



ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Rafet DEMİRKIRAN (*)

1 - GİRİŞ

Kişi yada kurumların başka kişi yada kurumlara karşı taahhüt altına girerek inşaat yapmaları gibi yine kişi yada kurumların hiç kimseye karşı taahhüt altına girmeden kendi nam ve hesaplarına kullanmak yada satmak amacıyla inşaat yapmaları da sıkça karşılaşılan bir durumdur. Bilindiği üzere, Türkiye’de en önemli sektörlerden birini oluşturan inşaat sektörü bir yandan yarattığı katma değer, diğer yandan ise etki alanının büyüklüğü bakımından oldukça önemli bir yer tutmaktadır.

Bu çalışmada kişi ya da kurumların kimseye karşı taahhüt altına girmeden kendi nam ve hesaplarına yaptıkları inşaatların vergilendirilmesi, muhasebe kayıtlarına, kazancın hesaplanmasına, özel inşaatın bir çeşidi olan arsa payı karşılığı inşaat işlerine ve özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı işçilerin vergilendirilmesine değinilecektir.

2- ÖZEL İNŞAATIN TANIMI, ÖZEL İNŞAAT ve YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNİN AYRIMININ ÖNEMİ

Özel inşaat, kişi yada kurumların kimseye karşı taahhüt altına girmeden kendi nam ve hesabına kullanmak yada satmak amacıyla yaptıkları inşaatlara denir. Bir inşaatın kendi nam ve hesabına yapılması ile başkalarının nam ve hesabına yapılmasının mükelleflere getirdikleri yükümlülükleri farklı olması nedeniyle önemlidir. Özel inşaat işlemlerinin özü emtia üretimidir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ise yapılan bir hizmet üretimidir. Başkalarının nam ve hesabına yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlar için Gelir Vergisi Kanununun 42, 43 ve 44. maddelerine göre özel bir vergilendirme sistemi vardır. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanların kar ve zararı işin bittiği yıl tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak beyannamede gösterilir. Ancak bu durum, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanların sadece işin bittiği yıl beyanname vereceği anlamına gelmez.

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

Gelir yada kurumlar vergisi beyannamesi verilirken, devam eden inşaat ve onarım işiyle ilgili olarak düzenlenen bilanço beyanname ekinde sunulacaktır. Ayrıca beyannamenin uygun bir yerine; "inşaatımız yıllara yaygın olduğundan kar zarar beyan edilmemiştir." şeklinde açıklama yapılmasında yarar vardır¹. Ayrıca yıllara yaygın inşaat işi yapan mükelleflere yapılan istihkak bedellerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 3. bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a, ya da 30/1-a bendi uyarınca kesinti yapılır.

Satmak amacıyla özel inşaat yapan mükellefler ise daire yada işyerlerini sattıkça kar veya zararını hesaplar. Kendi kişisel ihtiyacı için inşaat yapanların beyanname vermelerine gerek yoktur. Bununla birlikte, bu mükelleflere yapılan ödemelerden kesinti yapılmaz. Ayrıca kendi kişisel ihtiyaçları için özel inşaat yapanların yanında çalışan inşaat işçilerinin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 64/3 maddesine göre yapılmaktadır. Bu konu çalışmanın ilerleyen bölümlerinde ayrıntılı olarak açıklanacaktır. Özel inşaat işlerinin yıllara yaygın inşaat işlerinden farkları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

İnşaatın Türü/Vergilendirme	Kar ya da Zararın Hesaplanması	Tevkifat Yapılır mı?	Yanlarında Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri	İşin bittiği yıl hesaplanır.	Yapılır	GVK 94/1'e göre
Satmak Amacıyla Yapılan Özel İnşaat	Daire ya da işyerleri satıldıkça hesaplanır (İnşaat tamamlanmışsa).	Yapılmaz	GVK 94/1'e göre
Kişisel İhtiyaçlar İçin Yapılan Özel İnşaat	Hesaplanmaz	İnşaat sahiplerine ödeme yapılmadığı için tevkifat yapılmaz	GVK 64/3'e göre

3- ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Yukarıda belirtildiği gibi, özel inşaatlar kendi nam ve hesabına ya kişisel ihtiyaçlar için yada satın gelir elde etmek için yapılır. Kişisel ihtiyaçlar için yapılan inşaatla bir kazanç oluşmadığı için vergiden söz edilemez. Ancak ticari amaçla yapıp tamamlandıktan sonra satılan inşaatlardan elde

edilen kazançların vergilendirileceği tabiidir. Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 4. bendinde gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı uğraşanların bu işlerinden elde ettiği kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla inşaa işleriyle sürekli uğraşanların satmak amacıyla yaptıkları özel inşaatlardan elde ettikleri kazançların ticari kazanç olduğu konusunda tereddüt yoktur.

