan her bir işin, ayrı ayrı yıllara sirayet etmesi halinde, bu işler için müteahhide yapılacak istihkak ödemelerinden % 3 stopaj vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. (Kızılot, 2014: 159)

Söz konusu işin başladığı yıl içerisinde bitirilmesi / tamamlanması durumunda vergisi kesintisi yapılmayacaktır. (09.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.051/5129-96/23828 sayılı MB. Özelgesi)

4.6.1.7. Başladığı Yıl İçinde Tamamlanması Öngörülen İnşaat ve Onarım İşlerinin Birbirinin Devamı Niteliğinde Olması Durumunda Vergi Kesintisi

Yıllara sari olmayan inşaat ve onarım işinin başladığı yıl içerisinde tamamlanması öngörülmekte, ancak ilave işlerin sonradan çıkması ile ana sözleşme hükümlerine bağlı kalınarak, ek protokollerin imzalanması vb. gibi bazı sebeplerden dolayı işin, izleyen takvim yılına sarkması durumunda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmekte ve tevkifat kesintisinin uygulanması gerekmektedir.

Başladığı yıl içerisinde tamamlanması öngörülen inşaat ve onarma işlerinin birbirinin devamı niteliğinde olması halinde yıllara yaygın olup olmadığı tespitinde iki işin birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, ayrı ayrı sözleşme düzenlenmiş olsa dahi, yapılan bu işlerin birbirinin devamı niteliğinde olması halinde işin yıllara yaygın nitelik kazanmasından itibaren yapılacak hakediş ödemelerinden KVK' nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılacaktır. (22.02.2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.64.10.00-193/03-1 sayılı MB. GİB'nin, Özelgesi)

4.6.1.8. İlgili Yargı Kararları ve Özelgeler

Gelir vergisi kesintinin (tevkifatın) uygulama alanına giren veya girmeyen özellik gösteren durumlarla ilgili yargı kararları ve özelgelerden bazıları aşağıda paylaşılmıştır.

GVK' nun 94. maddesi gereğince, yapılması gereken tevkifatın sorumlu tarafın zamanında yapılmaması durumunda, vergi ziyana sebebiyet verildiği kabul edilir. Söz konusu işe ilişkin kazancın daha önce beyan edilmiş olması halinde yapılması gereken gelir vergisi tevkifatı istenmez. Ancak, tarhiyatın yapılması gerektiği tarihten söz konusu stopaj bedellerinin mahsup edileceği tarihe kadar geçen süre için gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir. (20.07.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4937-4869 sayılı MB. Özelgesi)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin olmaması nedeniyle kooperatif tarafından tevkifat yapılmayacağı açıklanan özel şartname, VUK' nun 8. maddesinin 3. fıkrasında yer alan, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna ilişkin özel sözleşmelerin, vergi dairelerini bağlamayacağı yolundaki kural karşısında hukuki sonuç doğurmaz. (Dn. 3. D.' Nin, 22.04.2004 tarih ve E: 2002/3459, K. 2004/1151 sayılı Kararı)

Arsa karşılığı inşaat işinin birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işi olmasına rağmen bu inşa işi karşılığı yapılan anlaşma uyarınca hakediş bedeli olarak arsa verilmesi (takas edilmesi) bir nevi ayrı bir devir teslim işlemi olduğundan herhangi bir tevkifat kesintisi söz konusu değildir. Ancak, inşaat işi hakediş bedeli olarak nakden veya hesaben bir ödemede bulunulması halinde, bu ödemelerden gelir vergisi stopaj kesintisi yapılacağı açıktır. (05.12.2005 tarih ve GİB.4.34.16.01/GVK-94/3-12099/6126 sayılı MB. Özelgesi)

Maliyet + kar usulüne göre, ihale edilen taahhüt konusu inşaat ve onarım işlerinin birden fazla takvim yılına yaygın olması halinde, bu iş için yapılacak ödemelerden, sorumlularca, GVK' nun 94/3. maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. (12.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4929-209/16635 sayılı MB. Özelgesi)

4.7. TAŞERONLARA YAPTIRILAN İŞLERDE VERGİ KESİNTİLERİ

4.7.1. Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenen yüklenici, iş hacminin büyük olması ve genellikle kısa sürede yapımının tamamlanması istenmekte olduğu için, söz konusu

iş, bölümlere ayırarak, kendi uzmanlık alanlarında ki ana taşeronlara, hatta bir alt taşeronlara kadar işin taksimi yapılabilir. Böylelikle işin riski azalmış ve kısa sürede işin teslimi sağlanmaktadır.

Örneğin; Bir Alışveriş Merkezi inşaatının yapımı için, Hafriyat, Kazık – İksa Uygulama, Kaba Yapı, İzolasyon, Mimari İnce İşler ve Peyzaj düzenleme işleri vb. gibi büyük çaplı işler, taşeron firmalara yaptırmak mümkündür.

Örneğimizde, taşeron firmalara yaptırılan işlerle ilgili vergi kesintisi bakımından incelediğimizde özellik taşıyan durumlardan bahsetmek gerekir.

- Taşeronla yaptırılan işler, yıllara sâri ise, yüklenici firmanın taşeronla yapacağı her ödemedен GVK’ nın 94/3. ve KVK’ nın 15/1-a maddeleri gereğince tevkifat kesintisi yapması gerekecektir.
- Taşeronla yaptırılan işler, yıllara sâri değil ise, yüklenici tarafından taşeronla ödenen hakedişlerden, tevkifat kesintisi yapılamaz.
- Taşeronla yaptırılan işler, işin başında yıllara sâri olmamasına karşın, bazı sebeplerden dolayı (işin geciktirilmesi, sürenin uzatılması veya ilave işlerin çıkması vb. gibi) yıllara sâri olması halinde, işin yıllara yaygın olduğu tarihten başlamak üzere tevkifat kesinti uygulaması yapılır. (Muhasebat Genel Tebliği, Seri No: 411 (M), 06.03.1985 Gün ve 127251-22/23005 sayılı MGB. Özelgesi, 15.04.1982 Gün ve 22112-261/32754 sayılı)

4.7.2. Taşeronlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintileri

Bu bölümde, taşeron firmalara yaptırılan işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri kapsamında olup ve olmaması durumlarının, vergi kesintisi açısından değerlendirilmesi yapılacaktır.

4.7.2.1. Taşeronlara Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olmaması Durumu

Taşeronlara yaptırılan işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri olmaması, yani izleyen yıla sarkmaması durumunda, yüklenici tarafından taşeronlara yapılacak ödemelere (avans ödemeleri dâhil olmak üzere) tevkifat uygulaması yapılamaz.

4.7.2.2. Taşeronlara Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olması Durumu

Taşeronlara yaptırılan işlerin yıllara yaygın olması durumlarını üç aşamada değerlendirebiliriz.

4.7.2.2.1. Sözleşmesine Göre İşin Yıllara Yaygın Olması

Sözleşmeye göre, taşeronla yaptırılan işlerin, yıllara yaygın olması durumunda, işin başladığı tarihten, işin bitim tarihine kadar yapılan ödemelerin tamamından vergi kesintisi kati suretle uygulanmaktadır.

4.7.2.2.2. Sözleşmeye Göre Yıllara Yaygın Olmayan Fakat Bazı Sebeplerle Gelecek Yıla Sarkan İşlerde Vergi Kesintisi

Sözleşmeye göre, taşeron firmaya yaptırılan işlerin, yıllara yaygın olmaması, ancak işin ilerleyen sürecinde, çeşitli sebeplerle (ilave işlerin çıkması, işin belli süre durdurulması vb. gibi) izleyen takvim yılına sirayet etmesi durumunda, işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren işin bitimine kadar vergi kesintisi uygulanır.

4.7.2.2.3. Müteahhit ile Taşeron Firma Arasında Yapılan Sözleşmelerin Birbirini Takip Eden Yıllar İçerisinde Gerçekleşmesi ile Vergi Kesintisi

Uygulamada sık rastlanan bu yönetime göre, müteahhit ile taşeron arasında her yıl için ayrı ayrı yapılan ek protokoller veya ana sözleşmeden bağımsız sözleşmeler düzenlenmekte ve taşeronun yaptığı iş de, sözleşmesine göre, başladığı yılda tamamlandığından, müteahhit taşeronla olan ödemelerinde vergi kesintisi yapmamaktadır. (Kızılot, 2014: 185)

Hâlbuki yapılan ek protokoller ve ana sözleşmeden ayrı sözleşmeler işin devamı niteliğini taşıdığından ilgili taşeronla geçici kabulün imzalanıncaya kadar tevkifat uygulanması esas kuraldır ve bundan kati suretle kaçınılamaz.

4.7.3. Malzemenin İşveren Tarafından Temin Edilerek, İşçiliğin Taşeronlara Yaptırıldığı Durumlarda Vergi Kesintisi

İnşaatın ana kalemleri olan, malzeme ve işçiliğin sağlandığı ortamda yapının gerçekleşmesi olağandır. Birbirini tamamlayan bu iki unsurdan malzemenin temin edilmesi işveren tarafından sağlanıp, sadece işçiliğinin taşeron firmaya yaptırıldığı noktada, özellikli durumlardan bahsetmek gerekir.

- İşveren tarafından temin edilen malzeme, sadece satın alma işine girdiğinden, vergi kesintisi uygulanmaz.
- Taşeronun yapacağı işçilik, başladığı yıl içinde tamamlayıp, işverene teslim edebiliyorsa, vergi kesintisi uygulanmaz.
- Taşeronun yapacağı işçilik, başladığı yıl içinde değil, izleyen yıl veya yıllarda tamamlanıp teslim ediliyorsa, yıllara sari durumu söz konusu olup, stopaj vergi kesintisi uygulanır.
- Taşeron firma hem malzeme, hem de işçiliği sözleşme gereğince taahhüt etmişse ve bu iş aynı yıl içerisinde bitiyorsa vergi kesintisi uygulanmaz. Ancak izleyen takvim yılına sarkıyorsa vergi kesintisi uygulanmaktadır.

4.7.4. İşverenlerin Taşeronlara Yaptıkları Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapmamalarının Yaptırımları

İşverenler, ihale ile taşeronlara vermiş oldukları işlerden, yıllara yaygın inşaat ve onarım kapsamına giren işlere ait, yapmış oldukları ödemelerden (avans ödemeleri de dâhil olmak üzere) GVK' nun 94/3. ve KVK' nın 15/1-a maddeleri gereğince vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

İşveren, taşeron firmanın hakedişlerinden % 3 oranında stopaj vergi kesintisi yaparak, namı hesabına bağlı olduğu vergi dairesine beyan ederek ödemesini gerçekleştirir.

Şayet, bu işlemi işveren yapmaz ise, yani vergi kaybına sebebiyet vermesi durumunda, vergi memurlarının incelemeleri neticesinde ortaya çıkartılan vergi ziya-ı

(kayıbı) işlemine ait, salınan vergiye ilave olarak, ceza ve gecikme faizine katlanmak durumundadır.

4.7.5. İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler

Tevkifat uygulamasına ilişkin olarak yargı kararları ve özelgelerden bazıları aşağıda paylaşılmıştır.

Gecikme cezaları üzerinden vergi kesintisinin uygulama alanına ilişkin Bakanlığın özelgesi;

GVK’ nunda işin sözleşme şartlarına göre teslimi gereken günde ikmal edilmemesi sebebiyle, tahakkuk eden hakedişlerden kesilen gecikme cezalarının stopaj vergisine tabi tutulacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. Buradan hareketle, hakediş sahiplerinden, yapmış oldukları hakedişlerinden sadece vergi kesinti yapılabilir. (19.11.1976 gün ve 2126-90949 sayılı, MB’ nin Özelgesi)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin olup olmadığının bilinmemesi durumunda uygulanacak yönteme ilişkin örnek yargı kararı;

Mükellef kooperatifin 07.03.1963 tarihinde ihaleye çıkarıldığı inşaatın 200 takvim günü içerisinde tamamlanması imzalanan sözleşmede belirtilmiştir. 1964 yılına sirayetinin önceden düşünülmesinin mümkün görülmemiş bulunmasına ve olayda tarhiyata konu olan hakedişlerin tediyesinin 1964 veya izleyen yıllarda yapıldığına ilişkin bir iddia ileri sürülmediğine göre, yıllara sirayet eden sözleşmeli inşaatın ve dolayısıyla GVK’ nun 94. madde çerçevesi içerisinde yapılması gereken vergi kesintisinden söz etmeye olanak bulunmadığı için salınan verginin terkinine oybirliğiyle karar verilmiştir. (Dn. 4. D’ nin 08.04.1970 gün ve E. 1967/100, K. 1970/1901 sayılı Kararı)

4.8. SÜRESİ BİR YILDAN AZ OLAN FAKAT GELECEK YILA SARKAN İNŞAATLARDA VERGİ KESİNTİLERİ

GVK’ nun 42. maddesinde belirttiği üzere, “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri” kapsamında sürenin 1 (bir) tam yıl, (360 resmi iş günü) üzerinden değerlendirilmediği, söz konusu sürenin 3 (üç) aylık bir dönem dahi olsa

izleyen yıla sarkıyorsa, yıllara yaygın olarak kabul edilir. Örneğin; 2014 Kasım ayında başlanan işin, takip eden yılda yani 2015 yılının Şubat ayına sarkması, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olması için yeterli olup, vergi kesintisi uygulanması gerekmektedir.

4.9. MALİYET + KAR USULÜNE GÖRE YAPILAN ÖDEMELER ÜZERİNDEN VERGİ KESİNTİSİ

Maliyet + Kar usulüne göre, yapılan ödemeleri dört başlıkta değerlendirebiliriz. (Kızılot, 2014: 203)

1. Masrafların veya malzeme temininin karşılanabilmesi için ödenen iş avansları,
2. Daima sabit tutulan işletme sermayesi, yani Döner Sermeye,
3. Hizmet veya malzeme bedeline istinaden, dövizli yurtdışına ödenen bedeller,
4. İşveren ücret veya kar payına istinaden ve dövizli transfer edilen bedeller.

Yukarıda sıralan maddelerden ayırım gözetmeksizin, GVK’ nun 42. maddesi hükmü gereğince (avanslar dâhil olmak üzere), kapsamı içerisinde yer alan tüm ödemelerden vergi kesintisi yapılması gereklidir. Bu doğrultuda Maliye Bakanlığı’nın bir özelgesinde aynı düşünceye sahip destekleyen görüşü aşağıda paylaşılmıştır. (12.04.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4929-209/16635 sayılı MB’ nın Özelgesi)

Maliyet + Kar usulüne göre ihale edilen taahhüt konusu inşaat ve onarım işlerinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde, bu iş için yapılacak tüm ödemelerden ilgililerce GVK’ nun 94/1. maddesine hükmü gereğince vergi kesintisi yapılması gerekir.

4.10. YILLARA SÂRİ İNŞAAT İŞLERİNDE, YÜKLENCİYE YAPILAN AVANS ÖDEMELERİNDEN KESİLEN VERGİNİN, HAKEDİŞ RAPORUNDAKİ DURUMU

Bakanlar Kurulu tarafından yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işleri kapsamında yine avans ödemeleri ayırt edilmeksizin, 2009/14594 sayılı karar ile tevkifat vergi kesintisi oranını % 3 olarak belirlemiştir.

İşveren tarafından yüklenici firmaya yapılan avans ödemelerinin mahsup edilmesine ilişkin olarak, düzenlenen hakediş raporlarından, hakediş net ödeme tutarı belirlenmeden daha önce yapılan avans ödemeleri mahsup edilmektedir. Avans ödemesinin yapıldığı dönem içerisinde beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin de ödenmesi gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle avans ödemeleri de dâhil olmak üzere nakden veya hesaben gerçekleştirilen hakediş ödemelerinden % 3 oranından tevkifat yapılacak olup, söz konusu iş ile ilgili toplam hakediş tutarından tevkifata tabi olan avans ödemeleri mahsup edildikten sonra kalan tutar üzerinden kesintinin yapılacağı açıktır. (04.05.2012 tarih ve B.07.1GİB.4.34.16.01-GVK 45-1528 sayılı MB.'nın Özelgesi)

4.11. VERGİ KESİNTİSİ AÇISINDAN ÖZELLİK GÖSTEREN DİĞER DURUMLAR

Daha önce açıklanan vergi kesintilerini başlıklar halinde ayırt etmeye çalışmıştık. Bu konuların dışında uygulamada karşılaşılan sorunlara yönelik vergi kesintisinin çıkmaza girdiği durumlar olabilmektedir. (Kızılot, 2014: 212)

1. Yapılan inşaat ve onarma işinin hukuken ve fiilen gelecek yıla sair olmadığı halde, herhangi bir sebeple hakedişin bir sonraki yılda ödenmiş olması halinde, bu ödemeden dönemsellik ilkesi gereğince vergi kesintisi yapılmaz. Dolayısıyla GVK'ın 42. maddesi hükmü uygulanamaz.
2. Sözleşmenin yapıldığı yılı takip eden yılda başlanıp, sözleşme gereğince başlanıldığı yılda bitirilen inşaat ve onama işleri de 42. madde kapsamına girmediği ve bu tür inşaat nedeniyle yapılan ödemelerden de vergi tevkifatı yapılmamaktadır. Buradan anlaşılacağı üzere, GVK'ın 42. madde hükmü kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu, işin fiilen yapıldığı sürecin dikkate alındığıyla ilgilidir.
3. İşveren tarafından satın alınan makine ve tesisatın işin bitiminde idareye satışı halinde, bunların karşılığı olarak yapılan ödemeler, bu satış inşaat yükleniminin

ve GVK' nun 42. madde hükmü dışında bırakıldığı için vergi kesintisinden muaftır.