¹ KURBAN Duran A. "Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", www.muhasetr.com, 20.03.2010

Vergi Usul Kanununun 19. maddesine göre vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiye bağladıkları olayın vukuu ve hukuki durumunun tekemmülü ile doğar. Ticari kazançlarda tahakkuk esası geçerli olduğuna göre özel inşaatı yapanın sattığı daire ya da işyerinin bedelini ne zaman hak edeceği önemlidir. Borçlar Kanununun 182. maddesine göre; satım bir akittir ki onunla satıcı satılan malı alıcının iltizam ettiği semen karşılığında alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder. Dolayısıyla müteahhit inşa ettiği daire ya da iş yeri için bedelini almış olsa bile satış işlemi tamamlanmış olmayacaktır. Müteahhidin daire ya da işyerini kullanılabilir hale getirip alıcıya teslim ettiği anda vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Bu konu ile ilgili bir yargı kararı şu şekildedir²; “Türk Medeni Yasasının hükümleri gereğince taşınmaz mülkiyetinin nakli tapuya tescil ile tamamlanmakta ise de, taşınmaz satışlarında vergiyi doğuran olay satış bedelinin tamamının satıcı lehine tahakkuk etmesi ile oluşmaktadır. Satıcı, satış bedelini, o taşınmazın iktisaden tasarruf etme hakkını alıcıya bıraktığı anda kazanacağından satıcının bu işlemde sağladığı gelir de taşınmazın alıcıya teslimi anında sağlanmış sayılır. Çünkü gelir vergisi, yasaların vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmakla beraber ticari kazançlarda gelirin nakden veya hesaben elde edilmiş olması gerekir. Taşınmaz satışlarında ise elde etmek, ancak satışı yapılan daire veya binanın alıcıya teslimiyle mümkün olur. Bu tarihten önce yapılan ödemeler ancak avans niteliğinde ödemelerdir. Gelir Vergisinin

konusu ve kapsamı tapu borçlarından farklı olup, vergiyi doğuran olayı sözü edilen borçlardaki gibi tapu sicilindeki şerhe ve mülkiyetin intikaline bağlamaya olanak yoktur.”

Her ne kadar gayrimenkul satışının ve satış vaaadinin geçerli olabilmesi için resmi senede bağlanması Borçlar Kanununun 213. maddesinde şart koşulmakta ise de, bu tamamı ile bir şekil sorunu olup, işlemlerin özüne tesir etmemekte, sadece taraflar arasındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ve üçüncü şahısların haklarının korunması bakımından bir delil sistemi getirilmiş bulunmaktadır. Zira hukuki yönden bütün sakıncaları göz önüne alındığında resmi şekil şartına uymadan ve tescil işlemi yaptırılmadan bir gayrimenkul iktisap edilebileceği gibi, tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin satıldığı da bir gerçektir. Bu durumda vergiyi doğuran olayı tescil muamelesine bağlama olanağı yoktur³.

Özel inşaatlarda vergiyi doğuran olayın tapuya tescil ile değil de, iktisadi tasarruf hakkının devriyle gerçekleşmesi, vergiyi doğuran olayın tarihinin tespitini zorlaştırmaktadır. Müteahhit tarafından daire ya da işyerinin fiilen kullanılabilir halde alıcıya teslim edildiği anda vergi doğar. Ancak bu tarih tespit edilemiyorsa belediyelerden alınan yapı kullanma izninin verildiği tarih vergiyi doğuran olayın tespiti için bir karine olabilir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 31'inci maddesinde; “İnşaatın bitme günü, kullanma izninin verildiği tarihtir.” hükmü yer almaktadır. Yapı kullanma izinleri ise 3194 sayılı İmar Kanununun 30. maddesi gereğince alınan yapının kullanılabilir halde olduğunu belirten belgelerdir. Ancak

² Danıştay 13. Dairesinin 15.5.1979 Tarih, 1978/1094 Esas, 1979/1281 Sayılı Kararı (KIZILOT Şükrü, “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.347)

³ KIZILOT Şükrü, “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik”, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s. 342

yapı kullanma izni alınmadan daire ya da işyerleri alıcının kullanımına terk edildiyse ve yapı kullanılabilir bir durumdaysa verginin doğacağı tabiidir. Dolayısıyla henüz tamamlanmamış inşaatlar için ödenen bedeller avans niteliğindedir. Vergi Usul Kanununun 231. maddesinin 5. bendine göre Fatura, malın teslimi veya hizmetin tamamlandığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu hükümde faturanın düzenlenmesi için malın teslimine veya hizmetin tamamlanmasına vurgu yapılmıştır. Bu yüzden inşaat bitmeden alınan bedeller için fatura düzenlenmesine gerek yoktur. Mal teslimi yada hizmet ifası olmadığına göre bu aşamada katma değer vergisi de doğmayacaktır.

4- ÖZEL İNŞAATLARDA KAZANCIN HESAPLANMASI

Özel inşaatlarda kar yada zararın beyan edilmesi için daire yada işyerlerinin tamamının satılması beklenmeyecektir. İnşaat tamamlanmadan yapılan satışlarda elde edilen bedeller avans olarak değerlendirilecek, inşaat tamamlanıp kullanılabilir halde alıcıya teslim edildikten sonra maliyet tespit edilecek, kar ya da zarar hesaplanıp o yılın geliri olarak gelir yada kurumlar vergisi beyannameyle beyan edilecektir. Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 4. bendinde inşaat işleriyle sürekli uğraşanların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği belirtildiği için satış karşılığında bedelin tahsil edilip edilmemesinin bir önemi yoktur. İnşaat tamamlanmasına rağmen satılmayan daire ya da iş yerleri var ise, özel inşaat işlemlerinin mal üretiminden farklı olmadığı için bu daire yada iş yerleri stoklar arasında gösterilecektir.

Özel inşaatlarda daire yada iş yerleri satıldıkça kar yada zararın hesaplanması gerektiğinden daire ya da işyerlerinin her birinin maliyetinin ayrı ayrı hesaplanması önem arz etmektedir. Bunun için inşaatın (müşterek alanlar için yapılan harcamalar dahil) toplam maliyetini hesapladıktan sonra bulunan bedel, bağımsız bölümlerin toplam alanına bölünerek metrekare birim maliyeti bulunur.