Ancak, sözleşmenin feshi halinde, idarenin iş başında mevcut tesisat, malzeme, alet ve edevatı satın alması karşılığında ödenen meblağlar üzerinden GVK' nun 42. madde hükmü içerisinde değerlendirileceği ve bu kapsamda vergi kesintisinin uygulanması gerekir.

4. GVK' nda yer alan hakediş bedeli izahatından, sadece hakediş raporları karşılığında yapılan ödemeler ifade edilmiştir. Avanslar dahi, vergi kesintisine tabi tutulduğu bir stopaj vergi sisteminde, işin karşılığı olarak yapılan tüm ödemelerin (Primler, nefaset farkları, hakediş fiyat farkları, kur farkları vb. gibi) hakediş bedelleri izahatı kapsamında düşünülmesi ve değerlendirilmesi gerekir.
5. Hakediş bedellerinin nakden olmayıp, hesaben ödenmesi durumunda, bir ayırımın söz konusu olmadığı, iki kavramında işleyiş açısından aynı olduğu bilinmelidir.

4.12. VERGİ KESİNTİSİ YAPANLARIN SORUMLULUĞU

4.12.1. Genel Olarak Sorumluluk

İşverenlerin yaptıkları ve yapacakları ödemelerden vergi kesintisini uygulama kapsamında olanların mükellefiyetlerini eksiksiz yerine getirmelerine ilişkin sorumlulukları VUK' un 11. maddesi ile hüküm altına alınmıştır.

Hakediş ödemelerinden GVK' nun 94/3. veya KVK' nun 15/1-a maddesi gereğince vergi kesintisi eksik yapılmasından veya hiç yapılmamasından sorumlular adına vergi veya ceza tarhiyatının işleme alınacağı aşikârdır.

Ancak, hakediş döneminde vergi kesintisi yapıldığı ve işveren tarafından ilgili hakediş de ilave edilerek, inşaat kazancı süresi boyunca beyan edilmek suretiyle, vergi ödenmiş ve kesilen verginin de mahsubu yapılmamış ise, bu takdirde sorumlu adına ayrıca vergi tarhiyatına gidilmeksizin vergi cezası ve gecikme faizi uygulanacaktır. (Kızılot, 2014: 217)

Konuya ilişkin Danıştay’ın bir kararında; “ Mükelleflerce verginin tamamen ödendiği tespit edilmiş ise, artık vergi sorumlularından tevkif etmeleri gereken verginin istenilmesine gerek yoktur. “ ifadeleri belirtilmiştir.

Ancak, bu gibi ilgili ödevleri zamanında yerine getirmemeyi “vergi zıya-ı“ (vergi kaybı) sayan VUK’ nun 341. maddesi hükmü kapsamına giren bir durum hâsıl olmaktadır.

4.12.2. Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu

İşveren, taşeron firmaya yaptırdığı işler karşılığında, ödemelerden vergi kesintisinin yapılarak, bağlı olduğu idari kuruma beyan edilmesi ve ödenmesi ile yükümlüdür.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda (KMYKK) belirtildiği üzere, beyanın düzenlenmesi ve hesaplanan vergi tevkifatı yükümlülüğünün yerine getirme görevi masraf tahakkuk memurlarına, bu hususları denetim ve icra görevi ise, saymanlara verilmiştir. Söz konusu vergi kesintisinin hiç yapılmaması, eksik yapılması veya hatalı yapılmasından VUK’ nun 11 ve KMYKK’ nun 32. ve 61. maddeleri gereğince bizzat muhasebe yetkilileri sorumlu tutulacaklardır.

Ancak, işveren taşeron firmadan yıllara sari stopaj kesintisini yapmayarak, beyan etmiş ve sonrasında mahsup etmemiş ise, bu husus da muhasebe yetkilileri sorumlu tutulmazlar. İşveren kendi özgür iradesiyle taşeron firmadan kesinti yapmayarak, devletten de vergi kaçınmaksızın mükellefiyet ödevlerini yerine getirmiş kabul edilir. Buradaki nüans farkı taşeron yerine, işveren vergi yükünü üstlenmiştir.

Sayıştay tarafından yapılan inceleme ile tespit edilen vergi kesintisinin, hiç kesilmemiş veya eksik kesilmiş olması neticesinde ilgili vergi kesintisi olan meblağ saymandan talep edilmektedir.

Talep edilen meblağ, işverene rücu edilerek tahsil edilmesi halinde ise, işin tamamlandığı ve kazancı işveren tarafından beyan edilerek, verginin ödenmiş olması, bu meblağının mahsubunu gerektirmez. İşveren, bu meblağı düzeltme ile iadesini talep edebilme hakkı vardır.

İnşaat hakedişlerinde saymanlıklarca fazla kesilen vergiler, vergi hatası olarak görülmemekte, normda hesap hatası olarak değerlendirildiği için, izleyen dönemde düzeltme işlemi yapılabilir. (Kızılot, 2014: 219-220)

4.12.3. Yıllara Yaygın İnşaatlarda Vergi Kesintisi Açısından Müteselsil Sorumluluk

213 sayılı VUK’ nun 11. maddesinin üçüncü fıkrasında “ Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar... ” hükmüne yer verilmiştir.

VUK’ nun aynı maddenin beşinci fıkrasında ise, Maliye Bakanlığı’nın müteselsil sorumluluğa ilişkin usul ve esaslarını belirlediği 164, 175, 185 ve 188 Seri No.lu GVG’T den zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatı ile 28 ve 38 Seri No.lu KDVG’T nde ise, KDV iadeleri ile sınırlı olmak üzere belirlenmiştir. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini hüküm altına alınan bir açıklamaya yer verilmemiştir. (23.08.1996 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2809-11-52-12744 sayılı MB’nin Özelgesi)

Bu kapsamda, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, idarenin hakediş bedellerinden vergi kesintisi yapmaması neticesinde, işverenin sorumluluğu dışında kaldığı kanaatindeyiz.

4.13. İŞİN BİTİMİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi, GVK açısından öngörülen ve öngörülme-yen ayrımları ana başlıklar halinde işin bitim türlerinden bahsedilecektir.

4.13.1. Gelir Vergisi Kanunu’nda Öngörülen Şekillerde İşin Bitim Tarihi

4.13.1.1. Genel Açıklama ile Geçici ve Kesin Kabul İşin Bitim Tarihleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin bitim tarihinin belirlendiği, GVK’ nun 44. maddesinde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

- Geçici ve kesin kabul usulüne göre işlem görmekte olanlar, geçici kabulün düzenlendiğine dair tutanağın idarece imza altına alındığı veya onaylandığı tarih,
- Diğer durumlarda, işin fiilen tamamlandığı veya işin fiilen bırakıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Geçici ve kesin kabul usulü, uygulamada sıklıkla karşımıza çıkmaktadır. Kabul işlemleri Kamu kurum ve kuruluşlarında ve inşaatın yoğun olduğu son dönemlerde özel sektörde de kullanımı yaygın hale gelmiş ve referans olarak da gösterilmektedir.

4.13.1.2. Geçici Kabul Halinde İşin Bitim Tarihi

Geçici (muvaakkat) kabulün yapım usullerine ilişkin yol haritası, Yapım İşleri Genel Şartnamesi 42. maddesindeki açıklamalarla belirlenmiştir.

Sözleşme konusu iş tamamlandığında, yüklenici idareye vereceği dilekçe ile (faksla da olabilir) geçici kabul isteğinde bulunur. Yapılan işler, idarece verilecek talimat üzerine yapı denetim görevlisince ön incelemeden geçirilir. Ön inceleme sonucunda işin sözleşme ve eklerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlemlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa idarece geçici kabul komisyonu oluşturulur. İş kabule hazır değilse, eksik ve kusurlu işleri gösteren tutanak, yapı denetim görevlisinin işin kabule hazır hale gelmesi bakımından yaklaşık bitim tarihini tespit eden düşüncesiyle birlikte en geç üç gün içerisinde idareye gönderilir. Yüklenici veya vekili hazır bulunmazsa veya kabul tutanağını imzalamak istemezse, tutanakta bu husus ayrıca belirtilir.

Kabul komisyonunun oluşturulması ve işyerine gönderilebilmesi yapılan işin kusurlu ve eksik kısımlarının bedelleri toplamının işin sözleşme bedelinin % 5' inden fazla olmamasına bağlıdır. Bu oranı geçmeyen kusur ve eksiklikler, aynı zamanda işin idareye teslimine ve kullanılmasına engel olmayacak ve herhangi bir tehlikeye meydan vermeyecek nitelikte olmalıdır.

Kabul komisyonu tarafından, yüklenici veya vekili ile birlikte, yapılacak incelemelerden sonra işin durumu uygun görüldüğü takdirde bir kabul tutanağı düzenlenerek, yüklenici veya vekili tarafından imzalanır.

Yüklenici veya vekili, yazı ile yapılacak çağrıya rağmen kabulde hazır bulunmazsa veya kabul tutanağını imzalamak istemezse, tutanakta bu durum özellikle belirtilir.

Kabul komisyonu gerçekleştirilen işlerin nev'ini, niteliğini, sözleşme ve ekleri ile teknik gereklere ve iş sırasında onaylanan değişikliklere uygunluğunu ve kabule hazır olup olmadığını inceler. Bu inceleme sonucunda komisyon, nitelikleri yukarıda belirtilen kusur ve eksikliklerin varlığını tespit ederse, kabul tutanağını yapmakla birlikte, gördüğü kusur ve eksikliklerin ayrıntısını gösteren bir liste düzenler. Bu kusur ve eksiklerin giderilmesi için gerekli olan süre tespit edilir.

Kabul komisyonunun tespit ettiği eksiklikler, belirlenen sürede yüklenici tarafından giderilmezse bu sürenin bitiminden sonra eksikliklerin giderilmesine kadar geçecek her gün için, giderilecek eksikliklerin durumuna göre sözleşmesinde günlük gecikme cezası olarak yazılan miktarın belli bir oranında günlük ceza uygulanır ve geçici kabul tarihi kusur ve eksikliklerin giderilmesi tarihine kadar ertelenir. Ancak bu gecikme otuz günü geçtiği takdirde idare, yüklenici hesabına eksiklerin giderilmesini kendisi yaptırabilir. Bu takdirde de eksikler tamamlanıncaya kadar ceza uygulaması devam eder ve kabul tarihi ertelenir.

Geçici kabul tarihi olarak esas alınacak tarih, işin geçici kabule elverişli bir halde tamamlandığı tarih olup bunu geçici kabul komisyonu tespit ederek tutanağa geçirir. Ancak, yüklenici tarafından tamamlanması ve düzeltilmesi gereken eksik ve kusurlardan, teknik bakımdan tamamlandıktan sonra bir deneme süresi geçirmesi gerekenler varsa, bu kusur ve eksikliklerin giderilmesi tarihinden başlayarak kesin kabule kadar geçmesi gereken süreyi de kabul heyeti belirleyerek tutanağa işler.

Geçici kabul tutanağı, idarece onaylandıktan sonra geçerlilik kazanır. Geçici kabulün yapılmasını müteakip yapının işgal edilmesi, işin kesin kabulü mana ve hükmünü tazammun etmez.

Aynı sözleşme çerçevesinde bulunan yapım işlerinin kısım kısım ve değişik zamanlarda tamamlanacağı sözleşmesinde öngörülmüşse, taahhüdün tamamlanan ve müstakil kullanıma elverişli bu kısımları için idarenin isteği üzerine işin bütününe geçici kabulünü tazammun etmemek şartıyla kısmı olarak kabul yapılabilir.

Sözleşmenin belirlediği tarihte, işin tamamlandığının tespit edilebilmesi ve kabul işleminin yapılabilmesi için yüklenicinin idareye zamanında başvurusu gereklidir.

Yüklenici başvurusunda gecikmiş olursa veyahut işi süresinde kabule elverişli duruma getirememişse, sözleşmeye göre işin bitmesi gereken tarihte yapı denetim görevlisi veya idarece görevlendirilecek iki personel tarafından iş yerinde incelenerek o günkü mevcut durum, bir tutanakla tespit edilir. Bu inceleme sırasında yüklenicinin veya vekilinin de hazır bulunması gereklidir. Yükleniciye yapılacak tebligata rağmen kendisi veya vekili gelmez ise yapı denetim görevlisi veya idare bu incelemeyi tek taraflı olarak yapar ve düzenlenen tutanakta bu husus belirtilir.

İşte kusur ve eksikliklerin varlığı halinde bunların giderilmesi için belirlenen sürenin sonunda, yüklenici bulunsun veya bulunmasın, aynı şekilde durum, yapı denetim görevlisi tarafından düzenlenecek bir tutanakla tespit edilir.

Yüklenicinin yaptığı işin süresinde tamamlandığı yapı denetim görevlisi tarafından tespit edilmiş, ancak kabul komisyonunun iş yerine gitmesi ve kabulü yapması herhangi bir nedenle gecikmiş ise kabul tutanağında işin gerçek bitiş tarihi belirtilir ve bu, işin geçici kabul tarihi olur.

Sözleşmeye göre gerekli görülen yükleme deneyi veya buna benzer diğer teknik deneyler, istek halinde yüklenici tarafından yapılır veya yaptırılır.

Kabul komisyonu, yüklenicinin yaptığı işte tereddüt doğuran durumlar görürse, durumun tahkiki için, sözleşmede yazılı olmasa bile, her türlü giderleri yükleniciye ait olmak üzere yükleme ve benzeri deneylerin yapılmasını isteyebilir.

Geçici kabul için yapılan incelemede, teknik olarak kabulünde sakınca görülmeyen ve giderilmesi de mümkün olmayan veya fazla harcama ve zaman kaybını gerektiren, kusur ve eksiklikler görülecek olursa yüklenicinin hakediş veya teminatından uygun

görülebilecek bir bedel kesilmek şartı ile, iş idare tarafından bu hali ile kabul edilebilir. Bu gibi kusur ve eksikliklerin niteliğinin ve kesilecek bedelin kabul tutanağında gösterilmesi gereklidir. Yüklenici bu işleme razı olmazsa, her türlü gideri kendisine ait olmak üzere, kusur ve eksiklikleri verilen sürede düzeltmek ve gidermek zorundadır.

Yapım işlerinin kabul işlemlerinde, varsa sözleşmelerindeki özel hükümler de göz önünde bulundurulur.

İşin süresinden önce bitirilmesi halinde, yüklenicinin isteği üzerine, idare sözleşmedeki iş bitim tarihini beklemeksizin yukarıdaki usullere uygun olarak işin kabulünü yapabilir.

İş sahibi idareler tarafından 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa göre, sözleşmeye bağlanan her türlü yapım işinin yürütülmesinde uygulanacak genel esaslardan 42. madde Geçici kabulün düzenlenmesinde ilişkin açıklamalar ışığında işleyişin yürütülmesi gerekmektedir.

4.13.1.3. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi

GVK' nun 44. maddesinde kabulün yapılmaması halinde, hangi usullerin uygulanacağına dair bir hüküm belirtilmemiştir. Hal böyleyken, geçici kabulün yapılması kapsamında olan inşaat ve onarım işlerinde, işin tamamlanması ile işveren geçici kabulü herhangi bir gerekçeyle veya gerekçesiz yapmaz ise, işin bitim tarihinin tartışmaya açık ve sürüncemede kaldığı durumlar yaşanabilmektedir.

GVK' nu, geçici (muvaakkat) ve kesin (kat'i) kabul usulüne tabi olan veya olmayan işlerde, işin fiilen tamamlanması ya da bırakılması esasını kabul etmiştir. İşveren tarafından yapılan ve teslim edilen işin kabulü açıkça yapılabileceği gibi, kusurların sözleşmede bir hükmü varsa bu süre içinde, yoksa ilk fırsatta bildirilmek suretiyle de yapılabilir. Bu şekilde kabul işleminin uygulaması neticesinde iş son bulur.

Yapılan açıklamalar nezdinde, işverenin geçici kabulü açıkça yapmamasına karşın, işi teslim alarak kullanmaya başlaması veya hizmete açması işin kabulünün ifade eder. Özellikle mesken inşaatlarında yapı kullanma izninin alınması, işin fiilen tamamlandığı

anlamını taşır. Zira 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 31. maddesine göre yapı kullanma izninin verildiği tarih, inşaatın bitim tarihidir. (Kızılot, 2014: 226)

4.13.1.4. Kesin Kabul Halinde İşin Bitim Tarihi

Kesin (kat'i) kabulün yapım usullerine ilişkin yol haritası, Yapım İşleri Genel Şartnamesi 44. maddesindeki açıklamalarla belirlenmiştir.

Kesin kabul için belirlenen tarihte, yüklenicinin yazılı müracaatı üzerine, kesin kabul komisyonu oluşturularak geçici kabuldeki esas ve usullerle kesin kabul yapılır.