Özellikle özel inşaat işleri ile ilgili kazancın tespiti konusunda vergi kanunlarında yeterli açıklık olmayıp, inşaat işlerinde maliyet bedeline şu gider unsurlarının dahil edileceği anlaşılmaktadır⁴.

- Özel inşaat işlerinde arsa tedariki (bizzat imal ve inşaat işleri ile yapı kooperatiflerince yapılan inşaatlar dahil),
- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesi için yapılan harcamalar,
- İnşaatla ilgili her türlü malzeme giderleri,
- İnşaat işinde çalışan işçi ve memurların ücretleri,
- İnşaat işi ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri ödemeler,
- İnşaat işi ile birlikte başka işlerin veya birden fazla işin bir arada yapılması halinde, genel idare ve genel üretim giderlerinden ilgili inşaatla düştürülen paylar,
- Amortisman giderleri,
- İnşaat işi ile ilgili olarak ödenen tazminatlar ve gecikme cezaları.

Daha sonra ayrıntılı olarak değinileceği gibi arsa payı karşılığı inşaat işlerinde arsanın müteahhit için maliyeti, arsa sahibine verdiği daire ya da işyerlerinin toplam alanının yukarıda belirtilen şekilde hesaplanan inşaatın birim metrekare maliyetiyle çarpımıyla bulunur.

⁴ ŞEKER Sakıp, "İnşaat İşlerinde Maliyet ve Kazancın Tesbiti", <http://www.huseyinust.com>, 03.04.2010

Örnek: X İnşaat A.Ş. 2009 yılında başladığı inşaatı 2010 yılında tamamlamıştır. Tamamladığı binada 10 adet 100 m², 15 adet 120 m² olmak üzere toplam 25 adet konut ve 50 m² toplam 4 adet işyeri bulunmaktadır. İnşaatın arsa bedeli dahil toplam maliyeti 1.500.000-TL'dir. X İnşaat A.Ş. 2009 yılında 100 m² lik dairelerden 2 adedinin her birini 60.000 TL'ye, 2010 yılında ise 100 m² lik dairelerden 5 adedinin her birini 70.000 TL'ye, yine 2010 yılında 120 m² lik dairelerden 6 adedinin her birini 100.000 TL'ye satmıştır.

Öncelikle, inşaatın metrekare maliyetini hesaplanması gerekmektedir. Bunun içinde bağımsız bölümlerin toplam alanını hesaplamalıyız.

Cinsi	Adet	Alan(m ²)
100 m ² konut	10	1000
120 m ² konut	15	1800
50 m ² işyeri	4	200
TOPLAM ALAN		3000 m ²

İnşaatın metrekare maliyeti:

1.500.000TL/3000m² = 500 TL/m² dir.

X İnşaat A.Ş. 2009 yılında daire satmış olmasına rağmen, bedeli tahsil etmiş olsa bile kar yada zarar hesaplamayacaktır. Zira inşaat henüz bitmemiştir ve inşaat bitmediği için maliyet belli değildir. Tahsil edilen bedeller avans niteliğindedir. Dolayısıyla inşaatın bittiği 2010 yılında, 2009 yılında sattığı dairelerin maliyetini tespit edip kar ya da zararı hesaplayıp kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edecektir.

2009 yılında satılan dairelerden elde edilen kar ya da zarar:

Cinsi	Adet	Alan(m ²)
100 m ² konut	2	200
Konutların Maliyeti	200 m ² * 500 TL/m ²	100.000 TL
Konutların Bedeli	60.000*2	120.000 TL
Toplam Kar	120.000-100.000	20.000 TL

2010 yılında satılan dairelerden elde edilen kar yada zarar:

Cinsi	Adet	Alan(m ²)
100 m ² konut	5	500
120 m ² konut	6	720
TOPLAM ALAN		1.220
Konutların Maliyeti	1.220 m ² * 500 TL/m ²	610.000 TL
Konutların Bedeli	(70.000*5) + (100.000*6)	950.000 TL
2010 Yılında Yapılan Satışlardan Elde Edilen Kar	950.000-610.000	340.000 TL
2010 Yılı Toplam Kar	340.000 + 20.000	360.000 TL

X İnşaat A.Ş. 2009 ve 2010' da sattığı dairelerden elde ettiği karı 2010 yılının geliri olarak kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edecektir. Ayrıca özel inşaatların emtia üretiminden farkı olmadığı için satamadığı daire ve iş yerlerini stokları arasında gösterecektir.

4.1- Müteahhitin Yakınlarına Karşılıksız

Olarak Daire yada İş Yeri Vermesi Durumu:

Günümüzde müteahhit tarafından yakınlarına karşılıksız olarak daire ya da iş yerlerinin verilmesiyle karşılaşılmaktadır. Bununla ilgili Gelir Vergisi Kanununun 41. maddesi uyarınca; teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)" gider olarak kabul edilmez. Dolayısıyla böyle durumlarda verilen daire yada işyerinin emsal bedelini hesaplayıp, gelir olarak kaydetmek gerekir.

Emsal bedelin hesaplanmasıyla ilgili Vergi Usul Kanununun 267. maddesi şu şekildedir;

"Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılabileceği ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir."