Geçici ve kesin kabuller arasında, yüklenici tarafından yapılması gereken, sürekli bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapılıp yapılmadığı kabul komisyonu tarafından incelenerek tespit edilir.

Devamlı bakım hususunda yüklenicinin herhangi bir yükümlülüğü yok ise, kesin kabul komisyonu geçici kabul sırasında iyi durumda ve kabule elverişli olduğu tespit edilmiş olan işlerde teminat süresince kullanılma sonucunda meydana gelen normal aşınma ve eksilmeden doğan durumlar haricinde, işin fen ve sanat kurallarına uygun yapılmamasından kaynaklanabilecek herhangi bir bozukluğun veya geçici kabulden sonra ortaya çıkan bir kusurun olup olmadığını inceler.

Teminat süresi içinde yüklenicinin, bütün yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğu ve kendisine yüklenebilecek kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul tutanağı düzenlenir.

Eğer bu süre içinde, sorumluluğu yükleniciye atfedilmeyecek bir kusur veya eksiklik tespit edilmişse bu da tutanakta ayrıca belirtilir.

İşin kesin kabulüne engel herhangi bir durum görüldüğü takdirde, kabulü engelleyen kusur ve eksikler kabul komisyonu tarafından bir tutanakla tespit edilir ve kesin kabul işlemi yapılmaksızın kusur ve eksiklerin giderilmesi için bir süre belirlenerek durum idareye bildirilir. İdare bu kusur ve eksiklerin tutanakta belirlenen süre içerisinde giderilmesi hususunu yükleniciye tebliğ eder. Kusur ve eksiklerin yüklenici tarafından giderildiği idarece tespit edildiğinde kabul işlemi sonuçlandırılır.

Yüklenici teminat süresi veya yukarıdaki açıklamalarda söz konusu edilen süre sonunda, idarenin kabul edebileceği gecikmeler dışında, sözleşme ve şartname hükümlerine göre işi kesin kabule elverişli duruma getirmeyerek bir gecikmeye yol açmış ise, idare ya yükleniciye 42. maddede belirtilen şekilde ceza uygulayarak eksik ve kusurların giderilmesini bekler, ya da gecikme otuz günü geçerse ceza uygulamasına devam etmekle birlikte kusur ve eksiklikleri yüklenici hesabına kendisi giderir.

İdare, gerek kusur ve eksikliklerin yüklenici hesabına giderilmesi bedellerini, gerekse vukuunda belirtilen bekleme cezalarını yüklenicinin hakkedişinden veyahut teminatından kesmeye yetkilidir.

Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur.

İş sahibi idareler tarafından 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununa göre, sözleşmeye bağlanan her türlü yapım işinin yürütülmesinde uygulanacak genel esaslardan 44. madde Kesin kabulün düzenlenmesine ilişkin açıklamalar doğrultusunda işleyişin yürütülmesi gerekmektedir.

4.13.1.5. Geçici Kabulün Bölümler Halinde Yapılması Durumunda İşin Bitim Tarihi

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, Yapım İşleri Genel Şartnamesi, 42. madde de belirtilen hükümler çerçevesince, işin bölümler halinde yapılmasına ilişkin geçici kabul ile ilgili açık hükmü yer almaktadır. Buna göre; “Aynı sözleşme çerçevesinde bulunan yapım işlerinin kısım kısım ve değişik zamanlarda tamamlanacağı sözleşmesinde öngörülmüşse, taahhüdün tamamlanan ve müstakil kullanıma elverişli bu kısımları için idarenin isteği üzerine işin bütününe geçici kabulünü tazammun etmemek şartıyla kısmi kabul yapılabilir.” şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

VUK’ nu kapsamında değerlendirecek olursak; işin bölümler halinde yapılması öngörülüyor ise, her bir bölümün hesapları ayrı tutulması ve iş tamamlandığında geçici kabulü yapılarak kar veya zararın beyan edilmesi gerekir. Böylelikle vergi karışıklığına sebebiyet verilmeden, bölümlerin ayrı ayrı vergilendirmeye tabi tutularak, vergi ödevlerinin eksiksiz yerine getirilmesi sağlanmış olacaktır.

4.13.1.6. Taahhüt Edilen İşe Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İşin Bitim Tarihi

İlave işlerin dâhil olduğu ana sözleşme hükümlerinden yola çıkarak hareket edilmelidir. Ek protokol ile mevcut sözleşme kapsamında bir tadil yapıyor veya işin fiilen faaliyetine ve süresine doğrudan etki etmiyorsa, ana sözleşmede belirtilen işin bitim süresi dikkate alınır. Şayet, ilave işlerin dâhil edildiği ve bu kapsamda işin süresine etki eden tadillerin olduğu varsayımıyla, geçici kabul hazırlanırken ilave işlerin tamamı dikkate alınarak güncel şartlarda kabul işlemi yapılmalıdır.

4.13.1.7. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitim Tarihi

GVK' nun 42. maddesi kapsamına giren işleri üstlenen işverenlerce işin tamamen veya kısmen taşeronlara yaptırılması halinde, taşeronların 42. madde karşısındaki durumları, taahhüt ettikleri kısmın mahiyeti itibariyle, inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı ve süre olarak yıllara sirayet edip etmediğine göre tespit edilmelidir.

Kanunda belirtilen hüküm itibariyle, taşeronlara yaptırılan işler yukarıdaki şartları taşıyorsa, bu işler yıllara sâri inşaat ve onarım işi kapsamında GVK' nun 42. maddesine göre vergilendirilecek, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir. Kazanç veya zararın, işin bittiği dönemin kazancı veya zararı olarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

4.13.1.8. Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi

GVK' nun 44. maddesine göre, geçici veya kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin bitim tarihi olarak, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih esas alınır. Bu kapsamda fiili bir tespit yapılması söz konusudur. Ancak, genel olarak önemli olan husus, yıllara sâri inşaat onarım işinin tamamlanarak sahibinin tasarrufuna bırakılmış olmasıdır.

BK' na göre sözleşmelerde esas olan, borcun sözleşme hükümlerine göre yerine getirilmesi ve kanunda düzenlenen istisna akdinin 362. maddesine göre, yapılan işin açıkça veya dolaylı kabulünü müteakip, istisna akdi sona ermektedir. Bu durumda

yüklenici her türlü sorumluluktan kurtulur. Fakat işin teslimi sırasında tespit edilemeyen durumlar (yüklenici kasten gizlediği kusurlar) için sorumluluğu devam eder.

Bu durumda, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi kapsamında olmayan işlerde, işin bitim tarihinin tespit edilmesi, BK hükümlerine göre değerlendirilmektedir.

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan işin teslim edilmiş olması,
- Teslimin kabul edilmesi, hususlarının mevcudiyetinin neticelendirilmesi,

şartlarının tamamının sağlanıyor olması gerekir.

Buna göre, işin sözleşmede belirtilen şekilde tamamlanmış olması, bu işin teslim edilmiş olması ve teslimin kabul edilmiş olması durumunda, iş bitmiş kabul edilir. Yine BK' na göre, kabul, tek taraflı irade beyanının açıklanması ile vuku bulur.

Kabul beyanının açıklanmasından önce, sözleşmeye konu işin kullanılmaya başlanması durumunda da işin bitmiş olduğu zımnen kabul edilmiş sayılır. Bu durumların dışında ise, işin fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir. (Tuğlu, 2000: S. 229)

4.13.2. GVK' nda ÖngörülmeYen Şekillerde İşin Bitim Tarihi

İnşaat ve onarım işlerinin yapımı aşamasında sözleşme hükümleri kapsamında olağan işin bitim tarihi konusunu öngörülen şekillerde daha önce açıklamıştık. Ancak, sözleşme hükümlerinde öngörülemeyen, fakat uygulamada karşımıza çıkan bazı özellikli durumlarda mevcuttur.

Bu konu başlığı altında öngörülemeyen durumlardan bahsedilecektir.

4.13.2.1. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun Yapım İşleri Şartnamesinin 47. maddesi kapsamında, sözleşme, zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile başkasına devredilebilir. Ancak, devir alacaklarda ilk ihaledeki şartların aranması gereklidir.

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

İzinsiz devredilen veya devir alınan veya bir sözleşmenin devredildiği tarihi takip eden üç yıl içinde devredilen veya devir alınan sözleşmeler feshedilerek, devreden ve devir alanlar hakkında 4735 sayılı Kanununun;

- ❖ **Madde 20** : İdarenin Sözleşmeyi Feshetmesi,
- ❖ **Madde 22** : Sözleşmenin Feshine İlişkin Düzenlemeler,
- ❖ **Madde 26** : İhalelere Katılmaktan Yasaklama, hükümleri uygulanır.

4.13.2.2. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi

Yüklenici ile idarenin imzaladıkları sözleşme şartlarının dışından öngörülemeyen durumlar sebebiyle, işin sözleşme bedelinin üzerinde bir artış ile tamamlanabileceğinin tespit edilmesi halinde, işin hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar iade edilir. Ancak bu durumda, işin tamamının ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesi zorunluluğu mevcudiyetini korumaya devam eder.

Tasfiye işlemleri, Borçlar Kanunu hükümlerine göre, karşılıklı anlaşması halinde sözleşme tasfiye edilir.

Ayrıca 4735 sayılı Kanunun 17. ve 18. maddelerinde açıklanan yüklenicinin ölümü durumunda da sözleşmenin feshi ve hesabın tasfiyesi söz konusu olabilir.

- ❖ **Madde 17** : Yapı Denetim Görevlisi için Gerekli Binaların Yapılması,
- ❖ **Madde 18** : İş Programı.

Tasfiye halinde, işin yüklenici tarafından yapılmış kısımları için, tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi sayılmak üzere, geçici kabul, teminat süresi ve bu süredeki bakım sorumluluğu, kesin kabul ve teminatın geri verilmesi hakkında sözleşmesinde bulunan hükümlerle bu şartnamenin;

- ❖ **Madde 42** : Geçici Kabul,
- ❖ **Madde 43** : Teminat Süresi,
- ❖ **Madde 44** : Teminat Süresindeki Bakım ve Giderler,
- ❖ **Madde 45** : Kesin Kabul,
- ❖ **Madde 46** : Kesin Teminatın İadesine Ait Şartlar,

belirlenen hususlar kapsamında genel hükümlere göre aynen uygulanır.

Ancak işin yapılmış kısmının kesin (son) hakedişindeki miktarına göre hesaplanacak kesin teminat miktarından fazlası, tasfiye protokolünün imzasından sonra yükleniciye iade edilir. Teminatın kalan kısmının iadesi ise, 46. madde esaslarına göre yapılır.

4.13.2.3. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun Yapım İşleri Şartnamesinin 48. maddesi kapsamında, sözleşme imzalanmasından sonra, mücbir sebep halleri dışında yüklenicinin mali aczi içinde bulunması nedeniyle taahhüdünü yerine getiremeyeceğini gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bildirmesi durumunda, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilerek, sözleşme feshedilir. Hesaplamalar genel hükümlere göre, tasfiye işlemlerine tabi tutulur.

Aşağıda belirtilen hallerde idare sözleşmeyi fesheder.

- 1- Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az yirmi gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,
- 2- Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 4735 sayılı Kanununun 25. maddesinde sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi,

hallerinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümler çerçevesince tasfiye edilir.

Yüklenicinin, ihale sürecinde KİK' na göre, yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu sözleşme yapıldıktan sonra tespit edilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.

Ancak, taahhüdün en az % 80' inin tamamlanmış olması ve taahhüdün tamamlattırılmasında kamu yararı bulunması kaydıyla;

- a) İvediliği nedeniyle taahhüdün kalan kısmının yeniden ihale edilmesi için yeterli sürenin bulunmaması,
- b) Taahhüdün başka bir yükleniciye yaptırılmasının mümkün olmaması,
- c) Yüklenicinin yasak fiil veya davranışının taahhüdünü tamamlamasını engelleyecek nitelikte olmaması,

hallerinde, idare sözleşmeyi feshetmeksizin yükleniciden taahhüdünü tamamlaması beklenir. Bu durumda yüklenici sözleşme hükümleri uyarınca edimlerini yerine getirmek zorundadır.

Yüklenici işi yapması ceza kesilmesine engel olmayıp, yüklenici hakkında 4735 sayılı Kanunun 26. madde hükmüne göre işlem yapılır. Yükleniciden kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların tutarı kadar ceza tahsil edilir. Bu ceza hakedişlerden kesinti yapılmak suretiyle de tahsil edilebilir.

4.13.2.4. Müteahhidin İflası Halinde İşin Bitimi

Sözleşme 4735 sayılı Kanunun 17. maddesi hükümlerine göre feshedilerek yasaklama hariç hakkında 4735 sayılı Kanunun 20 ve 22. maddelerine göre işlem yapılır.

Kesin hesap tasfiyesi 48. sözleşmenin feshi ve tasfiye durumları madde esaslarına göre yapılır. Sözleşmenin feshi sebebiyle idarenin uğradığı zarar ve ziyan yükleniciye tazmin ettirilir.

4.13.2.5. Ağır Hastalık, Tutukluluk ve Mahkûmiyet Halinde İşin Bitimi

Ağır hastalık, tutukluluk veya hürriyeti bağlayıcı bir ceza mahkumiyeti nedeni ile yüklenicinin taahhüdünü yerine getirememesi halinde, bu durumun oluşunu izleyen 30 (otuz) gün içerisinde yüklenicinin teklif edeceği ve ilgili idarenin kabul edeceği birinin vekil tayin edilmesi şartıyla taahhüde devam edilebilir.

Eğer, yüklenici kendi serbest iradesi ile vekil tayin etmek imkanından mahrum ise, yerine ilgililerce aynı süre içinde genel hükümlere göre bir kayyum tayin edilmesi istenebilir. Bu hükümlerin uygulanmaması halinde, sözleşme feshedilerek 48. madde esaslarına göre kesin hesap tasfiyesi yapılarak, yasaklama hariç haklarında daha önce bahsedilen 4735 sayılı Kanunun 20. ve 22. maddelerine göre işlem görürler.

4.13.2.6. Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitimi

Yüklenicinin ölümü halinde, sözleşme feshedilmek suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen 30 (otuz) gün içerisinde varsa ek teminatlar dahil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir. Teminatın verilmesinde 46. madde esaslarına göre işlem yapılmaktadır.

4.13.2.7. İşveren ile Davalı Olunması Halinde İşin Bitimi

4735 sayılı Kanununun, 52. maddesi Anlaşmazlıkların çözümü başlığında değerlendirilmeye alınmıştır. Söz konusu İşveren ile davalı olunmasına ilişkin uygulanacak prosedürler aşağıdaki gibidir.

İşin yürütülmesi veya kesin hesapların çıkarılması aşamasında yapı denetim görevlisi ile yüklenici arasında çıkabilecek anlaşmazlıklar, öncelik sırası sözleşmesinde belirtilen, sözleşme eklerindeki hükümler dikkate alınmak suretiyle idare tarafından çözüme bağlanacaktır. Yüklenici, anlaşmazlığa yol açan konuda, bu durumun ortaya çıktığı günden başlamak üzere 15 (on beş) gün içinde itiraz ve şikâyetlerinin sebeplerini açıklayan bir dilekçe ile idareye başvuracaktır.

İdare, bu dilekçeyi aldığı tarihten başlamak üzere en çok 2 (iki) ay içinde inceleyip bu husustaki kararını yükleniciye bildirecektir. İki ay içinde kendisine bir cevap verilmediği veya verilen karara razı olmadığı takdirde, yüklenici anlaşmazlıkların çözümüne ilişkin sözleşme hükümlerine göre hareket etmekte serbesttir.

Maliye Bakanlığı'na intikal eden örnek bir olayda; inşaat şirketinin taahhüdü altında inşa edilen ve ilgili kamu kurumunun 31.03.2006 tarihinden itibaren kullanmaya başladığı ancak kusur ve noksanlar nedeniyle geçici kabulünü yapmadığı işin geçici kabulünün yapılması istemiyle açılan davanın inşaat şirketi aleyhine sonuçlandığı ve temyiz sürecinin de devam ettiği anlaşılmaktadır.

Bu kapsamda, inşaat işinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olması nedeniyle iş bitim tarihi olarak bu işe ilişkin düzenlenecek geçici kabul tutanağının idarece onaylanacağı tarihin esas alınması ve bu işten elde edilecek kazancın da geçici kabul tutanağının idarece onaylanacağı tarihin içinde bulunduğu yılının geliri sayılarak, bu dönem için verilecek kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. (19.02.2013 tarih ve 38418978-120(42-12/30)-135 sayılı MB. GİB. Ankara VD.'nin Özelgesi)

4.13.2.8. İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler

Bir inşaat ve onarma işinin yapılması tek bir ana sözleşme kapsamı çerçevesinde, taahhüt edilmesi ve işle ilgili bütün hususların bu sözleşme ile belirlenmesi halinde, iş geçici kabullerle kısım kısım teslim edilse dahi her bir kısım iş ayrı ayrı değerlendirilemeyecek, bir bütünün parçası olarak düşünülecektir. Bu durumda, işin bitim tarihi olarak son geçici kabulün düzenlenerek onaylandığı tarih dikkate alınması ve kazancın tamamının işin bittiği yılda hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir. (24.02.1988 tarih ve B.07.0.GEL.051/5129-105/6402 MB'nin Özelgesi)

GVK'nun 42. maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerine ait kar veya zararın ne suretle ve hangi usullere göre tespit edileceği belirtilmiş, bu maddenin son fıkrasında da mükelleflerin her iki halde düzenleyecekleri beyannameleri, işin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar

vermeye mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. 44. madde de geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığı yıl, işin bitim tarihi sayılmıştır.