Yasa hükmüne göre emsal bedelin tespiti sırasında sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli

esası ve takdir esasının uygulanması gerekmektedir. Ancak; mahalle, dairenin cephesi ve katı, toplu taşıma araçlarına yakınlığı, deprem bölgesinde olması, bitişik nizam veya bahçeli nizam olması, binada otopark olması yada olmaması gibi nedenlerle gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitinde ortalama fiyat esası kullanılamaz. Diğer yandan gayrimenkullerin maliyetleri tarihi maliyetlerle takip edildiğinden emsal bedelinin tespitinde maliyet bedeli esasının kullanılması da uygun olmadığı düşünülmektedir. Bu konu ile ilgili bir yargı kararında⁵ bir malın maliyet bedeli biliniyor veya çıkarılması mümkün olursa emsal bedelin maliyet bedeli esasına göre hesaplanması gerektiği belirtilmiştir. Bu kararın yasaya aykırı olmadığı açıktır. Ancak emsal bedelinin tespiti sırasında takdir esası yerine maliyet bedeli esasının kullanılması halinde malın değerlendirme gününde satılması halinde emseline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanan emsal bedel doğru tespit edilemeyecektir. Zira daha önce de belirtildiği üzere gayrimenkullerin maliyetleri tarihi maliyetlerle takip edilmektedir. Bu nedenle, gayrimenkullerin emsal bedelinin tespitinin doğrudan takdir esasına göre yapılması yönünde bir düzenleme tesis edilmesi gerektiğini ve Vergi Usul Kanununun 267. maddesinin gayrimenkuller için yetersiz olduğunu düşünmekteyiz.

4.2- Maliyetin yada Satış Bedelinin Tespit Edilemediği Durumda Kazancın Hesaplanması:

Özel inşaat sahiplerinin defter tutmadığı, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği yada defter belgelerdeki bilgilerin gerçek durumu göstermediğinin tespit edildiği durumlarda Vergi Usul Kanununun 30. maddesine göre resen takdir yoluna

⁵ Danıştay 3. Daire 31.01.1992 Tarih ve Esas No: 1990/2543 Karar No: 1992/348, (KIZILLOT Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996, s.357)

gidilmesi, resen takdir yapılırken ise aşağıdaki mahkeme kararlarının dikkate alınması gerekir.

Bina inşa ve satışı ile ilgili işlerde defter ve belgelerin incelemeye elverişli olmaması halinde, safi kar inşa edilen binanın gerçek veya tahmini satış bedeline belirli bir yüzde uygulanması sonucu saptanır⁶. Bina yapım ve satımı sektöründe resen takdir sırasında, binanın maliyet bedelinin %25'i, satış tutarının ise %20'si safi kar olarak kabul edilir⁷. Arsa karşılığında inşaat yapan ve bu faaliyeti ile ilgili defter tutmayan ve beyanname vermeyen müteahhit için matrah belirlenirken bina maliyetinin %25'i safi kar kabul edilir⁸.

Örneğin maliyet bedeli 200.000-TL olarak tespit edilirse safi kar (200.000*0.25=) 50.000-TL, satış bedeli 200.000-TL olarak tespit edilirse safi kar (200.000*0.20=) 40.000-TL olur.

5- ÖZEL İNŞAATLARDAN ELDE EDİLEN KAZANCIN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

5.1- Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden:

Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 4. bendinde gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiştir. Ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 6. maddesine göre safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.

Dolayısıyla özel inşaat işleriyle uğraşanların

ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Elde edilen kazanç hesaplanırken ise Gelir Vergisi Kanununun 38. maddesi dikkate alınmalıdır. Buna göre:

“Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüs-teki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari Kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.”

5.2- Katma Değer Vergisi Yönünden:

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin Katma Değer Vergisinin konusuna girdiği belirtilmiştir. Çalışmanın 5. bölümünde de belirtildiği üzere, özel inşaatlar ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirildiğinden özel inşaat sahiplerinin yapmış olduğu teslimlerde KDV hesaplanacaktır. Ancak yapılan bu teslimlerin tamamı aynı oranda KDV ye tabi değildir.

Katma Değer Vergisi Kanununun 28. ve 36. maddelerine dayanılarak verilen Bakanlar Kurulu Kararına⁹ göre:

⁶ Danıştay 13. Daire 16.05.1977 Tarih ve Esas No:1975/1377 Karar No:1977/1632, AKAR İhsan, ÖZKAN Murat. “Araştırma ve Değerlendirme Raporu (İnşaat Sektörü)”, Bursa, s.20

⁷ Danıştay 4. Daire 31.03.1981 Tarih ve Esas No:1980/2247, Karar No:1981/714, , AKAR İhsan, ÖZKAN Murat. “Araştırma ve Değerlendirme Raporu (İnşaat Sektörü)”, Bursa, s. 20

⁸ Danıştay 3. Daire 26.05.1993 Tarih ve Esas No:1992/1556, Karar No:1993/1700, AKAR İhsan, ÖZKAN Murat. “Araştırma ve Değerlendirme Raporu (İnşaat Sektörü)”, Bursa, s. 20

⁹ Resmi Gazete Tarihi:30.12.2007 Bakanlar Kurulu Kararı 2007/13033

- Net alanı 150 m²'ye kadar konut teslimleri ile belediyeler, il özel idareleri, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve bunların % 51 veya daha fazla hissesine ya da yönetiminde oy hakkına sahip oldukları işletmeler tarafından konut yapılmak üzere projelendirilmiş arsaların (sosyal tesisler için ayrılan bölümler dahil) net alanı 150 m²'nin altındaki konutlara isabet eden kısmı,

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,

- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece net alanı 150 m²'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri %1 oranında KDV' ye tabi işlemler arasında sayılmıştır.

Net alanı 150 m² yi aşan konu teslimleri, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri dışındaki inşaat taahhüt işleri ve iş yeri teslimleri %18 oranında KDV'ye tabidir.

Bakanlar Kurulu Katma Değer Vergisi Kanununun 28 ve 36. maddesiyle kendisine verilen yetkiye istinaden zaman zaman konut teslimlerinde KDV oranını değiştirerek piyasayı canlandırmaya çalışmaktadır. Örneğin 13.03.2009 tarihinde aldığı kararla¹⁰ 15/6/2009 tarihine kadar uygulanmak üzere, net alanı 150 metrekare ve üzeri konut teslimlerinde katma değer vergisi oranı % 8 olarak belirlemiştir.

Ayrıca 03.07.2009 tarihine kadar konut yapı kooperatiflerin üyelerine yapmış olduğu konut teslimleri KDV den istisna idi. Ancak 5904 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin (b) bendi ile KDV

Kanununun 17/4-k maddesinde yer alan "konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri" ibaresi madde metninden çıkarılmış; 5904 sayılı Kanununun 16'ncı maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 28 inci maddede de, "Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerince, üyelerine yapılan konut teslimleri katma değer vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla 3.7.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimleri KDV'den istisna olacaktır. 3.7.2009 tarihinden sonra bina inşaat ruhsatı almış konut yapı kooperatiflerince üyelerine yapılan konut teslimlerinde ise konutun net alanı 150 m²'nin altında ise %1, 150 m²'nin üzerinde ise %18'lik oran uygulanacaktır.

6- ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

A İnşaat Ltd. Şti. 01.01.2007 tarihinde 10 tanesi net alanı 100 m², 10 tanesi net alanı 160 m² olan 20 daireli apartman inşaatına başlamıştır ve bu inşaatı 2008 yılında tamamlayıp, alıcılara kullanılabilir halde teslim etmiştir.

a) 2007 yılında 200.000 TL değerinde malzeme (kum, çimento, tuğla vb.) satın almıştır.

Özel inşaatların üretim işletmelerinden farklı olmadığı için malzemeleri üretim işletmelerinde olduğu gibi muhasebeleştirilir.

150 İlk Madde ve Malzeme	200.000		
191 İndirilecek KDV	36.000		
		102 Bankalar	236.000
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	200.000		
		150 İlk Madde ve Malzeme	200.000

¹⁰ Resmi Gazete Tarihi:16.03.2009 Bakanlar Kurulu Kararı 2009/14802

* 1 yıldan uzun vadeli olanlarda bu hesap, 1 yıldan kısa olanlarda ise 340 numaralı hesap kullanılacaktır.

b) 2007 yılında işletme birer tane 100 m²lik ve 160 m²lik daireleri sırasıyla 101.000 ve 177.000 TL'ye satmıştır.

İnşaat henüz tamamlanmadığından işletme fatura kesmez ve tahsil edilen bedel avans olarak kaydedilir ve sonuç hesaplarına aktarılmaz.

/	
100 Kasa	278.000
	440 Alınan Sipariş Avansları*
	278.000
/	

c) 2007 yılında işçilere tahakkuk eden ücretler toplamı 96.000 TL'dir.

Kesintiler toplamı = SSK İşçi payı + işsizlik sigortası işçi payı + Gelir vergisi+Damga vergisi

Net ücret = Brüt ücret – kesintiler toplamı		
SSK İşveren Payı	(96.000 * %21,5)	20.640 TL
SSK İşçi Payı	(96.000* %14)	13.440 TL
İşsizlik Sigortası İşçi Payı	(96.000* %1)	960 TL
İşsizlik Sigortası İşveren Payı	(96.000* %2)	1.920 TL
Damga Vergisi	(96.000* % 0.6)	576 TL
Gelir Vergisi Matrahı 96.000-	(13.440+960)	81.600TL
Gelir Vergisi	(81.600 * %15)	12.240 TL

720 Direkt İşçilik Giderleri 118.560

360 Ödenecek Vergi ve Fonlar	12.816
360.01 Gelir Vergisi (Stopaj)	12.240
360.05 Damga Vergisi	576
361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	36.960
361.01 SSK primi işçi payı	13.440
361.02 SSK primi işveren payı	20.640
361.03 İşsizlik sigortası işçi payı	960
361.04 İşsizlik sigortası işveren payı	1.920
381 Gider Tahakkukları	68.784
381.01 Direkt işçilik	68.784

d) İşletme 2007 yılı için 10.000 TL amortisman gideri hesaplamıştır.

/	
730 Genel Üretim Giderleri	10.000
	257 Birikmiş Amortismanlar
	10.000
/	

Dönem Sonu Kayıtları:

31.12.2007

151 Yarı Mamüller	328.560		
		711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yans. Hs.	200.000
		721 Direkt İşçilik Giderleri Yans. Hs.	118.560
		731 Genel Üretim Giderleri Yans. Hs.	10.000
/			

31.12.2007

711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yans. Hs.	200.000		
721 Direkt İşçilik Giderleri Yans. Hs.	118.560		
721 Direkt İşçilik Giderleri Yansı. Hs	10.000		
		710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	200.000
		720 Direkt İşçilik Giderleri	118.560
		730 Genel Üretim Giderleri	10.000
/			

31.12.2007

440 Alınan Sipariş Avansları	278.000		
		340 Alınan Sipariş Avansları	278.000
/			

İnşaat 2007 yılında tamamlanmadığı için inşaat için yapılan harcamalar sonuç hesaplarına aktarılmayacak, dolayısıyla kar zarar hesaplanmayacaktır.

5- İşletme 05.05.2008 tarihinde belediyeden yapı kullanma iznini alıp, sattığı daireleri kullanılabilir halde alıcılara teslim etmiştir. İşletme, net alanı 100 m2 lik dairelerin maliyetini 80.000 TL, net alanı 160 m2 lik dairelerin maliyetini ise 128.000 TL olarak hesaplamıştır. İnşaatın toplam maliyeti ise 3.360.000 TL'dir.