Bahsedilen olayda, GVK' nun öngördüğü şekilde işin bitimi mevcut değildir. 25.12.1973 tarihinde idarenin tasfiye protokolü olur emri üzerine 14.01.1974 tarihinde tasfiye raporu düzenlenmiştir. Tasfiye raporunun düzenlendiği 14.01.1974 gününde idare ile müteahhit arasında ilişkinin sona erdiğinin kabulü gerekir. (13.02.1975 gün ve E. 1973/3685, K. 1975/514 sayılı Dn. 13 Danıştay Kararı)

4.14. HAKEDİŞLERDEN KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU / İADESİ

4.14.1. Genel Açıklama

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri nedeniyle ödenen hakedişlerden yapılan vergi kesintisi, işin bitim döneminde verilecek beyannamede bildirilen kazançlar üzerinden hesaplanacak gelir/kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. (GVK 121 madde ve 5520 sayılı KVK 34. madde) Fakat vergilendirmenin mahsup ve iadesine ilişkin 252 sayılı GVKT' de açıklamalara yer verilmiştir. (06.04.2004 tarih ve 24425 sayılı R.G.)

GVK' nun 121 ve KVK' nun 34. maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre tevkif edilen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edilecektir. Mahsubu yapılan meblağının gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde çıkan farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red veya iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddelerde, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabileceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilecektir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen

veya re' sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranılan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır. (GVK 05.01.2012 gün ve 79/2012-1 sayılı / Mahsup ve İade Sirküleri)

4.14.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergilerden Mahsup Yapılması

252 Seri Numaralı GVG'T' ne göre, yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir/kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri gerekmektedir.

4.14.3. Diğer Vergi Borçlarında Mahsup veya Nakden İade

4.14.3.1. Mahsup İadesi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re' sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat

aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114. ve 126. maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

4.14.3.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın belirlenen tavan sınırı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin üst sınır aşması halinde, aşan kısım için Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. Üst sınıra kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10. maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100.000,00 TL' na kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş Yemini Mali Müşavir (YMM) tarafından düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000,00 TL' nı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

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

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben, kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

4.14.4. Devam Eden İşlerde Hakedişlerden Kesilen Vergilerin Biten İşlerin Vergisinden Mahsup Durumu

Beyannameye gösterilen kazançlardan vergi kesintisi yapılmış olan, beyanname üzerinden, hesaplanan Kurumlar vergisinden mahsubunu öngören KVK'ın 34. maddesi hükmü uyarınca, henüz tamamlanmamış işlere istinaden kesilen vergilerin kesinleşmiş vergi borçlarına mahsubu yasal olarak mümkün değildir.

Devam eden işlerden kesilen verginin mahsubunun yapılamamasının sebebi; GVK'ın 42. maddesi hükmünde, kar veya zararın işin tamamlandığı yıl içerisinde, o yılın geliri kabul edilmesi ve aynı dönemde gelirin tamamı üzerinden beyan edilmesi ve mahsubu söz konusudur. İşin bir bölümün tamamlanması veya eksik tamamlanması gelirin veya mahsubun beyan edileceği anlamına gelmez.

Henüz bitmemiş bir işin kar veya zararın kesinlik kazanmadığı durumda, bitmiş olan işlere karşın kesilen vergilerin yine bitmiş işlerden sağlanan kazanç üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmesi bu kapsamda uygulanması gereken yöntem olmalıdır. (Alptürk, 1997: 102-103)

4.14.5. Geçici Kabul Tutanağı Düzenlendikten Sonra Yapılan Ödemelerden Gereksiz Yere Yapılan Vergi Kesintilerinin İadesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında, geçici kabulün düzenlendiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve bu tarih itibarıyla kar veya zararın ilgili dönemin geliri olarak beyan edilmesi gerekir. Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra yapılan işlerle ilgili olarak ödenen hakediş bedelleri, ödendikleri yılın hasılatı olarak beyan edileceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden tevkifat kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

Bir başka anlatımla, şayet iş fiilen bitmiş ve geçici kabul idarece imzalanmış veya onaylanmış ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi o tarih itibarıyla son bulur. İşle ilgili kar veya zarar beyan edilerek, daha önce ödenen vergi kesintileri mahsup edilebilir. Bu süreçten sonra yapılan hakedişler veya ödemeler yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmez. Dolayısıyla da vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur.

4.14.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Zarar ile Sonuçlanması Halinde Daha Önce Kesilmiş Vergilerin Durumu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin zararlı sonuçlanması halinde, daha önce ödenen istihkaklardan kesilen vergilerin ve bunun yanında varsa beyannamede gösterilen diğer kazanç ve iratların vergilerden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve irat yok ise mükellefe iade edilmesi gerekir.

Böyle bir durum ile karşılaşan mükellef, kesintilerden dolayı daha önce ödediği vergilerin iadesini, işin bittiği tarihten itibaren 5 (beş) yıl içerisinde, bağlı olduğu vergi dairesine, yazılı başvurusu ile emanet hesabında biriken alacak bakiyesini, talep edebilir veya ileride çıkması muhtemel vergilerinden mahsup edilmesi yoluyla vergi alacağını tahsil etmiş sayılır. Mükellef başvuruda bulunmadığı takdirde, vergi dairesinin iade ödeme yapması mümkün değildir.

4.14.7. İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler

Yukarıda bahsedilen konulara ilişkin olarak, örnek bazı Yargı Kararı ve Maliye Bakanlığı'nın özeldesi aşağıda paylaşılmıştır.

Hakedişlerden kesilen tevkifat kesintilerinin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitim tarihinden önce mahsubunun yapılamamasına ilişkin örnek Danıştay Kararı;

1963 takvim yılında taahhüt edilen inşaat işlerinde alınan hakedişlerden kesilen tevkifat kesintisinin mükellefin 1963 yılı vergisinden mahsup ettiği inceleme raporu ile tespit edilerek adına ikmalen salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasının; 193 sayılı GVK' nun 44. maddesinde, geçici ve kesin kabul usulüne tabi inşaat ve onarım işlerinde, işin bitim tarihinin geçici kabulün yapıldığı yıl olduğu, aynı Kanun'un 42. maddesinde, yıllara dağıtılan bu tür taahhüt işlerinde kar veya zararın kesin olarak işin bittiği yılda tespit edileceğinin belirtildiği, bu durumda 1963 yılında başlanan ve geçici kabulleri 1965 yılında yapılan inşaatın kar veya zararının her durumda 1963 yılında belirlenmesinin mümkün olmayacağı, 121. madde hükmü ise, yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubunu öngördüğü, bu nedenle beyannameye alınması zorunlu bulunan hakediş bedellerinden kesilen vergilerin taahhüt işlerinin bitiminden önce mahsubunun uygun olmadığı gerekçesiyle onayan Temyiz Komisyonu kararı aynı gerekçe ve nedenlerle Dairemizce de uygun görüldüğünden davanın reddine oybirliğiyle karar verilmiştir. (Dn. 4. D'nin 22.05.1974 tarih ve E. 1972/3271, K. 1973/2816 sayılı Kararı)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan yüklenici mükelleflerin hakedişlerinden kesilen vergilerin, bu mükelleflerin aynı işlerden sağladıkları gelir nedeniyle, verecekleri beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup işlemlerinde, mahsubu istenen bedellerin ilgili kurum ve kuruluşça hakedişlerden kesildiğinin belgelendirilmesi kaydıyla bu kesintilerin, kesintiyi yapan kurum veya kuruluşça bağlı olduğu vergi dairesine yatırıldığına dair herhangi bir belge aranılmayacaktır. Ancak, mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak, vergi sorumlusunun adı, soyadı veya unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve vergi hesap numarası ile namı hesabına (kendisine) yapılan vergi ödemeleri ve bunlar üzerinden tevkif suretiyle kesilen vergiyi gösteren bir icmal tablosu, yıllık beyannamelerine eklemeleri zorunludur. Söz konusu mahsup işleminin sonunda vergi alacağı kalmış ise, bu bedelin iade ve mahsup işlemi, 169, 171 ve 194 Seri No.lu GVGT' ne göre yapılır. (01.07.1997 tarih ve B. 07.0.GEL.0.40/4044-17/27242 sayılı MB' nın Özelgesi)

4.15. GEÇİCİ VERGİ

4.15.1. Genel Olarak Geçici Vergi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde özellik arz eden durum, geçici verginin kapsam dışı bırakılmasıdır. Bunun sebebi, mükellefiyetin gerçek ya da tüzel kişi ayrımı gözetmeksizin, yıl içinde tevkifat yoluyla brüt rakam üzerinden hesaplanan % 3 stopaj vergisinin, ilgili vergi dairesine ödeniyor olmasıdır.

GVK’ nun “ geçici vergi ” ile ilgili mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrasında, “ 42. madde kapsamına giren kazançlar hariç ” olarak açıklanmıştır. Buradan hareketle, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde mükellef, geçici vergi hesaplanması ve beyan edilmesinden muaf tutulmuştur.

217 Seri No.lu GVGT’ nde geçici vergi uygulamasına ilişkin olarak; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenen mükelleflerin, işin devam ettiği süre zarfında elde ettikleri kazançlar üzerinden, geçici vergi ödemeyecekleri ancak, aynı mükellefin yıllara sâri işinin dışında, elde etmiş olduğu ticari veya mesleki kazançlar üzerinden geçici vergi ödeyecekleri açıkça belirtilmiştir. (27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanmıştır.)

4.15.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi

4.15.2.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Tebliğde belirtilen açıklamaya istinaden, mükellefin yıllara sâri olmayan işlerinden dolayı elde etmiş olduğu kazançlardan ödeyeceği geçici vergisinin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden ödediği vergi kesintilerinden doğan alacağını, mahsup edemeyeceğini belirtmek gerekir. Çünkü her iki işinde kendi içinde değerlendirilmesi ve bu kapsamda vergilendirilmesi mevzuat açısından uygun ve etik olacaktır.

4.15.2.2. İşin Bitiminden Sonra Alınan Hakedişlerin ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

GVK’ nın 44. maddesindeki düzenlemeye göre, işin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu

giderlerin yapıldığı ya da gelirlerin elde edildiği yılın kar veya zararın tespitinde dikkate alınacaktır. Bu kapsamda 42. madde hükmü uyarınca, geçici kabulün yapılması, işin fiilen bitmesi ya da bırakılması ile gündeme gelmektedir. Bu işlerin tamamlanmasından sonra, elde edilecek hâsılatlar genel hükümler çerçevesince normal bir gelir olarak kabul edileceğinden, vergi (tevkifat) kesintisine tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla geçici vergi beyanında, oluşan giderlerin dâhil edilmesi imkânı doğacaktır. (Maç ve Turut, 1999: 47)

4.15.2.3. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu

Taahhüt edilen işin, daha önce yıllara sâri olmayacağı öngörüldüğü halde, sonradan bazı sebeplerden (süre uzatımı, ilave işlerin çıkması vb. gibi) dolayı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olması durumunda, ödenen geçici vergilerin işin bitiminde yapılan beyana göre mahsup ve/veya iade olunması gerekmektedir.

4.15.3. Yıllara Yaygın İnşaatlarda İnşaat İşinin Yanı Sıra Diğer Faaliyetler ve Gelirlerinde Bulunması Halinde Geçici Vergi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini üstlenenlerin, GVK’ nun mükerrer 120. maddesi hükmü gereğince, geçici vergiden muaf olduklarını, daha önceki açıklamalarımızda belirtmiştik.

Mükellefin yıllara sâri işleri dışında, başkaca faaliyetlerinden dolayı elde etmiş olduğu kazançlardan geçici vergi beyanında bulunarak ödenmesi gerekmektedir. Yıllara sâri işinin bitimi beklenmeksizin, ayrıca vergilendirilmelidir.

4.15.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Zarar ile Sonuçlanması Durumunda Geçici Vergi Karşısındaki Durumu

217 Seri No.lu GVGT’ nde geçici vergi uygulamasına ilişkin olarak; geçmiş yıllardan devreden zararların geçici vergi matrahının tespitinde, zararın indirilebileceği belirtilmiştir. Bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım yapılmamıştır. Yani idare önceki dönemlerden gelen zararların yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden mi, yoksa diğer faaliyetlerinden mi olduğunu sorgulamamıştır.

Hal böyle olunca, idare önceki dönemlerden gelen yıllara sâri zararların geçici vergi matrahından indirilmesini kabul etmiş olduğuna göre, geçici vergi hesap dönemlerinden doğan zararların, geçici vergi matrahından indirilmesi de mümkün olduğu anlaşılmaktadır. (Maç ve Turut, 1999: 44)

4.15.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinin, Diğer İşlerle Birlikte Yapılması veya Arızı Gelirlerinde Olması Halinde Müşterek Genel Gider Dağılımı ile Geçici Vergi İlişkisi

Ortak genel giderlerin dağıtımına ilişkin açıklamalar; (Kızılot, 2014: 394)

- 1- Yıl içinde bir ya da birden fazla inşaat ve onarım işi, GVK’ nun 42. maddesi kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılırsa, ortak genel giderler, her işe ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranlanması suretiyle dağıtılır.
- 2- Yıllara yaygın inşaat işlerinde ve diğer faaliyetlerden dolayı olağan işlerde ortak kullanılan makine, teçhizat, nakil vasıtaları vb. gibi duran varlıkların amortismanları ise, bunların her işte kullanıldığı gün sayısına, toplam çalışma gün sayısına oranlanması suretiyle dağıtılır.

Yukarıda bahsedilen ortak genel giderlerin dağıtımına ilişkin olarak, Maliye Bakanlığı’ nın bir özelgesinde, özellikle dikkat edilmesi gereken hususların neler olduğuna dair, aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir. (14.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114-36/15541 Sayılı MB’ nın Özelgesi)

- a) Kanun metninde yer alan “ diğer işler ” ’den, her türlü ticari ve sınai faaliyeti yanında yıllara yaygın iş organizasyonu kapsamında yapılan makine veya gayrimenkul kiralalamaları, duran varlık satışları, iştirak gelirleri gibi arızı gelirleri de içermektedir. Yani müşterek giderlerden bu faaliyetlere de pay verilmesi gerekmektedir.
- b) Ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olan mevduat faizi ve repo geliri gibi finansman gelirlerine de müşterek giderlerden pay verilebilmesi mümkün olup, bu doğrultuda dağılımın yapılması uygun olacaktır.

MB' nın özeldesine ilave bir hususa daha yer vermek gerekir. Şöyle ki; müşterek finansman giderleri dağıtılırken, işletme bünyesinde oluşan finansman gelirlerinin finansman giderlerinden mahsup edilmesi, bu mahsup sonrasında geriye kalan finansman giderlerinin dağıtıma tabi tutulması esas değerleme açısından uygun olacaktır. (Maç ve Turut, 1999: 46)

4.15.6. Yıl İçinde Başlanılıp Bitmesi Nedeniyle GVK' nun 42. Maddesi Kapsamına Girmeyen Taahhüt Şeklindeki İnşaatların Geçici Vergi Durumu

Yıl içinde işe başlanması ve aynı takvim yılı içerisinde işin tamamlanması halinde, yıllara sâri durumu söz konusu olmadığı için GVK' nun 42. madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılamaz. Ancak, yıl içinde başlayıp biten inşaat ve onarım işlerinden, üç aylık dönemler halinde, elde edilen kar veya zarar, geçici vergiye tabi olup, vergilendirilmesi gerekmektedir.

4.16. KATMA DEĞER VERGİSİ

4.16.1. Hakediş Ödemelerinde Katma Değer Vergisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, idarece onaylanan hakedişlerden KDV uygulamasının yapılabilmesi için, 34 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.08.1989 gününde resmi gazetede yayımlanan açıklamalara riayet etmek gerekir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği, 53. maddesinde ise "**fatura ve benzeri vesika**" deyiminin Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

“ Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen bir belge olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir. ”

Bu kapsamda, hakediş raporunun idarece onaylanması, KDV uygulaması için yeterli olmayıp, VUK' nu çerçevesince hazırlanan bir faturanın hakedişe istinaden düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu edimleri taraflar yerine

getirmez ve beyanda bulunmazlarsa, VUK' nun 353/1. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası kesilir. (Kızılot, 2014: 335)

4.16.2. KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih

İnşaat ve onarım işleri nedeniyle kendilerine hakediş ödenen dolayısıyla ticari kazanç elde eden yükleniciler, KDV beyanı vermek zorundadır. Hizmetin ifası, vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin yerine getirilmesi anında doğmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili kısım kısım mal teslim edilmesinde KDV Kanunu'nun 10. maddesinin "Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutaat olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması" hükmü gereğince vergiyi doğuran olay bu teslim ile birlikte gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla müteahhit firmalarca kısım kısım yapılan teslimler karşılığında kendilerine ödenen hakedişlere ilişkin, KDV'lerin de hesaplanması gerekmektedir. (Duman, 2007: 71)

Hakedişler, belirli aralıklarla düzenlenen geçici hakediş raporlarına dayanılarak ödenmektedir. Hakediş raporları ile müteahhit firma, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin belirli bir kısmını yaptığını belirterek bu kısmın idarece teslim alınmasını teklif etmektedir. İhale makamı ise, şartnameye göre düzenlenmesi gereken hakediş raporunu inceleyip doğruluğunu onadıktan veya bir takım değişikliklerin yapılmasından sonra hakediş raporunu mükellef ile karşılıklı imzalamak suretiyle işi teslim almaktadır. Böylece teslim gerçekleşmektedir. Dolayısıyla da KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ancak, söz konusu hakedişler için teslimin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır. (Duman, 2007: 72)

Danıştay 7. Dairesince verilen 15.10.1993 tarih ve E.No: 1992/4200, K.No: 1993/4107 sayılı kararında, "Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmasının hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır" denilmektedir.