İşletme inşaat tamamlanmadan sattığı daireleri kullanılabilir halde teslim ettiğinden vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacak, faturalarını kesip KDV'lerini ayrıca gösterecektir. Çalışmanın 6. bölümünde de ayrıntılı bahsedildiği gibi net alanı 100 m2 olan daireler için %1, net alanı 160 m2 olan daireler için %18 KDV hesaplayacaktır.

05.05.2008

152 Mamüller	3.360.000		
		151 Yarı Mamüller	3.360.000
/			

05.05.2008 ¹¹			
340 Alınan Sipariş Avansları	101.000		
		600 Yurt İçi Satışlar	100.000
		391 Hesaplanan KDV	1.000
/			

05.05.2008			
620 Satılan Mamüller Maliyeti	80.000		
		152 Mamüller	80.000
/			

05.05.2008 ¹²			
340 Alınan Sipariş Avansları	177.000		
		600 Yurt İçi Satışlar	150.000
		391 Hesaplanan KDV	27.000
/			

05.05.2008			
620 Satılan Mamüller Maliyeti	128.000		
		152 Mamüller	128.000
/			

31.12.2008			
600 Yurt İçi Satışlar	250.000		
		620 Satılan Mamüller Maliyeti	228.000
		690 Dönem Karı veya Zararı	22.000
/			

İşletme satmadığı daireleri mamüller hesabında tutacak, sattıkça yukarıdaki örneğimizdeki gibi muhasebeleştirecektir.

7- ÖZEL İNŞAAT İŞLERİYLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ DURUMLAR

7.1- Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri:

Arsa payı karşılığı inşaat işleri sıkça karşılaşılan bir durum olmasına rağmen özellikle vergilendirilmesi konusunda idare ile yargı arasında yıllardır devam eden görüş ayrılıkları vardır. Bu görüş ayrılıkları özellikle arsa payı inşaat işlerinin

trampa olup olmadığı konusunda yoğunlaşmaktadır.

Arsa payı karşılığı kat yapım sözleşmelerinde genel olarak müteahhit kendi malzemesi ile yapacağı inşaatın bir bölümünü arsa sahibine vermesi yükümlenmesine karşılık arsa sahibi de üzerinde inşaat yapılacak arsanın belli bir payını tapuda müteahhit adına intikal ettirmeyi taahhüt eder.

¹¹ Net alanı 100 m2 olan dairenin muhasebe kaydı

¹² Net alanı 160 m2 olan dairenin muhasebe kaydı

Bu suretle müteahhidin yapıp teslim edeceği daireler ve bağımsız bölümlerin bedel olarak karşılığı arsa üzerinden verilecek pay ile aynı olarak ödenmektedir¹³.

7.1.1-Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşleri Trampa mıdır?

Trampa; para kullanmaksızın mal yada hizmetin karşılıklı değiştirilmesidir. Borçlar Kanununun 232. maddesine göre satım hükümleri trampada tatbik olunur. Şöyle ki trampa edenlerden her biri, ifasını taahhüt ettiği şeye nazaran satıcı ve kendisine verilmesini taahhüt olunan şeye göre alıcı hükmünde tutulur.

30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; "Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir." denilerek işlemin bir trampa olduğu belirtilmiştir.

Konuyla ilgili bir yargı kararı şu şekildedir¹⁴; "Herhangi bir işlemin KDV'ye tabi olabilmesi yapılan işlemin 'teslim veya hizmet' tanımına girmesi ile mümkündür. Hizmeti, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlayan KDVK teslimi, 'bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi' şeklinde tanımlamıştır.

Tasarruf etmek demek ise, sahip olunan malı satmak, devretmek veya üzerinde değişiklik yapmak gibi işlemleri yapmaya yetkili olmak demektir.

Mal üzerindeki tasarruf yetkisi ise, sadece malik ya da malik adına hareket edenlere tanınmış bir yetkidir. Dolayısıyla müteahhidin hukuken sahibi bulunduğu ve sözleşme ile arsa sahibine bırakılan ve tapuda arsa sahibi üzerinde gösterilen bağımsız bölümler üzerinde herhangi bir tasarruf yetkisi bulunmamaktadır.

Esasen arsa payı karşılığının müteahhit tarafından para olarak ödenmesi yerine bedelin inşaat veya hizmet olarak ödenmiş olması olayın gerçek mahiyetini değiştirmemelidir. Ortada müteahhit yönünden bir teslim bulunmadığına göre arsa karşılığı inşaat yapma işinin teslim hükümleri çerçevesinde KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir."

Yargı kararından da anlaşılacağı gibi, müteahhidin arsa sahibine daire ya da iş yeri verebilmesi için o daire ya da iş yerlerinin maliki olması gerekir. Ancak arsaya malik değilken daire ya da iş yerine malik olması düşünülemez. Bir dairenin ya da iş yerinin maliki ile o daire ya da iş yerine isabet eden arsanın malikinin farklı olması mümkün değildir.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin niteliğinin anlaşılmasında Borçlar Kanununun 355. maddesinin yardımcı olabilir. Borçlar Kanununun 355. maddesine göre; istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit) diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder. Arsa payı inşaat işlerinde de, müteahhit daire ya da iş yeri imal edip karşılığında arsa sahibinden arsanın bir kısmını alır. Yukarıda da belirtildiği gibi, teslim edilen daire ya da iş yerleri kendine ait değildir. Burada müteahhit arsa payı karşılığında inşaat hizmeti vermektedir.