MB' nın GİB. Manisa VDB' nin, 29.12.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.45.15.01-KDV-53-5-122 sayılı tevkifat uygulamasına ilişkin bir özelgesinde, tevkifat uygulaması

kapsamında yapılan hizmet ifalarına ait, KDV' nin, hizmeti ifa edene ödenen kısmı, mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV beyannamesi ile tevkif edilen kısmı ise, tevkifatı yapan kuruluş tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

4.16.3. KDV Matrahı ve Oranı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işleri nedeniyle müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanan KDV' si hesabında; ilk önce hakediş bedelinden ihale indirimine tekabül eden bedel düşürülür. Bu meblağdan da bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutarında düşülmesi sonucu bulunan tutara; çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen yeni miktar üzerinden KDV hesaplanır. Hesaplanan KDV, hakediş raporunun arka sayfasında ilaveler bölümünde gösterilecektir.

Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV' si matrahından indirilmez. Ayrıca, hakediş tutarı üzerinden GVK' nun 94. maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi ve fon payı ile damga vergisi KDV' si matrahından indirilmeyecektir.

Daha basit anlatımla, gelir vergisi KDV'sine esas matrah üzerinden hesaplandığından bu verginin de KDV'sinden önce kesilmesi zaten mümkün değildir. Ancak, avans nedeniyle fatura düzenlenmişse, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak kaydıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilerek KDV'sinin hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. (İnan, Sayıştay Dergisi, S.60: 62-63)

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri hizmet işi olması nedeniyle, KDV oranı % 18'dir. Ancak, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri ve Kanunla kurulmuş Sosyal Güvenlik Kuruluşları (SGK) ve Belediyelere yapılan sadece 150 metrekareye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, % 1 oranında KDV' ye tabidir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin % 1 oranında KDV' ye tabi olabilmesi için; 49 Nolu KDVG, KDV 5 Nolu sirkülerdeki işleri kapsamı gerekmektedir. İnşaat ruhsatının ve inşaatın yapıldığı arsanın tapu sicilinde konut yapı kooperatifi adına tescil edilmiş olması gerekmektedir. (KDV Gen. Teb. 106, KDV 5 Nolu Sirküler) Müteahhitlerin konut yapı kooperatiflerine karşı üstlendikleri inşaat

taahhüt işlerinin bir kısmını taşeronlara yaptırmaları halinde, taşeronun müteahhide verdiği hizmet KDV' ye tabi olacak, müteahhidin kooperatife yaptığı inşaat taahhüt işi ise vergiden müstesna veya indirimli olmayacaktır. (Şenlik, 2010: 108)

4.16.4. Dövizle Yapılan İşlerde Katma Değer Vergisi

Ülkemizde son 20 yıla damgasını vuran ve kronik bir hal alan enflasyon fenomenine paralel olarak TL'nin yabancı paralar karşısında sürekli değer kaybetmesi, ekonomideki aktörleri gerçekleştirdikleri işlemlerin bedelini yabancı para karşılığı TL üzerinden belirleme konusunda zorunlu kılmıştır. 2001 yılı Şubat ayında dalgalı döviz kuru sistemine geçilmesiyle beraber o tarihten bu zamana kadar döviz kurlarında ani ve yüksek oranlı dalgalanmalar sıkça yaşanmakta ve bu da firmaların ciddi kur farkları ile karşı karşıya kalmalarına ve bu kapsamda değerlendirildiğinde firmaların mağduriyetini gözler önüne sermektedir.

Ülke para biriminin yabancı para birimi ile değişim oranına "kur" denir. Söz konusu değişim oranında meydana gelen değişimler nedeniyle yabancı para cinsinden yapılan ve ifade edilen işlemlerin TL değerinde meydana gelen değişime "kur farkı" denilmektedir. Diğer bir ifadeyle, yabancı para cinsinden yapılan işlemlerde işlemin yapıldığı tarih ile ödemenin yapıldığı tarihin farklı olması ve bu süre zarfında kurun değişmesi halinde işlemin yabancı para cinsinden bedeli değişmemesine rağmen, TL cinsinden belirlenen işlem bedeli değişmektedir. İşte TL cinsinden bedelde meydana gelen bu değişiklik kur farkını meydana çıkarmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun (1) 20/1. maddesi hükmü uyarınca, teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel KDV'nin matrahını oluşturur. Aynı maddenin 2. bendine göre ise; bedel değişimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile teslim edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamına eşittir.

KDV Kanunu'nun "Matraha Dâhil Olan Unsurlar" başlangıcını taşıyan 24. maddesinin "c" bendine göre; vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler de KDV

matrahına dâhildir. Söz konusu Kanun'un "Döviz İle Yapılan İşlemler" başlığını taşıyan 26. maddesinde ise, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinde Türk parasına çevrileceği belirtilmiştir. (Yüksel, 2012, [alomaliye.com/KDV Kur Farkları](http://alomaliye.com/KDV_Kur_Farklari))

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, dövizle veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde dövizin, malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği tarihteki cari kur üzerinden TL'ye çevrilmesi gerekmektedir. Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken kur T.C. Merkez Bankası tarafından belirlenen günlük döviz alış kurudur. (15.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-130[2011-1-11-13]-383 sayılı MB. GİB. Ankara VDB' nın Özelgesi)

Mal veya hizmet satışına ait döviz cinsinden tespit edilen tutarın malın teslimi veya hizmeti yerine getirildiği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilmesi ile oluşan bedel üzerinden, KDV hesaplanması gerekmektedir. Merkez Bankası'nca günlük kur tespitine konu edilmeyen dövizlerin durumu ise, yürürlükteki son VUK Tebliğinde belirtilen döviz kuru, döviz cinsinden belirlenen tutarın TL'ye çevrilmesinde dikkate alınması uygun olacaktır. (Erol, 1994: 103)

Kısaca özetleyecek olursak, bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli durumda belirlenen yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işlerinde, hizmetin ifa bedeli olan dövizin, hakediş belgesinin idarece onaylandığında, vergi idaresinin görüşü, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği durum arz etmekte olduğunu savunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı'na göre ise, harcama yetkilisince tahakkukun yapıldığı ve ödeme emri belgesinin imzalandığı tarihteki döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek, bulunan bedel üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenmesi gerektiğidir. (28.03.1995 tarih ve 16321, 10.05.1993 tarih ve 29975 sayılı MB' nın Özelgeleri)

Ayrıca, hizmet bedeli dövizin ve KDV'nin karşı taraftan (müşteriden) tahsil edilmemesi, verginin beyan edilmeyeceği anlamına gelmediğini belirtmek gerekir.

4.16.5. Dövizle Yapılan Avans Ödemelerinde Katma Değer Vergisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, mal teslimi veya hizmetin ifasından önce peşin olarak yapılan ön ödemeler avans niteliği taşımaktadır. Alınan hizmet mal veya hizmetin karşılığı olmadığı için KDV'ye tabi değildir.

Ancak, avans niteliğinde ödenen döviz bedeli için fatura veya fatura hükmünde belgenin düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu'nun 10/b maddesi uyarınca fatura veya benzeri belgede gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu durumda, avans bedeli olarak ödenen dövizin fatura veya benzeri belgenin düzenlediği tarihteki T.C. Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek KDV hesaplanması gerekir. Avans için fatura veya benzeri belge düzenlenmediği durumda, döviz olarak ödenen avans bedeli KDV'ye tabi olmayacaktır. Fakat malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihte avans da dâhil olmak üzere toplam bedele ait dövizin TL'ye çevrilerek KDV hesaplanması ve beyan edilmesi gerekmektedir. (Kızılot, 2014: 349-350)

4.16.6. İnşaat İşleri ve İnşaatın Endirekt İşlerinde KDV Tevkifatı

4.16.6.1. Genel Açıklama

KDV Kanununun 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye sınırları içerisinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması durumunda ve gerekli görülen diğer durumlarda Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması yönünde, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine haizdir.

Yapılan açıklamadan yola çıkarak, vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde hükmü, sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye sınırları içerisinde bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutacağını kastetmiştir.

Belirtilen işlemlere taraf olanlar kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve kurumlardır. Bunlar verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDV tevkifatı ihtiyari bir uygulama olmayıp, Maliye Bakanlığı'nca tevkifat uygulaması kapsamında olan alıcılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur. Diğer taraftan, yine Maliye Bakanlığı'nca tevkifat kapsamına alınmamış işlemlerde alıcılar tarafından tevkifat yapılamaz.

KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesini kapsamaktadır. "Tam tevkifat" işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; "kısmi tevkifat" ise, hesaplanan verginin Maliye Bakanlığı'nca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir. (GİB, KDVG T Seri No: 117, 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.)

4.16.6.2. KDV Tevkifatına Tabi İnşaat İşleri

KDV Kanunu Genel Tebliğine göre, aşağıda açıklanan tevkifat uygulanacak kurum ve kuruluşlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte endirekt niteliği taşıyan diğer (mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde) işler, müşteriler tarafından (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir. KDV tevkifatı uygulaması kapsamında olan kurum, kuruluş ve idarelere ait birlikler aşağıdaki gibidir;

- 1- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- 2- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- 3- Döner sermayeli kuruluşlar,
- 4- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- 5- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- 6- Bankalar,
- 7- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- 8- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- 9- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlem borsaları dahil bütün borsalar,
- 10- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- 11- Payları, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında (BİST) işlem gören şirketler,
- 12- Kalkınma ve yatırım ajansları, yer almaktadır.

KDV tevkifatına tabi, yapım işleri ve yapım işleriyle birlikte değerlendirilen yan işlerin kapsamı dâhilinde olan hizmetler aşağıda yer almaktadır.

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

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

Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetlerdir. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve benzeri hizmetler bölümü kapsamında (9/10) KDV tevkifat oranında değerlendirilmektedir.

4.16.6.3. Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde KDV Tevkifatı

İşverenler tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya bir alt taşeronlara devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

Örnek 1: (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait nakliye işlerini (C) firmasına devretmiştir.

Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 2: DSİ tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş.' den temin edilmektedir.

Bu durumda, hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamındaki yapım işinin, bir kısmının alt taşeronlara devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından dikkate alınmamaktadır.

Alıcının, yukarıda sayılan müşteriler (alıcılar) arasında yer almaması halinde, ilk taşeronun ve alt taşeronların bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk taşeronun belirlenen alıcılar kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt taşeronlardan tevkifat uygulaması yapılacaktır.

Örnek 3: Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST 'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.

Bu durumda, (B)'nin (A)'ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)'nin (B)'ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin belirlenmiş müşteriler (alıcılar) kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak ilk taşeronun bu yapım işini belirlenmiş müşteriler (alıcılar) kapsamında yer almayan alt taşeronlara devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

Tevkifata tabi olan işlerin, 3065 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat da yapılmaz.

Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt taşeronlara devredilmesi ve alt taşeronlara yaptığı işlemin KDV'den müstesna olmaması halinde, alt taşeronların gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, Tebliğ'de belirlenen esaslara göre tevkifata tabi tutulur.

Örnek 4: Hisse senetleri BİST' de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin, asıl yüklenici tarafından alt taşeronlara devredilmesi halinde, alt taşeronlar ve daha alt taşeronların ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, 117 Seri No.lu Tebliğin belirlenmiş müşteriler (alıcılar) kapsamında olmamaları şartıyla tevkifat uygulanmalıdır.

Mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin ilk yüklenici tarafından yapım işinin bir kısmı ile birlikte alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yüklenici tarafından düzenlenen faturalarda tevkifat uygulanır. Yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri işlerin alt yükleniciye devredilmesi halinde bu bölüm kapsamında işlem tesis edilmez. Devredilen söz konusu işler için işi devreden durumuna göre Tebliğin (3.2.2) bölümünün; mimarlık, mühendislik, etüt-plan ve proje, danışmanlık vb. gibi hizmetler kapsamında 9/10 oranında tevkifat uygulaması yapılacaktır.

İnşaat ve onarım yapım işleri, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yaptırılması halinde de alt taşeronlara devredilen işler bakımından yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda işlemler yürütülerek tevkifat uygulanması yapılmalıdır.

30.04.2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış işlerde, tevkifat uygulanmasına ilişkin olarak; faturalarda gösterilen KDV tutarının tevkifata tabi olmadığı, 99 ve 117 Seri No.lu KDV Kanunu Tebliğinde belirtilmiştir. (“ihale” ibaresi, yapım işlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanarak yaptırılmasını ifade etmekle birlikte, herhangi bir ihale düzenlenmeden taraflar arasındaki sözleşme hükümleri uyarınca gerçekleştirilen yapım işlerini de kapsamaktadır.)

Bu kapsamda tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin taşeronları, 30.04.2006 (bu tarih dâhil) tarihinden önce alt taşeronlara devrettikleri işin bölümlerine ait, KDV üzerinden tevkifat yapılamaz. Ancak, 30.04.2006 (bu tarih dâhil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi taşeronlarının, bu tarihten sonra alt taşeronlara devrettikleri veya devredecekleri bölümlere ait, KDV üzerinden tevkifat yapmalıdırlar.

4.17. DAMGA VERGİSİ

4.17.1. Genel Açıklama

Damga vergisi, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden alınan bir muamele veya işlem vergisidir.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun birinci maddesi uyarınca, verginin konusunun, kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların oluşturduğu, kâğıt teriminin ise, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edildiği belirtilmiştir.¹⁷ (11.07.1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır)

¹⁷ Kâğıt terimin açıklamasında yer alan “belgeleri ifade eder” ibaresi, 16.7.2004 tarihli ve 5228 sayılı Kanunun 59 uncu maddesiyle “ belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder ” şeklinde değiştirilmiştir.

Kanunda belirtilen açıklamalar ışığında, herhangi bir kâğıdın, damga vergisine tabi olabilmesi için, aşağıda yer alan hususları taşıması gerekmektedir.

- Herhangi bir hususu ispat veya belli etmesi,
- Yazılıp imzalanması veya imza yerine geçen bir işareti taşıması,
- İbraz edilebilecek nitelikte olmasıdır.

Vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir.

Bir kâğıdın tabi olacağı verginin tayini için o kâğıdın mahiyetine bakılarak, buna göre tabloda yazılı vergisinin uygulanması gerekir. Kâğıtların mahiyetinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda ise üzerlerinde ki yazının tazammum ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kâğıt üzerinde başka bir kâğıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kâğıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre, vergi alınacağı hususları Kanunu'nun 4. maddesinde düzenlenmiştir.

Damga vergisi mükellefiyeti ise; Kanunu'nun 3. maddesine hüküm altına alınmıştır. Buna göre, kâğıtları imza edenler mükellef kabul edilmektedir. Vergiye tabi kâğıdın birden fazla kişi tarafından imzalanması halinde ise, tarafların her biri verginin ödenmesinden ayrı ayrı ve birlikte mükellef ve sorumlu oldukları açıklanmıştır.

Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kâğıtların her ayrı nüshası için, aynı miktar veya nispette damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır. (DVK mad.5)

DVK' nun "Vergileme Ölçüleri" başlıklı 10. maddesinde yer alan hüküm ise;

- Damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı,
- Nispi vergide, kâğıtların nev'i ve mahiyetlerine göre bu kâğıtlarda yazılı belli para, maktu vergilerde ise kâğıtların mahiyetinin esas alınacağı,
- Belli para teriminin de kâğıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hâsıl edeceği parayı ifade ettiği, hüküm altına alınmıştır.

Kâğıtların, Damga Vergisi bu kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlarda alınmaktadır. Şu kadar ki her bir kâğıt için hesaplanacak vergi tutarı (1) sayılı tabloda yer alan sınırlamalar saklı kalmak üzere 800 milyar lirayı aşamaz. Bir önceki yılda uygulanan bu azami tutar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılır.¹⁸ 2015 yılı için yeniden değerlendirme oranında artırılmış ve 01 Ocak 2015 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeni üst sınır, 1.702.138,00 TL olmuştur. Bakanlar Kurulu yeniden değerlendirme oranının % 50 fazlasını geçmemek ve % 20' sinden az olmamak üzere yeni oranlar tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde, artan miktar aynı nispette vergiye tabidir. Bunların devri halinde aslından alınan verginin 1/4' ü tahsil edilir. DVK' nun ödeme şekilleri 15. Maddesinde hüküm altına alınmıştır. Buna göre; Damga Vergisi makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenmektedir. Bu ödeme şekillerinin hangi işlemler için ne suretle uygulanacağını tespitine karar verme yetkisi, Maliye Bakanlığı' ndadır.

4.17.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında düzenlenen kâğıtlarda uygulanan damga vergisi türleri; sözleşmeler, ihale kararları, hakediş belgeleri, süre uzatımı kararları, devir, avans ödemeleri ve keşif artışlarından doğan damga vergileri şeklindedir.

4.17.2.1. Sözleşmelerde Damga Vergisi

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri Borçlar Kanunu'nun 355 ve 371. maddelerinde düzenlenen " istisna akdi " kapsamında yapılan işleri içermektedir. BK' nun 355. maddesinde istisna akdi; " istisna, bir akit tir ki onunla bir taraf (yüklenici), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder." şeklinde tanımlanması yapılmıştır.

¹⁸ 30.12.2004 tarihli ve 5281 sayılı Kanunun 43 üncü maddesinde yer alan "800 milyar lirayı aşamaz" ibaresi, "800 bin Yeni Türk Lirasını aşamaz" olarak değiştirilmiştir. Daha sonra bu miktar 30.12.2013 tarihli ve 28867 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan Maliye Bakanlığının 57 Seri No.lu Tebliği ile 01.01.2014 tarihinden itibaren 1.545.852,40 TL olarak belirlenmiştir.

Hukuki literatürde istisna sözleşmesi karşılığı olarak eser sözleşmesi terimi de kullanılmaktadır. İstisna sözleşmesinin tarafları, yüklenici ve eser (iş) sahibidir. Eser sahibi, bir yapıyı meydana getirmeyi bir başkasına tevdi eden kişidir. Eser sahibi, gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir. İnşaat işlerinde, eser sahibi işin ehli olan bir kişiyi, genellikle bir mühendisi ya da mimarı işlerin proje yönetimiyle görevlendirir. Bunların arasındaki ilişki vekâlet sözleşmesidir. İşlerin yönetimiyle görevli kişi, inşaatın yapılmasına katılan işletmelerle ve başkaca kişilerle ilişkilerinde eser sahibinin temsilcisi olarak görevleri yerine getirir.

Temsil yetkisinin kapsamı sözleşme ile belirlenir. Müteahhit de eser meydana getirip teslim etmeyi borçlanan kişi olarak tanımlanmaktadır. (Yavuz, 1993: 49)

BK' nun hükümlerine göre, taraflar arasında düzenlenecek taahhüt sözleşmesinin geçerliliği herhangi bir şekil şartına tabi değildir. Devlet bünyesinde yapılan ihalelerde, kamunun iş sahibi sıfatıyla taraf olduğu, ilgili kanunda öngörülen taahhüt işlerinin, şekle uygun biçimde sözleşmenin yapılması gerekmektedir. Nitekim 2886 sayılı DİK hükümleri uyarınca, yürütülecek yapım işlerinin ihalesi, aynı kanunun 53. maddesi gereğince yazılı sözleşme yapılması zorunlu kılınmıştır. İhalenin kabulü ile hazırlanan sözleşme, BK' nun da belirtilen, tarafların karşılıklı olarak ve birbirine uygun irade beyanlarını açıklamaları ve yüklenici ile idare adına ita amiri tarafından imzalanması ile geçerlilik kazanacak ve damga vergisi doğacaktır. (Çelik, 2002: 53)

DVK' na ekli (1) Sayılı Tablosunun " Akitlerle ilgili Kâğıtların düzenlendiği 1 nolu bölümünde," I. Akitlerle ilgili Kâğıtlar: Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin, belli parayı ihtiva edenler kâğıtlar üzerin (Binde 7,5) oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak, 2015 yılında (Binde 9,48) güncel oran uygulanmaktadır. Dolayısıyla yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde taraflar arasında düzenlenen ve belli bir parayı ihtiva eden istisna (eser) sözleşmeleri binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.

4.17.2.2. İhale Kararlarında Damga Vergisi

DVK' na ekli (1) Sayılı Tablosunun, kararlar ve mazbatalar başlıklı II. bölümünün 2 No.lu bendinde; ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kurumların

yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının binde 4,5 oranında damga vergisi kesintisine tabi tutulacağı kanunda belirtilmiştir. Söz konusu oran, 2015 yılı için güncel (Binde 5,69) şekliyle uygulanacaktır. İhale kararlarının, her zaman belli bir parayı içereceğinden, yasa koyucu nispi vergileme esasını benimsemiştir.

DİK' nun 41. maddesi, ihale komisyonunca kabul edilen teklifler incelenerek;

- a) İhalenin yapıldığı, ancak ita amirinin onayına bağlı kaldığı,
- b) Tekliflerin daha ayrıntılı bir şekilde incelenmesi için süreye ihtiyaç duyulduğu ve şartnamelerde daha uzun bir süre öngörülmemiş ise ihalenin 15 (on beş) günü geçmemek üzere başka bir güne bırakıldığı,
- c) İhalenin yapılmadığı, hususlarından birine karar verilir. Bu husus gerekçeli bir karar veya karar özeti halinde yazılarak, komisyon başkan ve üyeleri tarafından imzalanır ve durum hazır bulunanlara arz edilir.

İhale kararlarının vergilendirilmesi bakımından, yargı organlarının ortak yaklaşımı, ihale kararının hukuki aşamalarının tamamlaması gerektiğinde yorumlanır. Kararın netleştiği, konu ile ilgili olarak gerek resmi kurumlar, gerekse özel kurumlar nezdinde bu iş için belirlenen prosedürün tamamlanması manasına gelmektedir. Ayrıca bir kararın ihale kararı olarak değerlendirilebilmesi için; bedel, işin yaptırılacağı kişi ya da kuruluş ve dolayısıyla işin şartlarının da alınan kararda yer almasına bağlıdır. Aksi takdirde vergilenme kapsamında değerlendirmez. (Kırman, 1997: 459 - Çelik, 2002: 54)

4.17.2.3. Hakediş Belgelerinde Damga Vergisi

Çalışmanın 1.2.5. bölümünde hakediş kavramının detaylarına yer verilmişti. Damga vergisi uygulamasında hakediş raporları vergilendirilecek kâğıt mahiyetini taşımamaktadırlar. Ancak, hakediş raporlarının üzerine bedelin tahsil edildiğine dair kayıt konulması ve idarece imzalanması durumunda, vergiyi doğuran olay meydana gelmekte ve damga vergisine tabi hükümlerin uygulanması gerekmektedir.

Başka bir anlatımla, damga vergisine konu olan evrakın, hakediş raporları olmayıp, bu raporlara dayanılarak ödenen istihkakları belgelemek için ödemeyi yapan daireye verilen makbuz niteliğindeki şerhler ya da belgelerdir. Konuya ilişkin, Danıştay 11.

Dairesi bir kararına yansıyan olayda, damga vergisinin konusunun hakedis raporu olarak değerlendirilemeyeceği, bedelin tahsil edildiğine ilişkin konulan şerh olduğundan hareketle vergi dairesince cezalı tarhiyata uğrayan mükellefin açtığı davayı reddetmiştir. (Kırman, 1997: 104)

Damga Vergisinin, resmi dairelerin kişilere yönelik olarak yaptıkları ödemeler için kişiler tarafından düzenlenen ya da resmi daire tarafından düzenlense dahi her halükarda parayı tahsil edenlerce imzalanan bir kâğıdın varlığında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla hakediş ödemelerinde damga vergisi kesintisi kanuna ekli 1 sayılı tablonun "Makbuzlar ve Diğer Kâğıtlar" başlıklı IV. bölümünün 1/a bendinde yer alan düzenleme uyarınca işlem yapılacaktır.

Bu kapsamda, kişiler tarafından belli parayı, resmi dairelere verilen makbuz ve ibra senetleri ve resmi daireler hesabına ödenen paralar hakkında müteaddit nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin mezkûr dairelere ait nüshalara, kanunla getirilen (Binde 7,5), 2015 yılı uygulanan (Binde 9,48) oranında damga vergisi ödenmesi gerekir.

Hakediş ödemelerinde vergileme, ödemeyi yapanın resmi kurum olup olmasına göre damga vergisinin uygulamasında değişiklik göstermektedir. Ödeme resmi dairelerce yapıldığında, ilgili makbuz (veya diğer kâğıt yahut şerhler) kanuna ekli 1 sayılı tablonun IV. bölümünün 1/a pozisyonu gereğince, kanunla getirilen (Binde 7,5), 2015 yılı uygulanan (Binde 9,48) oranında vergilendirilir. Ödeme, resmi daire dışındaki kuruluş veya kişilerce yapıldığında damga vergisi hesaplanmaz. (Özbalcı, 2001: 410 – Çelik, 2002: 55)

4.17.2.4. Süre Uzatımı Kararlarında Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin 3. fıkrasında yer alan açıklamaya göre; mukavelenamelerin müddetinin uzatılması halinde aynı bedel veya nispette vergi alınacağı hükmüne bağlanmıştır.

Vergiye tabi kâğıtların hükümlerinin uzatılması ise genel bir ifadeyle, belli bir süreye bağlanan ya da belli bir süre öngörülmemiş olmakla birlikte işin niteliği itibarıyla bir süre sonra sona ereceği anlaşılan akit ve işlemlerin ihtiyari ya da zorunlu nedenlerden dolayı zaman dilimi olarak ileriye kaydırılması anlamını taşımaktadır. Uzatma amacını

taşıyan mektup ve şerhlerin damga vergisine tabi tutulabilmesi, bu mektup ve şerhlerin uzatma işlemini tamamlamalarını gerekli kılmakta ve bu husus vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kanun hükümleri uygulanmasına yol açar. (Kırman, 1997: 107)

Sözleşmenin uzamasına ilişkin olarak taraflar, sözleşme metnine koydukları ve kendiliğinden uzama sonucunu doğuran maddeler ise bu kapsamda değerlendirilmez. Sözleşme süresinin uzatılması durumunda asıl sözleşme tutarının tamamı üzerinden mi, yoksa sürenin uzamasına isabet eden artan sözleşme tutarı üzerinden mi damga vergisi alınacağı hususu yeterince açık değildir.

Konuya ilişkin; vergi idaresi uygulamayı tamamı üzerinden aynı meblağ ile nispi esasta vergi almak suretiyle yürütmüştür. Ancak Sayıştay Genel Kurulu'nun 21.12.1972 tarih, 3624/2 sayılı kararının sonuç bölümünde aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir.

“ Sürenin uzatılması ile sözleşmenin tekerrürü veya bir iş ilavesi meydana geliyor ve bu artış belli ya da hesap edilebilir bir meblağa tekabül ediyorsa, bu meblağ üzerinden ve sözleşmeye uygulanmış bulunan oranda nispi damga vergisi, aksi takdirde, sözleşmeden alınmış olan miktarda maktu damga vergisi alınması gerekmektedir. ” (Sayıştay Başkanlığı Hizmet İçi Eğitim Notları, 1999: 8-18)

Yukarıdaki Sayıştay Genel Kurulu kararına bakıldığında süre uzatılması ile ana sözleşmeye dâhil edilen veya tekerrür eden bir meblağ ortaya çıkmış bulunuyorsa, bu meblağ üzerinden sözleşmeye uygulanan orana göre damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Aksi takdirde mukavelenin süresinin uzatılması durumunda sözleşmenin tamamı ile ilave edilen tutar toplamı üzerinden damga vergisinin alınması, sözleşmenin uzatılmadan önceki tutarı üzerinden mükerrer bir vergilendirmeye sebep olunur.

Ayrıca, taraflar birinci sözleşme şartlarının tamamını alarak, yeni bedel ve süre dikkate alınmak suretiyle ikinci bir sözleşme yapmış olsalar idi ve bu durumda da ikinci sözleşme ile birinci sözleşme arasındaki bağ hukuken kopmuş olacaktır. Dolayısıyla ikinci sözleşme tamamen ayrı ve yeni bir sözleşme olarak değerlendirilerek, buna göre damga vergisi alınması gerekmektedir. (Okmen/Çakmak, 1998: 147)

4.17.2.5. Sözleşmenin Devri Halinde Damga Vergisi

Sözleşmenin taraflarındaki değişik devir olarak ifade edilmektedir. Devir ile daha önce sözleşmenin tarafı durumunda olan kişi ya da kuruluş bu vasfını yitirmekte ve yeni bir kişi ya da kuruluş sözleşmeye taraf olmaktadır. DVK' nun 14/2. maddesi uyarınca, belli bir parayı ihtiva eden sözleşmelerin devri halinde, daha önce taraflar arasında imzalanan sözleşmenin tabi olduğu verginin dörtte biri oranında vergiye tabi tutulacağı açıkça belirtilmiştir.

4.17.2.6. Avans Ödemelerinde Damga Vergisi

Henüz satılmamış bir mal veya henüz ifa edilmemiş bir hizmet ve taahhüt işleri karşılığında, ileride doğacak alacağa mahsup edilmesi şartıyla, peşinen yapılmış ön ödemelere “ avans ödemesi ” denilmektedir.

Avans ödemeleri makbuzların, Kanuna ekli 1 No.lu tablonun makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlığı altında IV. bölümünün 1/g alt pozisyonuna göre (Binde 7,5) oranında, uygulamaya göre (Binde 9,48) oranında, damga vergisine tabidir. Avans ödemelerinde vergilendirmenin yapılabilmesi için, ödemeye bağlı olarak düzenlenmiş ve avans ödemesini alanın imzasını içeren avans makbuzu düzenlenmesi gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakediş ödemeleri sözleşme gereği işverence belirlenen etaplar halinde yapılmaktadır. Henüz hakediş raporuna bağlanmadan yapılan ödemeler, avans niteliğindedir. Böyle bir ödeme karşılığında düzenlenecek makbuzların yukarıda belirtilen damga vergisine tabi tutulması gerekir. Avans tutarının ödenmesi aşamasında damga vergisi kesilmiş olması, mahsup aşamasında, damga vergisi matrahından düşülmesini gerektirmez. (Çelik, 2002: 57)

4.17.2.7. Keşif Bedelindeki Artışlarda Damga Vergisi

Devlet ihale Kanunu'nun 63. maddesi uyarınca, yapım işlerine ait bir sözleşmenin uygulanması sırasında keşif ve sözleşmede öngörülmeeyen iş artışı veya eksilişi zorunlu hale gelirse, yüklenici keşif bedelinin % 30 oranına kadar olan değişikliği, süre hariç sözleşme ve şartnamesindeki hükümler ile dairesinde ki sorumluluğunu yerine getirmelidir.

DVK' nun 2. maddesinde vergiye tabi kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine, devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhlerin damga vergisine tabi olacağı hükmü yer almaktadır. Bir sözleşmenin değiştirilmesi ya ek bir sözleşme ile yahut mektup teatisi veya sözleşme üzerine verilecek şerh ile sağlanmaktadır. Sözleşmenin şekil şartına bakılmaksızın, nasıl yapılsa yapılsın değişikliğin meydana geldiği anda, damga vergisi doğar ve uygulamanın yapılması gerektiği kanun hükmü ile karara bağlanmıştır. (Özbalcı, 2001: 191)

4.18. KAR / ZARAR PAYLAŞIMI ESASINA GÖRE KATILAN ŞİRKETİN VERGİLENDİRİLMESİ

Yıllara sâri inşaat ve onarım işine kâr/zarar paylaşım esasına göre katılan şirketin bünyesinde oluşan gelir ve giderin, ilgili dönemler itibariyle kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda Maliye Bakanlığı'na yansıyan bir olayda yapılan açıklamalar, aşağıda paylaşılmıştır. (14.11.2011 tarih, B.07.1.GİB. 4.06.16.01-2011-GVK-42-3-994 sayılı, MB' nın Özelgesi)

Finansmanı uluslararası yabancı bir bankadan temin edilerek yabancı para ile ihalesi yapılan yıllara yaygın bir inşaat işinin, nihaleyi alan firma ve şirketinizce birlikte yürütülmesi konusunda anlaşmaya varıldığı, ancak finansmanı sağlayan uluslararası kuruluş, işin ihaleyi alan firma ile birlikte şirketinize veya her iki şirketin birlikte kuracağı bir ortaklığa (adi veya iş ortaklığına) devrini uygun görmediğinden işin, ihaleyi alan firmanın idari ve teknik sorumluluğunda yürütülmekte olduğu, ihaleyi alan firma ile yapılan anlaşma gereği şirketinizin kar/zarar paylaşımı esasına göre söz konusu işe hissesi oranında finansman desteği sağlayacağı, finansman eksikliği bulunması durumunda payınıza düşen (%50) kısmının şirketinizce karşılanacağı, gelir oluşması halinde ise bu gelirin %50'sinin şirketinize intikal ettirileceği belirtilerek; şirketiniz bünyesinde oluşan gelir ve giderin dönemler itibariyle mi yoksa yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili nihai kar/zararın kesinleştiği dönem itibariyle mi sonuç hesaplarına intikal ettirileceği konusunda, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden

hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı GVK’ nun ticari kazanç hakkındaki açıklamaların uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK’ nun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti” başlıklı 38. maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK’ un değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun’un 40 ve 41. maddeleri hükümleri uygulanacaktır. Anılan kanunun 40. maddesinde ise; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler dâhil değildir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar; “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

193 sayılı GVK’ nun 42. maddesinin birinci fıkrasında birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği hükmü esastır.