¹³ AKDOĞAN Figen, "Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinde Sözleşmenin Geçerliliği Koşulları", www.turkhukukstesi.com, 01.04.2010

¹⁴ Danıştay 3. Dairesinin 08.06.2006 Tarih 2006/553 Esas, 2006/1651 Sayılı Kararı (ALTINEL Seçkin, "Özel İnşaat İşleri", Vergi Dünyası, Sayı 332 Nisan 2009 s. 151)

7.2- Özel İnşaat Sahiplerinin Ücretle Çalıştırdığı İnşaat İşçilerinin Vergilendirilmesi:

Ticari amaçla yapılan özel inşaatlarda çalışan inşaat işçilerin aldıkları ücretlerin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasına göre yapılırken, ticari gaye olmaksızın tamamen kişisel ihtiyaçlar için yapılan özel inşaatlarda çalışan işçilerin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 64. maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun "Diğer Ücretler" başlıklı 64. maddesinde; özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin ne kadar ücret aldığına bakılmaksızın vergi tarh edilecektir.

Ayrıca bu inşaat işçileri Vergi Usul Kanununun 247. maddesinin 1. bendine göre vergi karnesi

almak zorundadır. Vergi Usul Kanununun 248. maddesine göre mükellefler vergi karnelerinin kendileri tarafından yazılması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederler. Mükellefiyete müessir olacak değişiklikler de karneye işaret ettirilir. 247'nci maddenin 1'inci bendinde yazılı mükelleflerin doldurdukları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi, işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır.

Gelir Vergisi Kanununun 106. maddesinin 2. bendinde bu mükelleflerin vergilerini tarh edecek vergi dairesi belirtilmiştir. Buna göre vergi, ikametgahlarının buldukları vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri yerin vergi dairesince tarh edileceği belirtilmiştir.

Diğer ücretler için 2010 yılında tarh edilmesi gereken gelir vergisini şu şekilde hesaplanacaktır:

(01.01.2010-30.06.2010 dönemi için asgari ücret 729,50 TL,
01.07.2010-31.12.2010 dönemi için asgari ücret 760,50 TL)

2010 yılı 16 yaşından büyükler için uygulanan brüt asgari ücret ¹⁵ :	729,50 TL, 760,50 TL
Yıllık Brüt Tutar (729.50*6+760,50 *6)	8.940 TL
Gelir Vergisi Matrahı (8.940*0.25)	2.235 TL
Gelir Vergisi (2.235* %15)	335,25 TL

Gelir Vergisi Kanununun 118. maddesine göre öteden beri işe devam eden mükellefler bu verginin yarısını Şubat ayında, diğer yarısını Ağustos ayında, yılın ilk yarısında işe başlayanlarda ver-

ginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda, diğer yarısı Ağustos ayında, yılın ikinci yarısında işe başlayanlarda vergi karneye yazıldığı ayda ödeyeceklerdir.

¹⁵ www.ivdb.gov.tr, 02.04.2010

7.2.1- Mükelleflerin Ödemediği Vergilerde İşverenin Sorumluluğu:

Vergi Usul Kanununun 251. maddesinde karnezsiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Yasal düzenlemede de açıkça görüldüğü gibi özel inşaat sahiplerine yanlarında çalıştırdıkları işçilerin karne almamalarından yada karnede yazılı vergiyi ödemelerinden dolayı bir sorumluluk yüklenmemiştir.

Bununla ilgili bir yargı kararında¹⁶: “ ... özel inşaat işinde istihdam ettiği işçilere ait götürü vergiyi sorumlu sıfatıyla kanuni süresinde tarh ettirmediği saptanan davalı adına 1969-1970 takvim yılları için salınan gelir vergisi ve kesilen kusur ve usulsüzlük cezalarını; 213 sayılı VUK'nun 251. maddesiyle kazançları götürü usulde saptanan ticaret ve sanat ve serbest meslek erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yanlarında çalışan hizmet erbabının kanunun tayin ettiği süre içinde karne almamalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye zorunlu oldukları hükme bağlandığı, yükümlünün özel inşaat sahibi olduğu ve açıklanan madde ile özel inşaat sahiplerine böyle bir yükümlülük tahmil edilmediği gerekçesiyle kaldıran teyiz komisyonu kararı dairesimizce de uygun görüldüğünden davanın reddine oybirliğiyle karar verildi” denilmiştir.

Ayrıca konu ile ilgili bir özelgede¹⁷ özel inşaat sahiplerinin VUK'nun 251. maddesinde sayılan sorumlulardan olmadığından, zamanında karne almamış ve vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren sıfatıyla bu kimseler adına tarh ve vergi cezası da aynı kimseler adına kesilerek tahsil olunmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

8- SONUÇ

Özel inşaat kişi ya da kurumların kimseye karşı taahhüt altına girmeden kendi nam ve hesabına kullanmak ya da satmak amacıyla yaptıkları inşaatlara denir. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesine göre yapıldığından özel inşaat ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ayırımı önem arz etmektedir.

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay daire ya da iş yerinin alıcıya kullanılabilir halde teslim edilmesiyle gerçekleşir. İnşaat tamamlanmadan yapılan ödemeler dolayısıyla fatura kesilmediği takdirde vergi doğmaz. Bu tür ödemeler avans niteliğindedir.

Satılan her daire ya da işyeri için kazanç ayrı ayrı tespit edilir. Bunun için inşaatın (müşterek alanlar için yapılan harcamalar dahil) toplam maliyetini hesapladıktan sonra bulunan bedel, bağımsız bölümlerin toplam alanına bölünerek metrekare birim maliyeti bulunur. Bulunan bu bedel daire ya da iş yerinin alanı ile çarpıldıktan sonra maliyet bedeli bulunarak satış bedeliyle karşılaştırılır.