Bir işin GVK’ nun 42. maddesi kapsamına girmesi için; inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanun’un “İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi” başlıklı 44. maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa

olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınacağı açıkça ifade edilmiştir.

KVK' nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde de GVK' nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri ile uğraşan kurumlara, bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi (tevkifat) yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, söz konusu yıllara sâri inşaat işine ilişkin olarak ihaleyi alan firmaya yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden KVK' nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Sonuç itibariyle; her ne kadar, şirketiniz ile ihaleyi alan firma arasında yapılan anlaşmaya göre söz konusu işin şirketinizce birlikte yürütülmesine karar verildiği belirtilse de, işin ihaleyi alan firmanın işi olarak bu firmanın yükümlülüğünde, idari ve teknik sorumluluğunda yürütüldüğü ve gerek ihaleyi yapan kurum gerekse kredi veren uluslararası banka açısından muhatabın ihaleyi alan firma olduğu açık olarak anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, ihaleyi alan firma ile yapılan anlaşma gereği şirketinizin kar/zarar paylaşımı esasına göre söz konusu işe hissesi oranında, finansman desteği sağlaması nedeniyle, şirketiniz bünyesinde oluşan gelir ve giderin ilgili dönemler itibariyle kurum kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İlk bölümde, inşaat ile ilgili genel kavramlara yer verilerek inşaatı tanımlamaya çalıştık. Bunun sonucunda inşaatın; yapım usullerini, faaliyet süreçlerini, fiyatlandırma modellerini ve işin alım sürecinde verilecek teminatlardan ve işin alımdan sonra gerçekleşen teminat kesintilerinden bahsettik ve çıkarımlarda bulunduk. Bu kapsamda değerlendirildiğinde inşaatın birçok evresinin olduğu aşikârdır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 4. maddesinde “yapım” kavramı altında inşaat işlerinin tanımı yapılmıştır. Buna göre; “ 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, elektrik 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, yıkama, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri ” inşaat yapım türlerindendir.

Genel anlatımla inşaat; bir yapıyı, meydana getirmek için tasarlanmış projelerin uygulamaya konulması ile ihtiyaç duyulan malzeme ve işçiliklerin kullanılması neticesinde ortaya çıkan eserlerdir. Örnek olarak, son yıllarda revaçta olan yapıların başında; A alışveriş ve İş Merkezleri, Rezidanslar, Oteller ve Kentsel Dönüşüm Projeleri kapsamında Toplu Konutlar popüler inşaat yapılarındandır. Özellikle bu yapıların yüklenici gruplar tarafından tercih ediliyor olmasının sebebi ise kısa zamanda yüksek getirilerinin olmasıdır.

Yüksek oranlı, istikrarlı büyüme ve beraberinde istihdam yaratma ihtiyacı her zamankinden daha fazla olan ülkemiz ekonomisi için, inşaat sektörünün yeri her zamankinden daha önemli hale gelmiştir. Ancak, niteliksiz iş gücünün haddinden fazla olması, can sağlığını tehdit etmekte ve işveren açısından da süre ve maliyet kaybına yol açmaktadır.

Gerekli bilgi ve donanıma sahip olmayan işçi statüsündeki çalışanların icra ettikleri sanatlarını, çok tehlikeli işler statüsünde değerlendirildiği ülkemizde ve dünyada, işçilerin sıkı bir eğitimden ve seviye tespitinden geçmeleri şarttır. Bunun yolu ise, Ortak Sağlık ve Güvenlik Birimi (OSGB) belgesine sahip yetkililerce, İş Sağlığı ve Güvenliği hizmeti ve denetiminde işçilerin sahalarda çalıştırılmaları, insan sağlığının önemi ve işin kalitesinin maksimum seviyeye yükselmesi açısından uygun olacağı kanaatindeyiz.

Günümüzde belli büyüklükte ki bir inşaat işini yapmak üzere ihtiyaç duyulan modellerden, alanında uzmanlaşmış ve sermaye ile teknoloji gücüne sahip olan firmaların veya devletlerin bir araya gelerek, iş birliği yapma isteklerini faaliyete dönüştürmek için kuracakları ortaklık ile meydana gelen yeni oluşuma, Joint Venture (İş Ortaklıkları) olarak tanımlayabiliriz.

Çalışmamızın üçüncü bölümde, joint venture (iş ortaklıkları)' lardan bahsettik. Burada ki amacımız, aslında benzer veya eş anlamlı olarak Dünya'da ve ülkemizde kullanılan terimlerin (Adi ortaklık, İş Ortaklığı, Ortak Girişim, Konsorsiyum vb. gibi.) tek bir çatı altında toplanmasını sağlayarak değerlendirmelerde bulunmaktır.

Joint Venture, özellikle uluslararası ticari yaşamda sıklıkla karşımıza çıkan bir kavram haline gelmiştir. Joint Venture içinde barındırdığı Hukuk bilimi kadar, İşletme bilimini de ilgilendirmektedir. Joint Venture, Anglo-Sakson Hukuku'nda doğmuş olmakla birlikte, ABD Hukuku'nda gelişerek kök salmış olan kurumlardandır. 2. Dünya Savaşı'ndan sonra dünya düzeyinde meydana gelen ekonomik ve siyasi gelişmelerle birlikte eş zamanlı olarak Joint Venture da büyük önem kazanmıştır.

Gelişen ve büyüyen ekonomilerde şirketler arasındaki ilişkiler de çok boyutlu hale gelmektedir. Bir işin yapılabilmesi için yerli veya yabancı ortaklara ihtiyaç duyulmaktadır. Farklı ülkelerin, yeni coğrafi bölgelerde tespitlerde bulunarak, işlerini daha da büyütmek ve geliştirebilmek amacıyla Joint Venture anlaşmaları yapmaktadırlar. Joint Venture, ev sahibi ülkenin politik, ekonomik, sosyal çevresi ile yakın ilişkiler kurma konusunda avantaj sağlamaktadır. Seçilecek ortak, başarılı bir özel işletme veya ev sahibi hükümet de olabilmektedir.

Joint venture' in tercih edilmesinde ki amaçlarını genel ve ev sahibi hükümet açısından ele aldığımızda çıkan sonuçlar aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

➤ Joint Venture' ın Genel Olarak Değerlendirilmesi;

- ✓ Tamamlayıcı teknolojiyi veya araştırma tekniklerinin kullanılması,
- ✓ Sermayeyi arttırma çabası,
- ✓ Dış pazarlara giriş engellerini minimize etmek,
- ✓ Pazar gücünü geliştirmektir.

➤ Joint Venture' ın Ev Sahibi Hükümet Açısından Değerlendirilmesi;

- ✓ İstihdamı arttırmak,
- ✓ İthalatı arttırmak,
- ✓ Döviz tasarrufu sağlamaktır.

Joint venture'lar kuruluş şekillerine göre ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi sözleşmeye dayalı joint venture'lar (Contractual Joint Venture), ikincisi ise sermayeye katılımlı joint venture'lardır (Equity Joint Venture).

Sözleşmeye dayalı joint venture'lar, genelde tek bir iş veya kısa süreli taahhütler bakımından elverişli bir model olup tüzel kişilikleri yoktur. Hatta çoğu zaman bir organizasyona dahi gereksinim duyulmaz. Bu nedenle çoğunlukla belirli bir süreyle sınırlanmaktadır. Projenin tamamlanmasıyla, sözleşmesel ilişki de son bulur. Dolayısıyla, joint venture'ı oluşturan ortakların eşit kapasitelere ve üstün rekabet gücüne sahip değillerse, bu durumda sermaye katılımı bulunmayan diğer işbirliklerine, özellikle sözleşmeye dayalı joint venture'a yönelmeleri daha uygun olacaktır. Bu tür ortaklıklar, yapılacak işi yerine getirmek için adi ortaklık şeklinde kurulmaktadır.

Sermayeye katılımlı joint venture'larda ise, çift katlı bir hukuki yapı mevcuttur. Bunlardan birincisi esas sözleşmeyle kurulan adi ortaklık niteliğindeki joint venture ilişkisi, ikincisi ise esas sözleşme uyarınca kurulan yavru ortaklıktır. (joint venture şirketi) Bu özellik dikkate alındığında, doktrinde her ne kadar tüzel kişilikleri olmadığı belirtilse de, Türk hukuku bakımından kurulacak olan ortaklık, bir ticaret ortaklığı olmalıdır.

Joint Venture’ları özetleyecek olursak; Kurumlar Vergisi Kanunu açısından esas itibariyle adi ortaklık ilişkisi geçerlidir. Yüklenici idareye karşı her bir ortak, müşterek ve müteselsilen sorumludur. Kendi aralarında olan ilişki de adi ortaklıklarda ki uygulamanın işleyişi şeklindedir. İşin bitiminde toplam kar veya zarar hisselerine göre dağıtılır. En önemli özelliği, sadece tek iş ile sınırlı olmasıdır. İş ortaklıkları 1986 yılından itibaren ülkemizde kurumlar vergisinin kapsamına dâhil edilmiştir. Joint venture’ lar da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Joint Venture çatısı altında kurulan ortaklık türlerinden, yapımını üstlenecekleri inşaat taahhüt işlerinin hangi statüde değerlendirileceği sorularının yanıtı ise çalışmamızın dördüncü bölümü olan, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde yer verilerek tüm yönleriyle açıklanmaya çalışılmıştır.

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Ticari Kazanç” hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Fakat bu işlerin yıllara sirayet etmesi (yıllara yaygın olması) durumunda, taşıdığı özellikler bakımından, genel hükümler dışında özel vergilendirme yöntemine tabi olarak kabul görmüştür. Özel vergilendirme yöntemiyle ilgili özellikle vurgu yapılacak en önemli husus; inşaat yapımının birden fazla takvim yılına sirayet etmesi durumunda, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri” kapsamında değerlendirilmesidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilecek süresinin, söz konusu bir takvim yılını oluşturan on iki aylık dönemden ziyade, yapılacak olan işin bir sonraki yıla sarkmasını veya izleyen yılda işin tamamlanması kastedilmektedir. Sürenin en az bir yıl veya üzerinde olması gibi bir zorunluluk yoktur.

GVK kapsamında, yıllara yaygın şekilde gerçekleştirilen inşaat onarım faaliyetlerinin özel vergilendirme rejimine tabi tutulmasındaki asıl amaç, büyük projelerdeki inşaat faaliyetlerinin uzun yıllara sirayet etmesi ve bundan dolayı kar veya zarar tespitinin, iş devam ettiği sürece reel olarak belirlenememesidir.

Genel hükümlere göre, her takvim yılsonunda belirlenen kar veya zararın izleyen yılın mart / nisan aylarında, gelir / kurum beyanları yapılabilmektedir. Ancak, bu durum işin izleyen yıla sarkması ile tamamlanabilen inşaat ve onarım işleri olması halinde,

GVK' nun 42. maddesi uyarınca, kar veya zarar işin bittiği yıla ait sayılıp, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilir. Bu durumun doğal sonucu olarak, yılın ara dönemlerinde hakedişler alınıp, bunun vergisini daha ileriki yıllarda veren müteahhit için kazanç fazlası ortaya çıkacaktır.

Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de ağır bir mali yük oluşturacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü hafifletmek amacıyla, Yasa koyucu yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, vergilendirme açısından sağladığı avantajın karşılığı olarak kaynakta vergi tevkifatı (stopaj kesintisi) esasını getirmiştir.

Özel vergilendirme yönteminin sınırları içerisinde yer alan inşaat ve onarım işlerinin taşınması gereken temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

- ✓ Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- ✓ İşin taahhüde bağlı olarak yapılması,
- ✓ İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması,

koşullarını birlikte sağlaması gerekir.

İnşaat ve onarım işlerinin, takip eden yıllara sarkmadan, başladığı yıl içerisinde tamamlanması veya yukarıda bahsettiğimiz üç koşulun birlikte sağlanamadığı durumlarda, elde edilen kar veya zararın vergilendirilmesi genel hükümler çerçevesinde uygulama alanına girecek olup, özel vergilendirme hükümleri kapsamı dışında kalmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde karşımıza çıkan özellikli durumlar; İşe Başlama, Müşterek Genel Giderlerin ve Amortisman Giderlerinin Dağıtılması, Zamanaşımı, Sorumluluklar, İşin Bitimi, Çeşitli Vergilendirme Yöntemleri (Tevkifat, KDV, Geçici Vergi, Damga Vergisi) ve bu vergilerin mahsup edilmesi işlemleri ile Kar veya Zararın Paylaşılması konularıdır. Bahsedilen tüm konular detaylı bir şekilde çalışmamızın dördüncü bölümünde yer almaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işe başlama tarihinin tespitini yaparken üç önemli konuya dikkat çekilmiştir. Sözleşmede, yapılacak işin yer teslim tarihi belirtilmiş ise yerin teslim edildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise belirlenen işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir.

İşe başlanması ile beraber farklı inşaat projelerinde ortak yapılan harcama veya kullanılan makine, teçhizat gibi varlıklara ait, müşterek genel giderler ve amortisman giderleri doğmaktadır. Bu giderlerin her projede kullanım oranlarına göre dağıtılması esası getirilmiştir. Müşterek genel giderlerin dağıtılmasına ilişkin iki durum söz konusudur. Bunlar;

1 - Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş bedellerin birbirine olan nispeti oranında dağıtılması gerekir.

2 - Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin, GVK' nun 43. madde kapsamına girmeyen diğer işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti oranında dağıtılması gerekir.

Müşterek amortisman giderlerinin dağıtılması ise, GVK 43/3. maddesine göre, birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde ortaklaşa kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her iş için kullanıldıkları gün sayısına göre oranlanması ile dağıtımı yapılması gerektiği belirtilse de;

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gerçek maliyetin belirlenmesi amacına daha iyi hizmet eden, amortisman ayrılmasında iktisadi kıymetin kullanılmadığı günlerin dikkate alınması gerektiği düşüncesindeyiz. Şöyle ki; iktisadi kıymetin kullanılmadığı günlere isabet eden kısımlar müşterek (ortak) genel gider olarak kabul edilmeli ve dağıtımına tabi tutulmalıdır. Konuya ilişkin örnek uygulamalara ilgili bölümde yer verilmiş olup, firmanın karşılaştığı mağduriyet fotoğrafı da uygulamaya yansıtılmıştır.

İnşaat ve onarım işlerinde zamanaşımı sürelerine ilişkin özellikli durumlar oluşabilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde zamanaşımı süresi, yıllara yaygın inşaat işinin bittiği yılı izleyen takvim başından itibaren başlamaktadır. İki tür zamanaşımı süreleri vardır. Bunlar; Tahsil zamanaşımı, 6183 Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’ da, Tarh zamanaşımı ise, VUK’ nda düzenlenmiştir.

- Tahsil Zamanaşımı : Ödeme vadesine ulaşmış bulunan verginin tahsil edilebilirlik süresini içermektedir.
- Tarh Zamanaşımı : Verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilebilmesiyle ilgilidir. Tarh zamanaşımı süresi içinde tebliğ edilemezse, vergi zamanaşımına uğramaktadır.

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamak üzere, 5 (beş) yıl içinde tarh ve mükellefe tebliği edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır.

Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde müteahhitlerin, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesintisi uygulama kapsamında olanların, mükellefiyetlerini eksiksiz yerine getirmeleriyle ilgili sorumlukları VUK’ un 11. maddesi ile hüküm altına alınmıştır. Hakediş ödemelerinden GVK’ nun 94/3. veya KVK’ nun 15/1-a maddesi gereğince vergi kesintisi eksik yapılmasından veya hiç yapılmamasından sorumlular adına vergi veya ceza tarhiyatı işleme alınmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin öngörülen işin bitim tarihi olarak aşağıdaki belirtilen hususlar dikkate alınır.

- ✓ Geçici ve kesin kabul usulüne göre işlem görmekte olanlar, geçici kabulün düzenlendiğine dair tutanağın idarece imza altına alındığı veya onaylandığı tarih,
- ✓ Diğer durumlarda, işin fiilen tamamlandığı veya işin fiilen bırakıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda belirtilen işin bitim tarihleriyle ilgili, sözleşme imzalanırken öngörülemeyen işin bitim tarihleriyle de karşılaşabiliyoruz. Bunlar;

Sözleşmenin Devri, Tasfiyesi, Feshi ile Müteahhidin İflası, Ağır Hastalık, Tutukluluk, Mahkûmiyet ve Ölümü, bunların yanı sıra Davalı olunması durumunda da öngörülemeyen işin bitim tarihi gerçekleşmiş olarak kabul edilmektedir.

GVK' nun 94/3. ve KVK' nun 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, 42. madde kapsamına giren işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerinden, hakediş sahiplerinin gelir veya kurumlar vergilerine, avans ödemeleri dâhil olmak üzere, vergi kesintisi (tevkifat) yapmakla yükümlüdürler. Bu durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçerlidir.

Vergi kesintisi yapmakla yükümlü bulunan kişi veya kurumlar: Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri ve ortakları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zira kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler olarak sıralayabiliriz.

Yukarıda belirtilen tevkifatın yapılıp yapılmamasında en önemli konu daha öncede belirttiğimiz üzere, yapım ve onarım işlerinin birden fazla takvim yılına sirayet edip etmediği hususudur. Kesinti oranı % 3 olarak, 01.01.2007 tarihinden itibaren 2006/11447-11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uygulamaya konulmuş olup günümüzde de bu uygulama halen geçerliliğini korumaktadır.

Kesintiye uğrayan bu vergiler, işin bitim tarihinde verilecek olan beyannamede bildirilen kazançlar üzerinden, hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir.

Özetleyecek olursak, geniş bir yelpazeye sahip olan inşaat sektöründe ki çalışmamızın gayesi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamı içerisinde kurulan ortalık türlerinin bir bütün olarak ele alınması ve bu ortaklıkların özellik arz eden vergilendirme yöntemlerini irdelemektir. Bu çalışmanın, inşaat sektöründe yer alan meslektaşlarıma ve ilgililere yararlı olmasını ümit ederim.

KAYNAKLAR

Kitaplar:

- [1] Akkurt, Z., / Akgül, B., (1991), *Joint Venture ve Konsorsiyumun Türk Hukukundaki Yeri*, 1.
- [2] Akyol, Ş., (1997), *Borçlar Hukuku (Özel Borç İlişkileri) II. Fasikül: Know-How, Management, Joint Venture ve Büyük Çaplı İnşaat Sözleşmeleri*, İstanbul, Türkiye, 75-80.
- [3] Altay, S.A., (2009), *Anonim Ortaklıklar Hukukunda Sermayeye Katılmalı Ortak Girişimler (Equity Joint Ventures)*, İstanbul, Türkiye, 56-589.
- [4] Altındağ, M., (2001), *Vergi ve Revizyon Rehberi*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Türkiye, 558.
- [5] Altun, M., (2004), *Yeni Kamu İhale Düzeni*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Türkiye, 156.
- [6] Artukmaç, S., (1975), *İnşaat Hukuku*, Ankara, Türkiye, 9-156.
- [7] Aydoğan, F., (2005), *Ticaret Ortaklıklarında Rekabet Yasağı*, Vedat Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, 27.
- [8] Barlas, N., (1998), *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, 1. Baskı, İstanbul, Türkiye, 149-204.
- [9] Barlas, N., (2008), *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, 2. Baskı, İstanbul, Türkiye, 25-188.
- [10] Barlas, N., (2012), *Adi Ortaklık Temeline Dayalı Sözleşme İlişkileri*, 3. Baskı, İstanbul, Türkiye, 24-323.
- [11] Boyacıoğlu, C., (2006), *Konzern Kavramı*, Ankara, Türkiye, 22-331
- [12] Çankaya, İ., (2003), *İnşaat Muhasebesi*, 2. Baskı, Ankara, Türkiye, 20.
- [13] Dayınlı, K., (1989), *Joint Venture Sözleşmesi*, Ankara, Türkiye, 40-41.
- [14] Dayınlı, K., (2007), *Joint Venture Sözleşmesi*, 2. Baskı, Ankara, Türkiye, 58-336.

- [15] Erden, S.A., (1997), *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*, 2. Basım, Isparta, Türkiye, 3.
- [16] İmregün, O., (1968), *Amerikan Ortaklıklar Hukukunun Ana Hatları*, İstanbul, Türkiye, 4-12.
- [17] Kaplan, İ., (1994), *İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı Joint Venture*, Ankara, Türkiye, 6-38.
- [18] Kaplan, İ., (2007), *İnşaat Sektöründe Müşterek İş Ortaklığı (Joint Venture)*, 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 6-37.
- [19] Karayalçın, Y., (1973), *Ticaret Hukuku, C.II Şirketler Hukuku*, 2. Baskı, Ankara, Türkiye, 154.
- [20] Kırman, A., (1997), *488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi*, Ankara, Türkiye, 104-459.
- [21] Kızılot, Ş., (2014), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 57-350.
- [22] Lee, J.N., (2001), *The Impact Of Knowledge Sharing, Organizational Capability and Partnership Quality On IS Outsourcing Success*, Information and Management, 375-377.
- [23] Levine, L., (1961), *Accounting For Building Contractors*, Headbook of Accounting Methods, Second Edition, Editör: J. K. Lasser, New Jersey: D. Van Nostrand Coine, 160.
- [24] Mutlu, E.C., (1999), *Uluslararası İşletmecilik*, Beta Yayınları, İstanbul, Türkiye.
- [25] Öcal, F., Erden, S., Işıklar, S.S., (2003), *İnşaat Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, 269-270.
- [26] Özbalcı, Y., (2001), *Damga Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 176-410.
- [27] Öztürk, P., (2001), *Ortak Girişim (Joint Venture) ve Uygulanacak Hukuk*, 1. Baskı, İstanbul, Türkiye, 6-31.
- [28] Özyer, M.A., (2001), *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, HUD Yayınları, İstanbul, Türkiye, 208.
- [29] Pulaşlı, H., (2001), *Şirketler Hukuku*, B.3, İstanbul, Türkiye, 26.
- [30] Pulaşlı, H., (2006), *Şirketler Hukuku, Temel Esaslar*, Adana, Türkiye, 19.

- [31] Reisoğlu, S., (2000), *4491 Sayılı Yasa ile Değişik Bankalar Kanunu Şerhi*, Ankara, Türkiye, 404.
- [32] Sarıhan, H.İ., (1998), *Teknoloji Yönetimi*, Birinci Baskı, Desnet Yayınları, İstanbul, Türkiye, 193-194.
- [33] Shenkar, O., / Zeira, Y., (1987), *Human Resources Management in International Joint Ventures*, Direction For Research, Academy of Management Review, vol: 12, 547.
- [34] Şenlik, M., (2010), *İnşaat Muhasebesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 9-261.
- [35] Şenyüz, D., (2007), *Türk Vergi Sistemi*, Yaklaşım Yayınları, 13. Baskı, Ankara, Türkiye, 101.
- [36] Taggart, J.H., / Mcdermott, M.C., (1993), *The Essence of International Business*, Prentice Hall, 230p.
- [37] Tekil, F., (1996), *Adi, Kolektif ve Komandit Şirketler Hukuku*, İstanbul, Türkiye, 77-80.
- [38] Tekin, M., / Ömürbek, N., (2004), *Küresel Rekabet Ortamında Teknolojik İşbirliği*, Selçuk Üniv., İktisadi ve İdari Bilimler, Kitap Satış Bürosu, Ankara, Türkiye, 175-177.
- [39] Tekinalp, G., / Tekinalp, Ü., (1989), *Joint Venture*, Prof. Dr. Yaşar Karayalçın' a 65. Yaş Armağanı, Ankara, Türkiye, 148-168.
- [40] Ulaş, D., (2003), *Uluslararası Pazarlara Giriş Stratejisi Olarak Ortak Girişimler (Joint Venture) ve Türkiye'de Uygulamaları*, Turhan Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 61-89.
- [41] Yavuz C., (1993), *Türk Borçlar Hukuku Özel Hükümler Cilt 2*, Beta Yayınları, İstanbul, Türkiye, 49.
- [42] Yavuz, C., (2012), *Borçlar Hukuku Dersleri, Özel Hükümler*, İstanbul, Türkiye, 736-739.
- [43] Yıldırım, A.H., (2001), *Adi Ortaklıkta Denetleme Hakkı*, (TBK 631), DEÜHFD, C. 13, S. 2, 198-225.
- [44] Yılmaz, K., (2004), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik*, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Türkiye, 30-140.
- [45] Yılmaz, K., (2006), *İnşaat Muhasebesi*, Ce-ka Yayınları, Ankara, Türkiye, 150.

Makaleler:

- [1] Akça, H., (1998), *Vergisel Açıdan Holdinglerin Durumu*, Sayıştay Dergisi, S. 30, 207-211)
- [2] Alptürk, E., (1997), *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde, Vergi Kesintisinin İade / Mahsubuna İlişkin Uygulamadaki Bazı Sorunlar*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 101, 102-103.
- [3] Aydemir, Ş., (1991), “Konsorsiyum” Nedir?, Vergi Dünyası, S. 124, 32-40.
- [4] Beamish, P., (1991), *International Management, Text And Cases*, Boston, Richard D. Irvin Inc., 73.
- [5] Benligiray, Y., (1981), *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Yayın No: 241/161, Eskişehir, Türkiye, 10-29.
- [6] Campbell, D., (2000), *International Joint Ventures, Mergers and Acquisitions*, Ardsley, New York, 177.
- [7] Chirkunuv, O., / Shadrovskiy, A., (1991), *S.P. Tseli i Rezultatı (J.V. Amaçlar ve Sonuçlar)*, Vneshnaya Torgovla (Dış Ticaret) S. 4, 14-17.
- [8] Coşkun, M., (1971), *İnşaat Taahhüt Kazançlarının Vergilendirilmesi*, Yayınlanmamış Bilim Raporu, S. 267-309/1, 22-49.
- [9] Culpan, R., (2002), *Global Business Alliances: Theory and Practice*, Greenwood Publishing Group, 71.
- [10] Çelik, A., (2002), *Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 246, 53-57.
- [11] Çelik, M., (2007), *Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hakediş Faturaları*, Yaklaşım Dergisi, S. 53.
- [12] Dayınlarlı, K., (1996) *Yabancı Firmalar ile Yapılan İnşaat Sözleşmeleri*, İnşaat Sözleşmeleri Yönetici - İşletmeci Mühendis ve Hukukçular İçin Ortak Seminer (18-29.03.1996), Ankara, Türkiye, 221.
- [13] Demir, F., (1997), *Yapım İşlerinde Sözleşme Türleri*, Yaklaşım Dergisi, Ankara, Türkiye, S.57, 17-19.
- [14] Doğanay, Ü.Y., (1968), *Adi Şirket Akdi*, Ankara, Türkiye, 10-11.

- [15] Duman, Y., (2007), *Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti*, Vergi Sorunları Dergisi, S. 225, 71-72.
- [16] Fırat, A., / Mortaş, M., (2005), *Çokuluslu İşletmelerin Yabancı Ülkeye Giriş Yollarından Biri: Ortak Yatırım (Joint Venture)*, Mevzuat Dergisi, S. 89.
- [17] Güçlü Y., (2002), *Uluslararası Ekonomik Sorunlar Dergisi*, T.C. Başbakanlık Dışişleri Bakanlığı, S. 4.
- [18] Harrigan, K. R., (1988), *Managing For Joint Venture Success*, Toronto, 142.
- [19] İnan, A., (2006), *Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, Sayıştay Dergisi, S. 60, 60-63.
- [20] Kaneti, S., (1986/1987), *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniv., Hukuk Fakültesi Yayınları, 124.
- [21] Karayalçın, Y., (1965), *Ticaret Hukuku Dersleri, Şirketler Hukuku, Giriş-Şahıs Şirketleri*, Ankara, Türkiye, 49.
- [22] Kokonov, V., (1990), *SSSR-Turtsiya Dinamizm Torgovo Ekonomik Heskogo Sotrudnichestva (SSBB Türkiye Ticarî - Ekonomik İşbirliğinin Hareketliliği)*, Vneshnaya Torgovlâ (Dış Ticaret), S. 2, 24.
- [23] M.E.B., (2007), *İş Hayatında İletişim*, Mesleki Eğitim ve Öğretim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi (MEGEP), Ankara, Türkiye, 26.
- [24] Maç, M., / Turut, Ş., (1999), *Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi*, Vergi Dünyası, S. 215, 44-47.
- [25] Manavgat, Ç., (1991), *Sermaye Piyasasında Aracı Kurumlar*, Ankara, Türkiye, 97.
- [26] Micheler, E., / Prentice, D.D., (2000), *Joint Ventures In English and German Law*, Oxford, 16.
- [27] Okmen, E., / Çakmak, T., (1998), *Taraflar Arasında Yapılan Sözleşmelerin Süresinde Meydana Gelecek Değişikliklerin Damga Vergisine Etkileri*, Vergi Dünyası, 147.
- [28] Örmeci, M., (1987), *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, Vergi Dünyası Dergisi, S. 75, 26-27.
- [29] Özsunay, E., (1985), *Kartel Hukuku*, İstanbul, Türkiye, 6-7.

- [30] Şahin, T., (2011), *Konsorsiyum Sözleşmesi*, TBB Dergisi, S. 92, 455-456.
- [31] Tataloğlu, E., (2001), *Batılı Şirketlerin Türkiye'deki Ortak Girişimleri, Stratejik Sebepler ve Ortak Seçimindeki Kriterler*, 1.
- [32] Tuğlu, A., (2000), *Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri*, Vergi Dünyası, S. 229.
- [33] Tutar, H., (2014), *İşletmelerin Büyümesi*, İşletme Bilimlerine Giriş, Atatürk Üniv., Ünite 5, 12-13.
- [34] Ünal, O.K., (2015), *Sermaye Piyasalarında Halka Arz Sözleşmeleri ve Sözleşme Serbestliği*, Gazi Üniv., Hukuk Dergisi, S. 1_1_6.
- [35] *Yatırım Harcamaları Denetimi*, (1999), Sayıştay Başkanlığı Hizmet içi Eğitim Notları, Ankara, Türkiye, 8-18.
- [36] Yumuşak, İ., (1993), *Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleriyle Müşterek Genel Gider Dağıtımı*, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, S. 141, 53-55.

Tezler:

- [1] Arslan, B.B., (2009), *Joint Venture (Müşterek İş Ortaklığı)*, Yüksek Lisans Tezi, Akdeniz Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Antalya, Türkiye, 5-108.
- [2] Dalyan, F.G., (1996), *Çokuluslu İşletmelerin Ülke Dışı Yatırımlarında Joint Venture Yatırımları: Joint Venture Yatırımlarının Faaliyet Gösterilen Ülke ve Çokuluslu İşletme Açısından İncelenmesi*, Anadolu Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, Türkiye, 6-8.
- [3] İbragymov, S.A., (2009), *Türk ve Ukrayna Hukukunda Joint Venture Sözleşmesinde Tarafların Hak ve Borçları*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye, 46.
- [4] İslamov, N., (2003), *Joint Venture*, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara, Türkiye, 7.
- [5] Kılıç, M., (2008), *Küreselleştirme Sürecinde Ortak Teşebbüsler*, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Türkiye, 47.
- [6] Tile, L., (2013), *Türk Hukuku'nda Joint Venture Düzenlemeleri*, Yüksek Lisans Tezi, Kadir Has Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 10-77.

- [7] Tuncer, S, (2010), *Joint Venture Sözleşmeleri*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv., Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 13-96.
- [8] Acar, H., (2000), *İnşaat Sektöründe Konsorsiyum Sözleşmeleri*, Doktora Tezi, Marmara Üniv., Ortadoğu ve İslam Ülkeleri Enstitüsü, İstanbul, Türkiye, 7.

Kanunlar:

- [1] Borçlar Kanunu
- [2] Devlet İhale Kanunu
- [3] Gelir Vergisi Kanunu
- [4] İmar Kanunu
- [5] Kamu İhale Kanunu
- [6] Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- [7] Katma Değer Vergisi Kanunu
- [8] Kurumlar Vergisi Kanunu
- [9] Rekabet Koruma Hakkın Kanun
- [10] Sermaye Piyasası Kanunu
- [11] Türk Borçlar Kanunu
- [12] Türk Medeni Kanunu
- [13] Türk Ticaret Kanunu
- [14] Vergi Usul Kanunu

Elektronik Yayınlar / İnternet:

- [1] WEB_1, (2011), *İnşaat Taahhüt İşlerinde Hakedişler*, Vergi ve Kanun Web Site, <http://vergivekanun.com/?p=4310>, 31/01/2015.
- [2] WEB_2, (2015), *Holding nedir?*, Nedir? com, <http://holding.nedir.com/#ixzz3TgsjrOAz>, 20/02/2015.

- [3] WEB_3, (2009), *Otoyol 33*, Vikipedi Özgür Ansiklopedi, http://tr.wikipedia.org/wiki/Otoyol_33, 25/02/2015.
- [4] WEB_4, (2015), *Konsorsiyum*, Türkçe Genel Başvuru ve Bilgi Sitesi, <http://www.turkcebilgi.com/konsorsiyum>, 27/02/2015.
- [5] WEB_5, (2015), *Konsorsiyum*, Türkçe Genel Başvuru ve Bilgi Sitesi, <http://www.turkcebilgi.com/konsorsiyum>, 27/02/2015.
- [6] WEB_6, (2012), Sezgin, B., *Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Kesintisi*, (E-Yaklaşım), Özdoğrular Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik LTD. ŞTİ., <http://www.ozdogrular.com/content/view/20252/>. 31/03/2015.
- [7] WEB_7, (2007), Akın, V.Y., *Vergi Hukukunda Tahakkuk (Tarh) Zamanaşımı ve Tahsil Zamanaşımı*, Alomaliye.com, http://www.alomaliye.com/2007/vahit_yasar_zamanasimi.htm. 02/04/2015.
- [8] WEB_8, (2012), Yüksel, V., *KDV Uygulaması Açısından Kur Farklarının Durumu*, Alomaliye.com, https://www.alomaliye.com/kdv_kur_farklari.htm. 03/04/2015.