¹⁶ Danıştay 13. Dairesinin 30.04.1976 Tarih 1975/2381 Esas, 1976/1416 Sayılı Kararı, www.mustafagulsen.com, 02.04.2010

¹⁷ 22.02.1989 Tarih ve 606-1-1989/1986 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, www.mustafagulsen.com, 02.04.2010

Müteahhidin yakınlarına karşılıksız daire ya da iş yeri verdiğinde emsal bedelin tespiti Vergi Usul Kanununun 267. maddesine göre yapılır. Yasa hükmünde emsal bedel tespitinin sıra ile ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre yapılacağı belirtilmektedir. Ayrıca maliyet bedelinin tespit edilemediği durumlarda satış bedelinin %20 si, satış bedelinin tespit edilemediği durumlarda ise maliyet bedelinin %25 i safi kar olarak kabul edilir.

Arsa payı karşılığı inşaat işleri sıkça karşılaşılan bir durum olmasına rağmen özellikle vergilendirilmesi konusunda idare ile yargı arasında yıllardır devam eden görüş ayrılıkları vardır. Bu görüş ayrılıkları özellikle arsa payı inşaat işlerinin trampa olup olmadığı konusunda yoğunlaşmaktadır. Ancak arsa payı karşılığı inşaat işlerinin Borçlar Kanununda düzenlenen istisna sözleşmelerine daha yakın olduğunu düşünmekteyiz.

Özel inşaatların ya ticari amaçla ya da kişisel ihtiyaçlar için yapıldığına yukarıda değinilmişti. Ticari amaçla yapılan özel inşaatlarda çalışan inşaat işçilerin aldıkları ücretlerin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 1. fıkrasına göre yapılırken, ticari gaye olmaksızın tamamen kişisel ihtiyaçlar için yapılan özel inşaatlarda çalışan işçilerin vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununun 64. maddesinde ayrıca düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun Diğer Ücretler başlıklı 64. maddesinde Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin safi ücretlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'i olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin ne kadar ücret aldığına bakılmaksızın vergi tarh edilecektir.

Vergi Usul Kanununun 251. maddesinde karnezsiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu düzenlenmiştir. Buna göre kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Yasal düzenlemede de açıkça görüldüğü gibi özel inşaat sahiplerine yanlarında çalıştırdıkları işçilerin karne almamalarından ya da karnede yazılı vergiyi ödememelerinden dolayı bir sorumluluk yüklenmemiştir.

KAYNAKÇA:

AKDOĞAN Figen, "Arsa Karşılığı Kat Yapım Sözleşmelerinde Sözleşmenin Geçerliliği Koşulları", <http://www.turkhukuk sitesi.com>, 01.04.2010

KIZILOT Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayınları, Ankara

KURBAN Duran A. "Özel İnşaatlarda Vergi ve Muhasebe Uygulamaları", <http://www.muhasabetr.com>, 20.03.2010

ŞEKER Sakıp., "İnşaat İşlerinde Maliyet ve Kazancın Tesbiti", www.huseyinust.com, 03.04.2010

Danıştay 13. Dairesinin 15.5.1979 Tarih 1978/1094 Esas, 1979/1281 Sayılı Kararı (KIZILOT Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996)

Danıştay 3. Daire 31.01.1992 Tarih ve Esas No: 1990/2543 Karar No: 1992/348, (KIZILOT Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996)

Danıştay 13. Daire 16.05.1977 tarih ve Esas No:1975/1377 Karar No:1977/1632, AKAR İh- san, ÖZKAN Murat. "Araştırma ve Değerlendir- me Raporu (İnşaat sektörü)", Bursa

Danıştay 4. Daire 31.03.1981 tarih ve Esas No:1980/2247, Karar No:1981/714, , AKAR İh- san, ÖZKAN Murat. "Araştırma ve Değerlendir- me Raporu (İnşaat sektörü)", Bursa

Danıştay 3. Daire 26.05.1993 tarih ve Esas No:1992/1556, Karar No:1993/1700, AKAR İh- san, ÖZKAN Murat. "Araştırma ve Değerlendir- me Raporu (İnşaat sektörü)", Bursa

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.05.2005 Tarih ve 7341 Sayılı özelgesi, www.ivdb.gov.tr,20.03.2010

Vergi Dava Dairelerinin 02.07.1993 Tarih 1993/78 Esas, 1993/36 Sayılı Kararı, www.da- nıstay.gov.tr, 05.02.2010

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.12.2005 Tarih ve 7393 Sayılı Özelgesi, www.ivdb.gov.tr, 20.03.2010

Danıştay 3. Dairesinin 18.02.2003 Tarih 2002/3259 Esas, 2003/407 Sayılı Kararı (Yakla- şım Dergisi Sayı:126 Haziran 2003)

Danıştay 3. Dairesinin 08.06.2006 tarih 2006/553 Esas, 2006/1651 Sayılı Kararı (ALTI- NEL Seçkin, "Özel İnşaat İşleri", Vergi Dünyası, Sayı 332, Nisan 2009)

Danıştay 13. Dairesinin 30.04.1976 Tarih 1975/2381 Esas, 1976/1416 Sayılı Kararı, http://www.mustafagulsen.com, 02.04.2010

22.02.1989 tarih ve 606-1-1989/1986 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, http://www.mustafa- gulsen.com, 02.04.2010

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

3194 sayılı İmar Kanunu

818 sayılı Borçlar Kanunu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

30 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği