

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



**İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**DANIŞMAN**  
**DOÇ. DR. TAMER BUDAK**

**HAZIRLAYAN**  
**MERVE BEYDEMİR**

**MALATYA-2018**

T.C.

İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN  
VERGİLENDİRİLMESİ  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

DANIŞMAN

HAZIRLAYAN

DOÇ. DR. TAMER BUDAK

MERVE BEYDEMİR

Jürimiz 30.07.2018 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda bu yüksek lisans/doktora tezini (oy birliği/~~oy çokluğu~~) ile başarılı bulunarak MALİYET Anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyelerinin Unvan- Ad ve Soyadları

İmzalar

1. Doç. Dr. Tamer BUDAK



2. Doç. Dr. Serkan BENK



3. Doç. Dr. Ahmet Samancı



İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun ..... tarih ve ..... sayılı kararıyla bu tezin kabulü onaylanmıştır.

Prof. Dr. Mehmet KUBAT

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

## ONUR SÖZÜ

Doç. Dr. Tamer Budak'ın danışmanlığında yüksek lisans tezi olarak hazırladığım **"İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi"** başlıklı bu çalışmanın; bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Merve BEYDEMİR

## ÖNSÖZ

"İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi" adlı bu çalışmada ekonomide yadsınamayacak ölçüde bir büyüklüğe sahip olan inşaat sektörünün; ekonomik, hukuksal ve özellikle vergisel boyutu ile ilgili önem arz eden hususlar açıklanmaya çalışılmıştır. Bu konu ile ilgilenenler için inşaat sektörünün anlaşılır kılınması maksadıyla oluşturulan bu çalışmanın fayda sağlamasını dilerim.

Bu çalışmanın hazırlanmasında bilgi ve tecrübelerinden istifade ettiğim ve çalışmanın her aşamasında desteklerini esirgemeyip, yoğun zamanını anlayış ile ayıran değerli hocam Doç. Dr. Tamer BUDAK'a teşekkürlerimi borç bilirim.

Ayrıca bütün eğitim hayatım boyunca bana destek olan canım aileme ve sevgili arkadaşlarıma sonsuz teşekkürler.

## ÖZET

İnşaat sektörü kentleşme hızının artışına paralel olarak bünyesinde ciddi bir gelişim ve kalkınma süreci geçirmiştir. Yoğun etkileşim içerisinde faaliyette bulunduğu yüzlerce alt sektör sayesinde bu gelişim kademe kademe artarak; inşaat sektörünün, ülkelerin öncü ve vazgeçilmez sektörü konumuna erişmesine ön ayak olmuştur. Sahip olduğu fonksiyonları ile ekonominin lokomotifi olarak değerlendirilen bu sektör için sermaye gücü ve rekabet edilebilirlik seviyesi ciddi öneme sahiptir. Bu nedenle inşaat sektöründe kazancın tespit edilmesi ve vergilendirilmesine dair süreçler dikkatle izlenmelidir.

İnşaat faaliyetleri, vergi hukuku açısından esas olarak iki ana kısma ayrılmaktadır. Taahhüt şeklindeki inşaatlar ve özel inşaatlar olarak ayrılan bu inşaat faaliyetlerinin ayrımındaki temel neden, bu faaliyetlerin farklı vergilendirme rejimlerine tabi olmasından kaynaklanmaktadır. Özellikle faaliyetin bir yılı aştığı durumlarda gündeme gelen yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için farklı vergilendirme rejimleri kabul görülmektedir.

Çalışmanın amacı, inşaat sektörünün tarihsel gelişiminden itibaren gerek ekonomik gerek hukuksal ve vergisel boyutu hakkında bilgi vermektedir. Özellikle inşaat faaliyetlerinin çeşitli vergiler karşısındaki boyutu, vergi mevzuatı ve yargı kararları ile birlikte ele alınarak hukuksal çelişkiler ortaya konulmuştur.

**Anahtar Kelimeler:** Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Özel İnşaat İşleri, Türk Vergi mevzuatı.

## ABSTRACT

The construction sector has undergone a serious development and development process within its structure in parallel with the increase of the urbanization rate. Thanks to the hundreds of sub-sectors in which it operates in intense interaction, this development has gradually increased, the construction sector has become the pioneer and indispensable sector of the countries. Capital strength and competitiveness level are of utmost importance for this sector, which is considered as the locomotive of the economy with its functions. For this reason, the processes related to the determination and taxation of the earnings in the construction sector should be carefully monitored.

Construction activities are mainly divided into two main parts in terms of tax law. The main reason for the separation of these construction activities, which are separated as contracting constructions and private constructions, is due to the fact that these activities are subject to different taxation regimes. Especially when the activity exceeds one year, different taxation regimes are accepted for construction and repair works spread over years.

The aim of the study is to provide information about both economic and legal and taxation dimension since the historical development of the construction sector. In particular, legal contradictions are revealed by considering the size of construction activities against various taxes, together with tax legislation and judicial decisions into consideration.

**Key Words:** Construction and Repair Works Spread Over Years, Private Construction Works, Turkish Tax Legislation.

## İÇİNDEKİLER

|                                                                   |     |
|-------------------------------------------------------------------|-----|
| KABUL ONAY .....                                                  | i   |
| ONUR SÖZÜ.....                                                    | ii  |
| ÖNSÖZ .....                                                       | iii |
| ÖZET .....                                                        | iv  |
| ABSTRACT.....                                                     | v   |
| İÇİNDEKİLER.....                                                  | vi  |
| TABLolar DİZİNİ.....                                              | x   |
| ŞEKİLLER DİZİNİ.....                                              | xi  |
| KISALTMALAR .....                                                 | xii |
| GİRİŞ.....                                                        | 1   |
| BİRİNCİ BÖLÜM .....                                               | 4   |
| 1. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA İNŞAAT SEKTÖRÜ .....                     | 4   |
| 1.1. Türkiye'de İnşaat ve İnşaat Sektörü.....                     | 4   |
| 1.1.1. Türkiye'de İnşaat Sektörünün Tarihsel Gelişimi .....       | 6   |
| 1.1.2. İnşaat Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri .....        | 10  |
| 1.1.2.1. Türkiye'de İnşaat Sektörünün GSMH İçerisindeki Payı..... | 11  |
| 1.1.2.2. Türkiye'de İnşaat Sektöründe İstihdam .....              | 13  |
| 1.1.3. İnşaat Sektörünün Alt Sektörleri.....                      | 14  |
| 1.1.3.1. Mimarlık ve Mühendislik Hizmetleri.....                  | 15  |
| 1.1.3.2 Teknik Müşavirlik Hizmetleri.....                         | 16  |
| 1.1.3.3. Müteahhitlik Hizmetleri .....                            | 18  |
| 1.1.3.3.1. Yurt Dışı Müteahhitlik Faaliyetleri.....               | 19  |
| 1.1.3.3.2. Yurt Dışında İstihdam Edilen İşçi Sayısı .....         | 22  |
| 1.2. Dünya'da İnşaat Sektörü .....                                | 23  |
| 1.2.1. İnşaat Sektörünün Küresel Ekonomiden Aldığı Pay .....      | 25  |
| 1.2.2. Dünyada İnşaat Faaliyetleri .....                          | 28  |
| 1.2.3. Bazı AB Ülkelerinde İnşaat Sektörü.....                    | 30  |

|                                                                           |           |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>İKİNCİ BÖLÜM.....</b>                                                  | <b>33</b> |
| <b>2. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN HUKUKSAL BOYUTU .....</b>                         | <b>33</b> |
| 2.1. İnşaat Sözleşmesi Kavramı.....                                       | 33        |
| 2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği.....                          | 34        |
| 2.2.1. Tam İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşme Olması .....                 | 35        |
| 2.2.2. Rızai Sözleşme Olması .....                                        | 36        |
| 2.2.3. Geçici(Ani)-Sürekli Karmaşığı Edimli Sözleşme Olması .....         | 36        |
| 2.3. İnşaat Sözleşmelerinin Türleri.....                                  | 37        |
| 2.3.1. Arsa (Kat) Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri .....                | 37        |
| 2.3.2. Gelir (Hasılat) Paylaşımli İnşaat Sözleşmesi.....                  | 39        |
| 2.3.3. Kamu İhâlesi Sonucunda Kurulan İnşaat Sözleşmeleri .....           | 40        |
| 2.4. İnşaat Sözleşmesinin Tarafları.....                                  | 41        |
| 2.4.1. Yüklenici.....                                                     | 41        |
| 2.4.2. İş Sahibi .....                                                    | 42        |
| 2.5. İnşaat Sözleşmesinde Şekil .....                                     | 43        |
| 2.6. İnşaat Sözleşmesinin Unsurları.....                                  | 45        |
| 2.6.1. Bir İnşaat Meydana Getirme.....                                    | 45        |
| 2.6.2. Bedel.....                                                         | 46        |
| 2.6.3. Tarafların Anlaşması .....                                         | 47        |
| 2.7. İnşaat Sözleşmesinin Hükümleri .....                                 | 47        |
| 2.7.1. Yüklenicinin Borçları.....                                         | 48        |
| 2.7.1.1. Özen ve Sadakat Borcu .....                                      | 49        |
| 2.7.1.2. Gerekli Malzeme Araç ve Gereçlere İlişkin Borçları.....          | 50        |
| 2.7.1.3. İş Bizzat Yapma veya Kendi Yönetimi Altında Yaptırmak Borcu..... | 51        |
| 2.7.1.4. Ayıptan Doğan Borçları .....                                     | 51        |
| 2.7.1.5. İnşaata Zamanında Başlama ve Bitirme Borcu .....                 | 52        |
| 2.7.2. İş Sahibinin Borçları .....                                        | 53        |
| 2.8. İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi.....                                | 54        |
| 2.8.1. Kanunen Sona Erme Hâlleri .....                                    | 54        |
| 2.8.1.1. Yüklenicinin Şahsından Doğan İmkânsızlık.....                    | 55        |
| 2.8.1.2. İfade İmkânsızlık .....                                          | 56        |
| 2.8.2. İş Sahibinin Sona Erdirmesi Hâlleri.....                           | 57        |

|                                                                                                                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.8.2.1. İnşaatın Ayıplı Olması Sebebiyle İş Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı                                                                                       | 57 |
| 2.8.2.2. İş Sahibinin Tazminat Ödemek Suretiyle Sözleşmeyi Feshetme Hakkı ..58                                                                                       |    |
| 2.8.2.3. Yüklenicinin İnşaatı Teslim Borcunun İfasında Temerrüde Düşmesi Sebebiyle İş Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı.....59                                       |    |
| 2.8.2.4. İş Sahibinin Yüklenicinin İş Vadeye Yetiştiremeyeceğinin Anlaşılması Veya İşe Zamanında Başlamaması Üzerine Sözleşmeden Dönme Hakkı .....61                 |    |
| 2.8.2.5. Yaklaşık Bedelin Aşılması Durumunda İş Sahibinin Sözleşmeyi Bozma Hakkı 61                                                                                  |    |
| 2.8.3. Yüklenicinin Sona Erdirmesi Hâlleri .....                                                                                                                     | 62 |
| 2.8.3.1. Yüklenicinin İş Sahibinin Borçlu Temerrüdüne Düşmesi Üzerine Sözleşmeden Dönme Hakkı.....62                                                                 |    |
| 2.8.3.2. Yüklenicinin Götürü Bedelli İşlerde Beklenmedik Masrafların Götürü Bedeli Çok Aşması ve Sözleşmenin Uyarlanamaması Sebebiyle Sözleşmeden Dönme Hakkı.....63 |    |
| 2.8.4. İnşaat Sözleşmesinin Anlaşma İle Ortadan Kaldırılması .....                                                                                                   | 64 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....                                                                                                                                                    | 66 |
| 3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TÜRLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ.....                                                                                                          | 66 |
| 3.1. İnşaat Faaliyetlerinin Türleri.....                                                                                                                             | 66 |
| 3.1.1. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri .....                                                                                                                  | 67 |
| 3.1.1.1. Yıllara Yaygın (Sari) Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti.....68                                                                                     |    |
| 3.1.1.2. Yıllara Yaygın (Sari) Olan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti.....69                                                                                        |    |
| 3.1.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti .....                                                                                                                         | 69 |
| 3.2. İnşaat Faaliyetlerinde İşin Başlangıç ve Bitiş Tarihleri .....                                                                                                  | 70 |
| 3.2.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Başlaması ve Bitişi.....                                                                                              | 71 |
| 3.2.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetinde İşin Başlaması ve Bitişi .....                                                                                             | 74 |
| 3.3. İnşaat Faaliyetleri İçin Tutulacak Defterler .....                                                                                                              | 74 |
| 3.4. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu .....                                                                                                     | 78 |
| 3.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinde Özel Vergilendirme Rejiminin Unsurları .....                                                                            | 83 |
| 3.4.1.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarma İş Olması .....                                                                                                         | 83 |

|                                                                                                       |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.4.1.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması.....                                 | 84  |
| 3.4.1.3. İnşaat ve Onarma İşinin Yıllara Yaygın Olması.....                                           | 85  |
| 3.4.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi.....               | 87  |
| 3.4.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi .....                                | 88  |
| 3.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi.....                                    | 90  |
| 3.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi.....                             | 92  |
| 3.4.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi .....                                  | 93  |
| 3.5. Özel İnşaat Faaliyetlerinin Türleri ve Vergisel Boyutu.....                                      | 94  |
| 3.5.1. Kendi Adına Bina İnşaa Ederek Satmak Amacıyla Yapılan İnşaatların Vergisel Boyutu.....         | 98  |
| 3.5.2. İhtiyaç Doğrultusunda Satmak Amacı Olmaksızın Yapılan Özel İnşaatlarının Vergisel Boyutu ..... | 99  |
| 3.5.3. Arsa Karşılığında Yapılan İnşaat Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu.....                          | 100 |
| 3.5.3.1. Gelir Vergisi Yönünden Arsa Kârşılığı İnşaat Faaliyetleri.....                               | 102 |
| 3.5.3.2. Kurumlar Vergisi Yönünden Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri .....                           | 103 |
| 3.5.3.3. Katma Değer Vergisi Yönünden Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri .....                        | 104 |
| 3.5.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin Vergilendirilmesi .....       | 107 |
| 3.5.5. Özel İnşaat İşlerinde Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi .....                                | 109 |
| 3.6. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu .....                                 | 111 |
| 3.6.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri .....                                  | 111 |
| 3.6.2. Gelir Vergisi'nde Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri .....                                      | 112 |
| 3.6.3. Kurumlar Vergisi'nde Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri .....                                   | 114 |
| 3.6.4. Katma Değer Vergisi'nde Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri.....                                 | 117 |
| SONUÇ .....                                                                                           | 120 |
| KAYNAKÇA.....                                                                                         | 126 |

## **TABLÖLAR DİZİNİ**

|                                                                                  |    |
|----------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>Tablo 1.</b> İnşaat Sektörünün GSMH' dan Aldığı Pay .....                     | 12 |
| <b>Tablo 2.</b> Yurtdışında İstihdam Edilen İşçi Sayısı.....                     | 23 |
| <b>Tablo 3.</b> Bazı Avrupa Ülkelerinde İnşaat Sektöründe Büyüme Yüzdeleri ..... | 31 |



## ŞEKİLLER DİZİNİ

|                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Şekil 1. Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Proje Tutarı .....                         | 21 |
| Şekil 2. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Küresel İnşaat Gayri Safi Üretim ..... | 26 |
| Şekil 3. Küresel Büyüme İstatistikleri .....                                          | 27 |
| Şekil 4. En Büyük 250 Firmanın Üstlendiği Projelerin Bölgesel Dağılımı.....           | 29 |



## KISALTMALAR

|       |                                                   |
|-------|---------------------------------------------------|
| DPT   | : Devlet Planlama Teşkilatı                       |
| DSİ   | : Devlet Su İşleri                                |
| DVK   | : Damga Vergisi Kanunu                            |
| GVK   | : Gelir Vergisi Kanunu                            |
| KDV   | : Katma Değer Vergisi                             |
| KDVK  | : Katma Değer Vergisi Kanunu                      |
| KVK   | : Kurumlar Vergisi Kanunu                         |
| NATO  | : North Atlantic Treaty Organization              |
| RG    | : Resmi Gazete                                    |
| TBK   | : Türk Borçlar Kanunu                             |
| TCK   | : Türkiye Cumhuriyeti Karayolları Genel Müdürlüğü |
| TDK   | : Türk Dil Kurumu                                 |
| TMK   | : Türk Medeni Kanunu                              |
| TOKİ  | : Toplu Konut İdaresi                             |
| TMMMB | : Türk Müşavir Mühendisler ve Mimarlar Birliği    |
| TÜİK  | : Türkiye İstatistik Kurumu                       |
| VUK   | : Vergi Usul Kanunu                               |

## GİRİŞ

İnsanoğlunun varoluş süreci ile birlikte gündeme gelen barınma gereksinimi, inşaat sektörünün gelişimini yıllar boyunca tetiklemiştir. Bu gelişim son yıllarda sosyal hayattaki yaşam tarzıyla da uyumlu hâle gelerek, sürdürülebilir üretim seviyesine ulaşmıştır. Nitekim insanların değişen ve çeşitlenen ihtiyaçları inşaat sektörünü de kendi bünyesinde gelişim ve değişimlere zorlayarak, sektörün ihtiyaçlara cevap veren bir faaliyet alanı niteliği kazanmasına olanak sağlamıştır. İnşaat sektörü bu ilerlemeler ışığında, gerek yurt içi faaliyetleri gerek uluslararası faaliyetleri sebebiyle GSMH'nin önemli bir kısmından doğrudan sorumlu olarak ülkelerin ekonomik kalkınmasının ön safhalarında yerini almıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, inşaat sektörünün Türkiye ve dünyadaki ekonomik boyutu detaylı bir şekilde incelenmiştir. İlk olarak Cumhuriyet rejiminin kabul edilmesi ile birlikte serüvenine başlayan Türk inşaat sektörünün ilerleyen yıllarda da gösterdiği ekonomik boyuttaki gelişimleri açıklanmıştır. Ekonomide başat bir sektör hâline gelerek kaldıraç görevi üstlenen inşaat sektörünün; GSMH içerisindeki payı ve gerek kendi bünyesinde yarattığı istihdam olanakları gerek toplam istihdam oranı içerisindeki payına dair veriler sunulularak açıklanmıştır.

İnşaat sektörünün ekonomiye dolaysız bir şekilde sağladığı katkılar yanında yoğun bir şekilde etkileşim içerisinde bulunduğu alt sektörleri de incelenmiştir. Özellikle uluslararası pazarlarda ülke ekonomisinin kalkınması ve rekabet gücünün artırılması yolunda önemli bir basamak oluşturan yurt dışı müteahhitlik hizmetleri ile ilgili detaylı veriler sunulmuştur. Birinci bölümün bir diğer alt kısmını oluşturan dünyada inşaat sektörü başlıklı alanda ise, bazı AB ülkelerindeki inşaat sektörü ve dünyada yürütülen inşaat faaliyetlerine ilişkin verilere ve açıklamalara yer verilerek inşaat sektörünün küresel boyuttaki yeri açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde de inşaat sektörünün hukuksal boyutuna işaret eden inşaat sözleşmeleri ile ilgili açıklamalar yer almaktadır. Eser sözleşmesi kapsamında kabul edilen inşaat sözleşmelerinin kuruluş aşamasından; sona ermesine kadar geçen süreç ile ilgili detaylı bilgiler sunulmuştur. Öncelikle inşaat sözleşmesi kavramına ve

inşaat sözleşmelerinin hukuki niteliğine değinilmiştir. Ardından sözleşmeye taraf olanlar, sözleşmenin unsurları, şekli özellikleri ve türlerine dair açıklamalar yapılmıştır.

İnşaat sözleşmelerine taraf olan; yüklenici ve iş sahibinin karşılıklı olarak ifa ile yükümlü oldukları edimleri bulunmaktadır. Aynı ayrı yüklenici ve iş sahibi açısından inşaat sözleşmesinin hükümlerine yer verilmiştir. Son olarak da inşaat sözleşmesinin sona ermesine neden olan unsurlar açıklanmıştır. İnşaat sözleşmeleri, kanuni bir hâl nedeniyle sona erebileceği gibi yüklenici ve iş sahibi bazı sebeplerden dolayı da sona erebilmektedir. Ayrıca sözleşmelerin sona ermesine sebep olan en doğal yol olan; anlaşma ile inşaat sözleşmelerinin ortadan kaldırılması da mümkündür. İnşaat sözleşmelerinin sona ermesine neden olan bu hâller detaylı bir şekilde açıklanarak çalışmanın ikinci bölümü tamamlanmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise; inşaat faaliyetlerinin türleri ve çeşitli vergiler karşısındaki konumu detaylı bir şekilde irdelenmiştir. İnşaat faaliyetleri; taahhüt şeklindeki inşaatlar ve özel inşaatlar şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri kapsamında kabul edilen yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri; muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı açısından farklı bir rejime sahip olmaktadır. Bu faaliyet türleri ile ilgili açıklamalar yapıldıktan sonra; inşaat faaliyetlerinde tutulacak defterler ve işin başlangıç ile bitiş tarihine ilişkin açıklamalara değinilmiştir. Ardından iki kısma ayrılan inşaat faaliyetlerinin ayrı ayrı çeşitli vergiler karşısındaki vergisel boyutu incelenmiştir.

İnşaat faaliyetlerinin vergisel boyutu inceledikten sonra çalışmanın son kısmında da yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetlerinin vergisel boyutuna yer verilerek; çeşitli vergiler karşısındaki konumu irdelenmiştir.

Çalışmanın amacı, Türkiye'de gerek GSMH açısından gerek istihdam olanağı açısından önemli bir paya tekabül eden inşaat sektörünün öncelikli olarak ekonomik boyutu hakkında bilgi vermektedir. Elbette ki inşaat sektörü yalnızca Türkiye için değil dünyada da elde ettiği kazanımlar ile gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler için bazı dönemler makroekonomik bir politika aracı olarak da kullanılmaktadır. Bu çalışma, inşaat sektörünün ekonomik boyutunun yanı sıra hukuksal ve vergisel boyutunu da ele alarak akademik anlamda irdelenen bilgiler taşımaktadır. İnşaat sektörünün

tanıtılmasında en önemli kısım, sektörün vergisel boyutunu oluşturmaktadır. İnşaat faaliyetlerinin türleri ve vergilendirilmesi konusunda gerek mevzuat gerek yargı kararlarından kaynaklanan çelişkili ve muğlak noktalar bulunmaktadır. Özellikle vergi idaresinin inşaat sektörünün vergilendirilmesi ile ilgili bazı alanlarda ciddi nitelikte eksiklik barındıran açıklamaları yer almaktadır. Vergi idaresinin bu yetersiz açıklamaları ve yargı kararlarının da konu ile ilgili çelişki yaratan farklı görüşleri mükellefler nezdinde önemli belirsizlikler meydana getirmektedir. Çalışmanın asıl amacı, öncelikle inşaat sektörünün ekonomik ve hukuksal boyutunu tanıttıktan sonra vergi idaresi ile yargı kararları arasında bu çelişkili noktalara açıklık getirmektir.

İnşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesi hususunda mevzuat içerisindeki ilgili kanun hükümleri ve yargı kararları birlikte ele alınmıştır. Yargı kararları ile idare mercileri arasındaki hukuksal boyutlu görüş ayrılıklarına yer verilmiştir. Ayrıca inşaat faaliyetlerinin önemli bir kısmını oluşturan arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde yapılan yeni düzenlemelere de yer verilerek güncel değişiklikler ışığında da bir vergisel boyut incelemesi yapılmıştır.

İnşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesi ile ilgili bazı çalışmaların aksine; bu çalışmada inşaat faaliyetlerinin bütün türleri vergi mevzuatı açısından incelenmiştir. Bu inceleme yalnızca vergi mevzuatı ile sınırlı kalmayıp çeşitli yargı kararlarını da içermektedir. Ayrıca inşaat sektörünün ekonomik boyutu hakkında özellikle Türkiye’de inşaat sektörü ile ilgili önemli hususlarda ayrıntılı güncel verilere yer verilmiştir. İnşaat sektörü ile ilgili çalışmalarda genel olarak ekonomik ve vergisel boyutuna değinilirken; bu çalışmada sektörün hukuksal boyutu da ele alınmıştır. İnşaat sektörü ekonomik, hukuksal ve vergisel açıdan bir bütünlük hâlinde incelenerek açık ve anlaşılır bir dil kullanılarak tanıtılmaya çalışılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### 1. TÜRKİYE'DE VE DÜNYADA İNŞAAT SEKTÖRÜ

#### 1.1. Türkiye'de İnşaat ve İnşaat Sektörü

İnsanoğlu geçmişten bugüne kadar hayatının her alanında ve her anında korunma gereksinimi duymuştur. Göçebe yaşam tarzından yerleşik hayata geçilmesiyle birlikte barınma sorunları ortaya çıkmıştır. Barınma sorununun çözümü için atılan adımlar inşaat üretim süreci ile başlamış ve insanların gereksinimleri arttıkça inşaat üretimi de farklılaşmaya başlamıştır. Tek katlı binaların üretimi ile başlayan süreç apartmanlar ve zamanla gökdelenler ile devam etmiştir. İnsanların değişen yaşam şartları ve gelişen ihtiyaçlarına bağlı olarak inşaat faaliyetleri de dönüşüm geçirmiştir. İnşaat faaliyetleri, konut üretimi sağlayan bina inşaatının yanı sıra yol, köprü, baraj ve boru döşemesi gibi her türlü alt yapı inşaatını da kapsayan geniş bir kapsamı ifade etmektedir<sup>1</sup>.

İnşaat sektörü, Türkiye'de son yıllarda yaşanan kentleşme hızının artışına bağlı olarak artan konut gereksinimini karşılamakta güçlü bir potansiyele sahiptir. Bu açıdan inşaat faaliyetleri insanların ihtiyaçlarına cevap veren kilit bir sektör olarak değerlendirilmektedir<sup>2</sup>. Özellikle gündelik hayatta ihtiyaçların karşılanmasına yardımcı olan mekânların yaşanılabilir kılınması için gerekli ilk adımı sağlaması ile önemi daha da belirginleşmektedir<sup>3</sup>.

1923 yılında Cumhuriyet rejiminin kabul edilmesiyle beraber serüvenine başlayan inşaat sektörü, ilerleyen yıllarda gösterdiği gelişim ile Türkiye'de vazgeçilmez ve öncü bir sektör konumuna gelmiştir. İnşaat sektörünün Türkiye'de böyle bir konuma yerleşmesinde birtakım unsurlar etkili olmaktadır. Bunlar; inşaat sektörünün diğer sektörlerle olan sıkı etkileşimi, GSMH ve katma değere olan katkısı, yurtiçi ve

---

<sup>1</sup> DPT, İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu, DPT, Ankara 2006, s. 8.

<sup>2</sup> DPT, 2006, s. 8.

<sup>3</sup> İnşaat Sektörü Raporu, Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, Ankara 2017, s. 1.

yurtdışında gerçekleştirdiği inşaat faaliyetleri kapsamında sağladığı istihdam olanakları Türkiye'de inşaat sektörünün öneminin anlaşılmasında belirleyici olmaktadır<sup>4</sup>.

Türkiye'de inşaat sektörü başlıklı bu bölümde; inşaat sektörünün tanımı yapıldıktan sonra detaylı bir şekilde sektörün tarihsel gelişimi, ülke ekonomisine katkıları ve alt sektörleri incelenecektir.

İnşaat kelimesi Arapça "*inşaa*" sözcüğünden gelmekte olup; sözlük anlamı; "*yapım, yapma işi ve yapımı süren bina*" olarak açıklanmaktadır<sup>5</sup>. Ancak inşaat sektörünü sadece yapı faaliyetleri çerçevesinde değerlendirmek yetersiz bir tanımlama olacaktır. İnşaat sektörünün faaliyetleri sadece çevrenin yapım işleri ile sınırlı olmayıp bakım ve onarım faaliyetlerini de kapsamaktadır<sup>6</sup>. Onarım kelimesi ise "*bir yapının bozulmuş yerlerini yeniden yapma, restore etme ve ilk durumuna getirme*" olarak açıklanmaktadır<sup>7</sup>.

Günümüzde ise inşaat terimi inşaat üretimi kavramına dönüşmüş olup, çevreye zarar vermeyen, sosyal ve toplumsal yapıya ayak uydurabilen, şeffaf ve sürdürülebilir üretim anlamlarını taşımaktadır<sup>8</sup>.

Çeşitli mevzuat ve kanunlarda inşaat kelimesi ile ilgili tanımlamalar yapılmıştır. Ancak vergi kanunlarımız böyle bir tanımlamaya yer vermediği için bu alandaki eksiklik diğer kanun maddeleri yorumlanarak giderilmeye çalışılmıştır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda<sup>9</sup> inşaaatla ilişkin bir tanım bulunmamakla beraber 743 sayılı (Mülga) Medeni Kanun'da<sup>10</sup> inşaat ve imalat; "*arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler*" olarak tanımlanmıştır.

---

<sup>4</sup> Dalkılıç, B. ve M. Aşkın, Gayrimenkul ve Konut sektörüne Bakış, Emlak Konut GYO A.Ş., Ankara 2017, s. 100.

<sup>5</sup> Türk Dil Kurumu, "inşaat", <[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&view=gts](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&view=gts)> (11.09.2017)

<sup>6</sup> DPT, Ankara 2006, s. 8.

<sup>7</sup> Türk Dil Kurumu, "onarım", <[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=>](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=>)> (11.09.2017).

<sup>8</sup> A.g.e.

<sup>9</sup> RG: 08.12.2001; 24607.

<sup>10</sup> RG: 04.04.1926; 743.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun<sup>11</sup> 5. maddesinde yapı ve binanın tanımı yapılmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre yapı; *"Karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir"*; bina ise *"kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılardır."* şeklinde tanımlanmıştır. Çalışma Bakanlığı tarafından hazırlanan İş Kolları Tüzüğü'nde ise inşaat; *"bina, yol, köprü, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri"*<sup>12</sup> şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu<sup>13</sup> ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda<sup>14</sup>, "yapım" ve "hizmet" kavramları ile ilgili ayrıntılı tanımlamalara yer verilmiştir<sup>15</sup>.

#### **1.1.1. Türkiye'de İnşaat Sektörünün Tarihsel Gelişimi**

İnşaat sektörünün gelişmesine yönelik ilk adımlar Cumhuriyet rejiminin kabul edilmesiyle beraber 1920' li yıllarda Ankara'da atılmaya başlanmıştır. Dönemin şartlarından kaynaklanan malzeme yetersizliği ve ulaşım olanakları kısıtı gibi zorluklar yaşansa da, çevrenin geleneksel yapısına uygun imar faaliyetlerine girilmiştir<sup>16</sup>.

Cumhuriyet rejiminin kabul edilmesiyle birlikte ülkenin gelişmesine ve kalkınmasına katkı sağlaması için ulaşım, sanayi ve tarım sektörlerine yapılan yatırımlar, Türk inşaat sektörünün temellerinin atılmasına da önayak olmuştur. Bu dönemde yapılan ilk inşaat faaliyetleri, ulaşım sektöründe ulaşım ağlarını geliştirmek için yapılan yol inşaatlarında gerçekleştirilmiştir. Ancak kalifiye eleman yetersizliği gibi sıkıntılar bu faaliyetlerin yabancı firmalar aracılığıyla yapılmasına neden olmuştur.

---

<sup>11</sup> RG: 09.05.1995; 18749.

<sup>12</sup> RG: 06.12.1983; 18243.

<sup>13</sup> RG: 22.01.2002; 24648.

<sup>14</sup> RG: 10.09.1983; 18161.

<sup>15</sup> Koyuncu, Erdal, Vergisel Açıdan Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı, < <https://www.dunya.com/gundem/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-haberi-204156> > (11.09.2017).

<sup>16</sup> Özsoy, Merve, "2008 Global Finansal Krizin Türk İnşaat Sektörüne Etkilerinin İncelenmesi", (Yüksek Lisans Tezi), T.C. Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2016, s. 30.

Yabancı firmaların taşeronluğunda çalışan Türk işletmeleri, 1923-1927 yılları arasında müteahhitlik firmaları açısından edindikleri ilk kazanımlarının yanı sıra yerli sermayenin büyümesine de büyük katkı sağlamıştır<sup>17</sup>.

1929 yılında yaşanan ekonomik buhran ve ardından gelen II. Dünya Savaşı'nın etkilerinin uzun sürmesi nedeniyle inşaat sektöründe konut ihtiyacının giderilmesine yönelik ilerlemeler kaydedilememiştir. 1940'lı yıllardan sonra özellikle dar gelirliilerin maddi durumu göz önüne alınarak bu kesime yönelik konut ihtiyacını karşılama girişimlerinde bulunulmuştur<sup>18</sup>.

II. Dünya Savaşı, birçok sektörün üzerinde olumsuz etkiler yarattığı gibi inşaat sektörü de bundan payını almıştır. Ancak sektörün parlaması da bu yıllardan itibaren başlamıştır. Türkiye' nin 20 Eylül 1951 tarihinde NATO'ya kabul edilmesi, mevcut müteahhitlik firmalarının faaliyetlerine önemli katkılar sağlamakla beraber, yeni firmaların kurulmasına ve gelişmesinde önemli bir destek olmuştur<sup>19</sup>. Ayrıca yabancı firmalarla çalışarak tecrübe kazanma ve minimum maliyetlerle makine parkı elde etme gibi şanslara sahip olmasına da katkı sağlamıştır<sup>20</sup>.

Cumhuriyet rejiminin kabul edilmesinden itibaren 1950 ve 1960'lı yıllara kadar inşaat sektöründe en yoğun faaliyetler alt yapı ve bayındırlık inşaatlarında gerçekleştirilmiştir. Bu dönem aralıklarında inşaat sektöründe büyüme hızı kademe kademe artan bir seviyede gerçekleşmiş ve önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Bu dönemde inşaat sektörüne ivme kazandıran esas faaliyet Devlet Su İşleri (DSİ) ve TC Karayolları (TCK) gibi kurumların kurulması olmuştur. DSİ ve TCK'nın kurulması müteahhitlik hizmetlerinin gelişmesinde önemli bir yere sahip olmuştur. Bu iki kurum, teknolojinin ülkeye getirilerek yaygınlaştırılması ve teknik elemanların yetiştirilmesi gibi konularda sektöre büyük katkılar sağlamıştır<sup>21</sup>.

1950 yılına kadar Türkiye'de kentleşme hızı düşük olduğundan konut gereksinimi mevcut nüfusun ihtiyacını karşılamaya yetmiştir. Ancak 1950 yılından sonra kentleşme

---

<sup>17</sup> Ünsal, Süha, Taşeronluktan Sanayiciliğe <intes.org.tr/content/insaat\_sektoru\_tarihce\_suha\_bey.pdf> (12.09.2017).

<sup>18</sup> Arslan, İbrahim, Konut Ekonomisi, (1. Baskı), Sakarya Yayıncılık, Sakarya 2007, s.5.

<sup>19</sup> A.g.e.

<sup>20</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2017, s. 49.

<sup>21</sup> A.g.e.

olgusu ile beraber köyden kente göçler hızlanmış ve nüfusta artışında hızlanmalar gözlenmiştir. Artan nüfusun gereksinim duyduğu konut ihtiyacını karşılamak için çok partili dönemde siyasi görüşler alınarak 1958 yılında İmar İskân Bakanlığı kurulmuştur<sup>22</sup>.

1950'li yıllarda sağlanan büyüme 1960'larda da kendini göstermiştir. Bu dönemlerde inşaat sektöründe sağlanan gelişimlerin temelinde kooperatifleşme modelinin yasadışı kentleşme problemine çözüm bulmasıdır. Bu sayede kentleşme seviyesinin artışıyla yaşanan sorunlar bir ölçüde çözüme kavuşturulmuştur ve altyapı hizmetlerine yönelik yatırımlarda artış yaşanmıştır<sup>23</sup>. 1970'li yıllarda yatırımların artması ve özel kesime kayan yetişmiş teknik iş gücünün faaliyet alanını sanayi kesimine kaydırmasıyla bina tipi fabrika yapımlarında artışlar yaşanmıştır. Bina tipi fabrika yapımındaki artışlar ise inşaat sektörünün yapım teknolojisinde prefabrikasyon sisteminin gelişmesini sağlamıştır<sup>24</sup>.

Türkiye'de sanayileşme ile birlikte ortaya çıkan kentleşme, kentlere doğru göçte yaşanan hız ve sosyo-ekonomik değişimler, inşaat sektöründe bina ve konut yapımına önemli bir katman kazandırmıştır. Sistematiik ve planlı bir üretime geçişe imkân bulamayan konut gereksiniminin plansız ve denetimsiz bir şekilde karşılanması, kentlerde kalitesiz konut üretiminin yaygınlaşmasına neden olmuştur. Ancak bu olumsuz görünümün yanı sıra, konut üretiminin ülke ekonomisine sağladığı yatırım ve istihdam potansiyeli de göz ardı edilmemesi gereken bir gerçektir.

1965 yılından sonra ise gecekondulaşmanın artması ile birlikte kentlerin sorunları da artmaya başlamıştır. Konut gereksinimi konusundaki sorunların çözülmesi amacıyla 1970'li yıllarda konut türü sunum biçimleri ortaya çıkmıştır. Ancak kurumsallaşma hemen sağlanamamıştır ve kooperatifler en önemli konut üreticisi hâline gelmiştir<sup>25</sup>.

1973-1974 yılları arasında yaşanan birinci petrol krizi ve 1979-1980 yılları arasında yaşanan ikinci petrol krizi, pazar alanı yaratarak gelişmiş ülkeleri alt yapı ve

---

<sup>22</sup> Engin, Osman Kerem, "Türk Vergi Sistemi Açısından İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi" (Yüksek Lisans Tezi), T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye), 2007, s. 8.

<sup>23</sup> Ag.e.

<sup>24</sup> Batmaz, vd... "İnşaatçıların Tarihi" Türkiye Mütahhitler Birliği, 2005: s. 110.

<sup>25</sup> Ag.e.

konut yatırımlarına yönelmiştir. Türkiye'nin dışa açılma süreci de bu döneme tekabül etmektedir. Türk inşaat firmaları ilk olarak Libya daha sonra komşu ülkelerde faaliyetler göstererek dışa açılma sürecine girmiştir. Bu küresel açılımlarla kazanılan deneyimler ve kültürel yakınlıklar günümüz yurt dışı müteahhitlik hizmetleri için büyük avantajlar sağlamıştır<sup>26</sup>.

1980'li yıllarda Türkiye'de kentleşme alanında olduğu gibi toplumsal yaşamı ilgilendiren birçok alanda da değişimler yaşanmıştır. 24 Ocak 1980 tarihinde uygulamaya konulan "24 Ocak Kararları" programı ile Türkiye ekonomisinin değişen dünya şartlarına ayak uydurması hedeflenmiştir. 1980'li yıllardan günümüze kadar kentsel alanda yaşanan önemli değişimlerden biri de gecekondulaşmanın niteliği ile alakalıdır. Tek ya da az katlı gecekonduların yerini çok katlı yapılar almıştır<sup>27</sup>.

1982 Anayasasının 57. maddesinde "*Devlet, şehirlerin özelliklerini ve çevre şartlarını gözetken bir planlama çerçevesinde, konut ihtiyacını karşılayacak tedbirleri alır, ayrıca toplu konut teşebbüslerini destekler.*" ifadesi yer almaktadır. Bu maddeden hareketle 1984 yılında yürürlüğe giren 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu ile özerk bir kurum statüsünde olan Toplu Konut ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı kurulmuştur. 1990 yılında 412 ve 414 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameler<sup>28</sup> ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Kamu Ortaklığı İdaresi Başkanlığı şeklinde iki ayrı idare olarak örgütlenmiştir<sup>29</sup>. TOKİ, dar ve orta gelir grubuna mensup kişilere maddi imkânlarını göz önüne alarak ürettiği sosyal projeler ile kişilerin modern ve depreme dayanıklı evlere sahip olmasını sağlamıştır<sup>30</sup>.

2000'li yıllarda ise inşaat sektörü, teknik açıdan birikimi yüksek, uluslararası arenada faaliyette bulunabilecek bir sektör hâline gelmiştir. Özellikle altyapı hizmetleri konusunda önemli stratejik yatırımlar yapan başat bir sektör konumuna yükselmiştir<sup>31</sup>.

---

<sup>26</sup>Tezcan, Aslı, "Türk İnşaat Sektörünün İşgücü İhtiyaç Analizi", (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2015, s. 13.

<sup>27</sup>Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, İnşaat Sektörü Raporu, <[www.intes.org.tr/content/file/ins\\_raporu2.doc](http://www.intes.org.tr/content/file/ins_raporu2.doc)> (23.09.2017).

<sup>28</sup>RG: 10.04.1990; 20488.

<sup>29</sup>T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Kuruluş ve Tarihçe <<https://www.toki.gov.tr/kurulus-ve-tarihce>> (23.09.2017).

<sup>30</sup>Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2014, s. 50.

<sup>31</sup>Ceren Aslan, Şemen, "İnşaat ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu", Tekirdağ 2016, s. 4.

### 1.1.2. İnşaat Sektörünün Türkiye Ekonomisindeki Yeri

İnşaat sektörü, yarattığı üretim ve istihdam potansiyeli, GSMH'ye etkisi ve diğer sektörlerle olan sıkı bağlarından dolayı her ülkenin ekonomisinde ayrı bir yere sahiptir<sup>32</sup>. Gelişmekte olan diğer ülkelerde olduğu gibi Türkiye'de de ekonomiye kattığı önemli paylardan dolayı gelişimin ana eksenini oluşturmaktadır<sup>33</sup>.

İnşaat sektörü, talep tarafında inşaat faaliyetlerinin üretimini etkileyen girdi olarak kullanılırken arz tarafında mal ve hizmet üretilmesi için gerekli alt yapıyı sağlamaktadır. Ayrıca çok sayıda yerli sanayi girdisine sahip olan inşaat sektörü, dışa bağımlı olmadığı için yarattığı katma değer ile Türkiye ekonomisi için vazgeçilmez bir faaliyet alanı olarak görülmektedir<sup>34</sup>.

İnşaat sektörü, sahip olduğu 200'den fazla alt sektöre pazar yaratması ve bu sektörler içerisinde tüketime yönelik olanlar için mal ve hizmet üretmesi, yarattığı çeşitli istihdam olanakları ve sağladığı yüksek katma değerden dolayı "lokomotif sektör" olarak tanımlanmaktadır. Ancak birçok araştırmaya göre inşaat sektörünün ekonomideki önemi esas olarak diğer sektör ve alt sektörlerle olan bağlantılarına dayanmaktadır. İnşaat sektörü ekonomik büyümeyi harekete geçirmenin yanı sıra ekonomideki diğer sektörler ile kendisi arasında güçlü bağlar kurma yeteneğine sahiptir. Birçok sektörün sürükleyicisi konumunda olması nedeniyle de ekonominin en önemli kaldıraçlarından biri olarak kabul edilmektedir. Hiçbir sektörel faaliyet, bu kadar çok dolaylı veya dolaysız sektör ile yoğun ilişki içerisinde bulunmamıştır. Bu nedenle inşaat sektörünün özellikle Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ekonomiye katkısı daha belirgin yansımaktadır<sup>35</sup>.

Ülke ekonomik durgunluk sürecine girdiği zaman inşaat sektörü, ekonomiyi canlandırmak gibi kilit bir role sahip olmaktadır. Ancak ekonomik gelişmenin hemen sağlanması ve diğer sektörleri uyarması mümkün değildir. Ekonomik büyüme, kalıcı ve istikrarlı olduğu takdirde inşaat sektörü diğer sektörleri de harekete geçirerek uzun

<sup>32</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2017, s. 96.

<sup>33</sup> İnşaat Sektörü Raporu, INTES, Ankara 2017, s. 1.

<sup>34</sup> Başol, Koray, Türkiye Ekonomisi, (6. Baskı), Anadolu Matbaası, İzmir 1995, s. 198' den aktaran, Mesci, İnşaat Sektörünün Türkiye Kalkınmasındaki Rolü ve Dışa Açılma, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa 2006, s. 79.

<sup>35</sup> Giang, D.T.H., Pheng, L.S., " Role of Construction in Economic Development: Review of Key Concepts in the Past 40 Years", Habitat International, 2011: s. 121.

vadeli ve kalıcı bir büyüme trendini yakalama potansiyeline sahip olacaktır<sup>36</sup>. Bu nedenle inşaat sektörünün; kriz, enflasyon ve durgunluk dönemlerinde piyasayı düzenleyici bir sektör olarak işlev gördüğü düşünülmektedir.

Ancak Türkiye ekonomisi gelişim kaydettiği bir dönemde olsa bile kamu kurumları tarafında inşaat yatırımlarında yetersizlik varsa bu durum inşaat sektörünün küçülmesine neden olmaktadır. Örneğin; 1993-2003 yılları arasında Türkiye ekonomisi %26,13 oranında bir büyüme kaydetmişken, kamunun inşaat sektörüne yaptığı yatırımların düşmesi nedeniyle inşaat sektörünün faaliyetlerinde de %22,4 düzeyinde gerileme yaşanmıştır<sup>37</sup>. Ancak 2003 yılından sonra ivme kazanan yurtdışı inşaat faaliyetleri; özel sektör ve kamu kurumları aracılığıyla yürütülen inşaat projelerinde, yatırımların duraksamaya uğradığı dönemleri telafi ederek Türkiye ekonomisine o yıllardan beri katkı sağlamaktadır<sup>38</sup>.

#### 1.1.2.1. Türkiye'de İnşaat Sektörünün GSMH İçerisindeki Payı

Bir sektörün ekonomik büyümeye sağladığı katkısı daha iyi özümsemek için söz konusu sektörün milli gelir içerisindeki payına bakılmalıdır. Bilindiği üzere GSMH, *"bir ülke vatandaşlarının bir yıl için ürettikleri toplam mal ve hizmetlerin, belli bir para birimi karşılığındaki değerinin toplamı"*<sup>39</sup> olarak ifade edilmektedir.

İnşaat sektörünün GSMH içerisindeki payı, ülke ekonomisi içerisindeki yerini görmek için önemli bir kriterdir. Ancak bazı sektörlerin GSMH içerisindeki payını hesaplamak çok da kolay olmamaktadır. Bu nedenle inşaat sektörünün genel ekonomi içerisindeki yerini belirleyen bir diğer önemli gösterge sektörün yarattığı katma değerdir. İnşaat sektörünün yarattığı katma değer; sektörde elde kalan stokların artışı ile satılan ürünlerin toplamından, sektörde kullanılan diğer ürün ve hizmetlerin değerinin çıkartılmasıyla elde edilmektedir<sup>40</sup>.

---

<sup>36</sup> Kaya, vd... " Ekonomik Büyümede İnşaat Sektörünün Rolü: Türkiye Örneği (1987-2010)" Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2013727 (4): ss. 150-152.

<sup>37</sup> Erdursun, 2014, s. 11.

<sup>38</sup> Kılıç, Nurel, Yurt Dışı Mühendislik Hizmetleri Durum Analizi, <[http://izto.org.tr/demo\\_betanix/uploads/cms/yonetim.ieu.edu.tr/5572\\_1451403088.pdf](http://izto.org.tr/demo_betanix/uploads/cms/yonetim.ieu.edu.tr/5572_1451403088.pdf)> (04.10.2017).

<sup>39</sup> Özorhon, Beliz, Türkiye' de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri, İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul 2012, s. 17.

<sup>40</sup> A.g.e.

**Tablo 1.** İnşaat Sektörünün GSMH'dan Aldığı Pay

| Yıl  | Değer (Trilyon TL) | Pay | Değişim Oranı |
|------|--------------------|-----|---------------|
| 2010 | 70.701.311         | 6,1 | 25,9          |
| 2011 | 100.016.363        | 7,2 | 41,5          |
| 2012 | 117.433.142        | 7,5 | 17,4          |
| 2013 | 145.908.413        | 8,1 | 24,2          |
| 2014 | 165.654.620        | 8,1 | 13,5          |
| 2015 | 190 619 215        | 8,2 | 15,1          |
| 2016 | 223 362 831        | 8,6 | 17,2          |
| 2017 | 265.680.168        | 8,8 | 18,9          |

**Kaynak:** INTES, İnşaat Sektörü Raporu, <<https://intes.org.tr/wp-content/uploads/2018/05/SEKT%C3%96R-RAPORU.pdf>> (14.05.2018).

Tablo 1'de inşaat sektörünün 2010-2017 yılları arasında GSMH'dan aldığı pay görülmektedir. 2010 yılında GSMH'dan %6,1 pay alan inşaat sektörü, ilerleyen yıllarda da payını arttırmayı başararak en son 2017 yılında %8,8'e çıkarmıştır. Ancak Türkiye'de inşaat sektörü GSMH'dan aldığı %8,8'lik pay ile %15 olan dünya ortalamasının bir miktar altında kalmıştır<sup>41</sup>.

TÜİK verilerine göre, bina inşaatı maliyet endeksi 2014 yılında 199,3'ten 2015 yılında 211,0'a yükselmiştir. 2014 yılında 220,7 olan işgücü maliyet endeksi, 2015 yılında 239,0'a yükselirken; malzeme maliyet endeksi 5,2 artarak 193,8'den 203,8'e yükselmiştir. İnşaat sektörünün dünya ortalamasına yaklaşıp, daha fazla büyüme elde edebilmesi için artan maliyetler ve ülkedeki siyasi istikrarsızlıklar ile mücadele etmesi gerekmektedir<sup>42</sup>.

<sup>41</sup> Sezgin, A. ve A. Aşarkaya, İnşaat Sektörü<[https://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/sr201702\\_insaatsektoru.pdf](https://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/sr201702_insaatsektoru.pdf)> (27.09.2017).

<sup>42</sup> Construction in Turkey, Key Trends and Opportunities to 2020, <<https://www.prnewswire.com/news-releases/construction-in-turkey-key-trends-and-opportunities-to-2020-300393982.html>> (29.04.2018).

İnşaat sektörü için temel girdiler oluşturan çimento, seramik, cam, pencere, müşavirlik, mimarlık, tuğla vs. gibi temel hizmetler de kayda değer niteliktedir<sup>43</sup>. Sektöre girdi sağlayan bütün bu alt sektörler de göz önüne alındığında inşaat sektörünün GSMH'daki dolaylı ve dolaysız payı toplam olarak %30'lara erişmektedir<sup>44</sup>.

#### 1.1.2.2. Türkiye'de İnşaat Sektöründe İstihdam

Ekonomik canlılığın en önemli göstergelerinden biri olan inşaat sektörü, yarattığı istihdam potansiyeli ile katma değeri yüksek bir sektör olarak nitelendirilmektedir. Emek yoğun bir sektör olarak vasıfsız işgücü istihdamının da en yüksek olduğu sektördür<sup>45</sup>. Kalifiye olmayan işgücüne bile sağladığı bu istihdam olanağından dolayı "sünger sektör" olarak adlandırılmaktadır<sup>46</sup>. Geniş bir yaş grubu ve her eğitim düzeyinden bireye sağladığı istihdam olanaklarıyla işsizliğin azaltılmasında da önemli bir araç olarak değerlendirilmektedir<sup>47</sup>.

İnşaat sektörünün istihdam yaratma olanağı inşaat faaliyetinin sona erdiği aşamada da devam etmektedir. İnşaat faaliyeti sonucu oluşan çıktının kullanılacağı sektöre göre istihdam olanağı tekrar yaratılmaktadır. Örneğin; faaliyet bir konut projesini kapsıyorsa, proje tamamlandıktan sonra bahçe bakımı ve güvenlik hizmetlerine yönelik faaliyetler için istihdama gereksinim doğmaktadır<sup>48</sup>.

İnşaat sektörü üretiminin %60'lık kısmını konut üretimi yani bina inşaatı oluşturduğuna göre bu sektörde istihdam edilenlerin büyük bir oranı da bina inşaatında çalışanlardan oluşmaktadır<sup>49</sup>.

İnşaat sektörü, bazı dönemlerde sadece sezonluk işler için istihdam olanağı yaratmaktadır. Ancak yıllık kayıtlar incelendiğinde genel olarak inşaat sektöründe istihdam oranında dalgalanmalar yaşansa da ciddi bir düşüş yaşanmadığı

<sup>43</sup> Nazlı, Maç, "İnşaat Sektörü Raporu", Konya 2007.

<sup>44</sup> Construction industry in Turkey: facts and figures, <<http://novron.com/construction-industry-in-turkey-facts-and-figures/>> (05.05.2018).

<sup>45</sup> Sezici, vd. "İnşaat Sektöründe İstihdam ve Ara Elemanlar", 1. İnşaat Mühendisliği Eğitimi Sempozyumu, Antalya, s. 131.

<sup>46</sup> Ekinci, Mehmet Behzat, "Türkiye'nin Mukayeseli Üstünlüğüne Sahip Olduğu Hizmet Alt Sektörlerinden İnşaat: Sorunlar ve İmkanlar, Celal Bayar Üniversitesi İİBF Dergisi, 2006/13 (1), s. 70.

<sup>47</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, Ankara 2017, s. 106.

<sup>48</sup> Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, İnşaat Sektörü, <[http://www.uis.gov.tr/media/1314/insaat\\_sektoru\\_ikinci\\_idk.pdf](http://www.uis.gov.tr/media/1314/insaat_sektoru_ikinci_idk.pdf)> (25.09.2017).

<sup>49</sup> Sezgin, Şat Göksun ve Aşkara Ahmet, 2017, s.5.

gözlemlenmemiştir. 2005 yılında 1 milyon kişiye iş olanağı sağlayan sektör, 2017 yılına gelindiğinde 2 milyon kişiye istihdam sağlar hâle gelmiştir. 12 yılda %100'lük bir artışın sağlanması hem sektördeki dinamizmi hem de ekonomi için ne kadar önemli olduğunu kanıtlar niteliktedir<sup>50</sup>.

Türkiye'de 2017 yılında istihdam edilenlerin sayısı 28 milyon 189 bin kişiye ulaşmıştır. İstihdam edilenlerin sektörlere göre pay dağılımı incelendiğinde; inşaat sektöründe çalışan kesimin %7,4'lük bir paya tekabül ettiği görülmektedir<sup>51</sup>.

İnşaat sektörü çarpan etkisi sayesinde istihdamı hızlı bir şekilde arttırmaktadır. Sektör, özü itibarıyla harekete geçirdiği sanayi işletmeleri ile hem katma değer yaratılmasına katkı sağlamak hem de istihdamı arttırmaktadır. Bu nedenle sanayi sektörü ile inşaat sektörü birbirinin alternatifi olmaktan ziyade tamamlayıcısı konumundadır. 2005 yılından beri en çok istihdam olanağına sahip sektör hizmet sektörü olup, bu sektörü sırasıyla sanayi sektörü, tarım sektörü ve inşaat sektörü takip etmektedir<sup>52</sup>.

Sonuç olarak; inşaat sektörünün bu denli geniş çapta ve farklı türde meslekleri kapsayan bir yapıya sahip olması, sektörün heterojen yapısını ön plana çıkarmaktadır.

### **1.1.3. İnşaat Sektörünün Alt Sektörleri**

İnşaat sektörünün yapısı ve hizmetleri analiz edildiğinde geniş bir faaliyet alanını kapsadığı ortaya çıkmaktadır. İnşaat sektörünün sıkı bağlar içerisinde olduğu alt sektörler; "Mimarlık ve Mühendislik Hizmetleri, Teknik Müşavirlik Hizmetleri ve Müteahhitlik Hizmetleri" olarak sıralanmaktadır. İnşaat faaliyeti, pek çok işin bir arada yürütüldüğü bir aşamadan meydana geldiği için bu üç hizmet, sektörle yakın bağlar içerisinde olduğu zaman inşaat sektörü bir anlam ifade edecektir<sup>53</sup>.

İnşaat sektörü bu hizmetler ile entegre olduğunda, faaliyetlerini belli bir düzen içerisinde yürütecektir. Bir inşaat faaliyetinden kaliteli bir çıktı elde edebilmek için faaliyete özgü nitelikli bir mimari proje çizilmeli, mühendislik teknikleriyle ölçülüp

---

<sup>50</sup> Ag.e.

<sup>51</sup> Türkiye İstatistik Kurumu, İşgücü İstatistikleri, 2017, < <http://www.tuik.gov.tr/PreHaberBultenleri.do?id=27699>> (10.07.2018).

<sup>52</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2017, s. 105.

<sup>53</sup> Kâra, Yusuf, 'Türkiye' de İnşaat Sektörünün Yeri, <<http://www.insaat.com/turkiyede-insaat-sektorunun-yeri.html>> (18.5.2018).

kontrolü yapılmalı, teknik müşavirle projenin her safhasında irtibat kurularak danışmanlık hizmetleri alınmalı ve müteahhitlik hizmetleri ile de gerekli destekler sağlanmalıdır<sup>54</sup>.

Mimarlık-mühendislik, teknik müşavirlik ve müteahhitlik hizmetleri entegre bir şekilde modern standartlara ve mesleki ahlak kurallarına göre yürütüldüğü takdirde inşaat sektörü, bundan olumlu etkilenecek ülke ekonomisinin gelişmesine de önemli katkılar sağlayacaktır.

#### **1.1.3.1. Mimarlık ve Mühendislik Hizmetleri**

İnşaat sektörünün gelişmesi ve öncü bir sektör hâline gelmesi için sektörle yakın bağlar içerisinde bulunan ve sektörü tamamlayan güçlü bileşenlerden biri mimarlık ve mühendislik hizmetleridir<sup>55</sup>. İnşaat sektörünün bütün alt sektörleri, inşaat faaliyetinin tamamlanmasında rol alan bir zincir halkası olarak düşünüldüğünde ilk halka, mimarlık ve mühendislik hizmetleri olmaktadır<sup>56</sup>.

İnşaat sektöründe kalitenin tasarım aşamasından başladığı inancıyla, nitelikli yapı elde edilebilmesi için nitelikli mimarlık hizmetinin başından sonuna kadar sürecin içinde olması önem taşımaktadır. Tasarım aşamasında alınan doğru yapısal kararlar, çağdaş ve yeni teknolojilerin kullanımı, doğru ve güvenilir malzeme seçimi takip eden süreçlerde güvenli ve kaliteli yapının elde edilmesinde anahtar rol oynamaktadır<sup>57</sup>.

Mimarlık, kelime anlamı olarak "mekanların tasarlanması" şeklinde ifade edilmektedir. İnsanların yaşamını sürdürmek için gereksinim duyduğu ortamları estetik bakış açılarıyla inşa etme sanatı olarak da tanımlanmaktadır<sup>58</sup>. Mimarlık hizmetlerinin kapsamında genel olarak; mimari tasarım, mimari danışmanlık ve mimari uygulama ve yönetimi hizmetleri yer almaktadır<sup>59</sup>.

---

<sup>54</sup> Ekinci, Mehmet Behzat, 2006, ss. 61-78

<sup>55</sup> Aytekin Tetik, Türkiye' de İnşaat Sektörü <<https://www.konutgundemi.com/turkiyede-insaat-sektoru/>> (02.10.2017).

<sup>56</sup> Ekinci, Mehmet Behzat, "Türkiye' de Mimarlık-Mühendislik Hizmetleri", İnşaat Dünyası Dergisi, Ekim 2005: ss.102-106.

<sup>57</sup> Türk Yapı Sektör Raporu, Yapı-Endüstri Merkezi A.Ş., İstanbul 2015, s. 97.

<sup>58</sup> Türk Dil Kurumu

<[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5acf1744dbcbd7.48083631](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5acf1744dbcbd7.48083631)> (02.10.2017).

<sup>59</sup> Şemen, 2016.

İnşaat sektöründe yaşanan gelişmeler veya olumsuz etkiler mimarlık hizmetlerinin faaliyetleri üzerinde de etkiye sahip olmaktadır. 1954 yılında kurulan Mimarlar Odasından elde edilen verilere göre kurulduğu günden 2016 yılına kadar odaya kayıt olan mimar sayısı 48.000'e ulaşmıştır<sup>60</sup>.

Türkiye'deki mimarlık ofislerinin hemen hemen eşit oranda kamu ve özel sektör işverenlerine hizmet verdiği düşünülmektedir. Son yıllarda artan özel konut, ofis, AVM, turizm ve sağlık yapıları yatırımlarıyla özel sektör işverenleri oranının artmasına rağmen, kamu kurumları hâlen proje hizmetleri için en önemli işveren durumundadır. TUIK 2014 verilerine göre Türkiye'de mimarlık ve mühendislik faaliyeti yürüten işyeri sayısı yaklaşık 20.000'dir<sup>61</sup>.

### **1.1.3.2 Teknik Müşavirlik Hizmetleri**

Teknik müşavirlik genel olarak "doğal veya inşa edilmiş çevre üzerinde teknoloji, bilgi ve düşünceye dayalı hizmet veren kişi veya kuruluş" olarak ifade edilmektedir<sup>62</sup>. Özü gereği ileri bir teknik birikim ve uzmanlaşma gerektiren teknik müşavirlik hizmetleri, inşaat sektörü için yarattığı katma değer ile önemli bir paya sahip olmaktadır. İnşaat sektörünü tamamlayan bir alt sektör olması itibarıyla de hem ulusal hem de uluslararası arenada ticaret payının artmasına katkı sağlamaktadır<sup>63</sup>.

Müşavirlik firmalarının sunduğu hizmetler inşaat işinin her aşamasına katkı sağlayabilecek nitelikte önemli faaliyetlerden oluşmaktadır. Bu faaliyetler arasında; fizibilite çalışmaları, zemin etütleri, teknik alanda danışmanlık, müteahhit seçimi, ihale dosyalarını hazırlama ve kalite kontrol gibi bir dizi hizmet yer almaktadır<sup>64</sup>.

Teknik müşavirlik hizmetleri, düşük sermaye yapısına ve iç pazarda düşük iş hacmine sahip olması nedeniyle sektör için yeterli istihdamı ve fiziksel büyümenin istikrarını sağlayamamaktadır. Bu nedenle teknik müşavirlik hizmetleri genellikle müteahhitlik sektörünün gölgesi altında kalarak faaliyetlerini sürdürmektedir<sup>65</sup>. Ancak

---

<sup>60</sup> Türk Yapı Sektör Raporu, 2015, s. 97.

<sup>61</sup> A.g.e.

<sup>62</sup> Özorhon, 2012, s. 31.

<sup>63</sup> Uzunkaya, Mehmet, Uluslararası Rekabet Edebilirlik Çerçevesinde Türk İnşaat Sektörünün Yapısal Analizi, Kalkınma Bakanlığı İktisadi Sektörler ve Koordinasyon Genel Müdürlüğü Yayını, Ankara 2013.

<sup>64</sup> Şemen, 2016.

<sup>65</sup> İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Raporu, DPT, Ankara 2014.

müteahhitlik sektörü ile birlikte yürüttükleri faaliyetlerde, sadece inşaat bazında değil mal ve hizmet ihracatı açısından da önemli gelir kaynakları yaratmakta ve birçok alt sektörün de yurt dışına açılmasına katkı sağlayarak ülke ekonomisinde önemli gelişmeler yaratmaktadır<sup>66</sup>. Özellikle sürdürülebilir<sup>67</sup> büyümenin sağlanmasında ciddi bir rolü üstlenen yurtdışı müteahhitlik ve teknik müşavirlik hizmetleri, hizmet ihracı açısından yüksek deneyime erişerek rekabet edilebilirlik seviyesi yüksek bir faaliyet alanı hâline gelmiştir<sup>68</sup>.

Türk Müşavir Mühendisler ve Mimarlar Birliği (TMMMB), Ankara merkezli 25 Nisan 1980 tarihinde kurulan, bağımsız teknik müşavirlik hizmeti veren ve inşaat sektörünün alt bileşenlerinde derin teknik birikime sahip üyeler ile çalışmalarını sürdüren bir sivil toplum örgütüdür. TMMMB üyelerinin %98'i yurtdışında teknik birikim ve donanımına sahip alanında uzman üyelerden oluşmaktadır. Bu üyeler 68 farklı ülkede hizmet sunmuş ve hâla da sunmaya devam etmektedir<sup>69</sup>.

TMMMB üyelerinin hizmet alanlarına göre dağılımının payı incelendiğinde; üyelerin en çok faaliyet gösterdiği hizmetler; %89,47 ile proje hazırlama, %73,68 ile proje destek ve %68,42 ile de proje öncesi planlama hizmetleri önemli ilk üç hizmet kategorisinde yer almaktadır<sup>70</sup>.

Türk Müşavir Mühendisler ve Mimarlar Birliği üyelerinin en çok faaliyette bulundukları iş alanları; alt yapı yatırımları, konut ve ofisi kapsayan bina inşaatları ile ticaret ve sanayi binalarından oluşmaktadır<sup>71</sup>.

---

<sup>66</sup> A.g.e.

<sup>67</sup> Sürdürülebilirlik; "bir kaynağın tüketilmemek, bitirilmemek ve sonsuza kadar yok edilmemek üzere işlenme ve/veya kullanılma yöntemi" olarak tanımlanmaktadır. Sosyal açıdan sürdürülebilirlik, bir toplumun kendi kaynaklarını korumak, geliştirmek ve gelecekte sorunları önlemek ve/veya çözmek için esnekliğe sahip olmasıdır. Ekonomik açıdan sürdürülebilirlik ise, sermayenin korunması ve bozulmasının engellenmesi olarak tanımlanmaktadır. İnşaat sektöründe sürdürülebilirlik kavramı ile ifade edilmek istenen ise; yeniden kullanılabilir ve daha az enerji sarfıyatı yapacak şekilde inşaat malzemelerinin kullanılarak sektördeki kaynak kullanım yükünün azalması ve sonuç olarak daha az atık üretmektir. Detaylı bilgi için bkz.. Pamuk, Rasime ve Kuruoğlu, Murat, İnşaat Sektöründe Sürdürülebilirlik ve Bina İnşaatlarında Evrensel Uygulama Örnekleri, s. 164 ve Bilgili, Muhammed, Ekonomik, Ekolojik ve Sosyal Boyutlarıyla Sürdürülebilir Kalkınma, ss. 563-565.

<sup>68</sup> Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <<https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicareti/ydmh/SektorHakkinda>> (06.10.2017)

<sup>69</sup> Türk Yapı Sektörü Raporu, Yapı-Endüstri Merkezi A.Ş., İstanbul 2016, s. 73.

<sup>70</sup> Türk Yapı Sektörü Raporu, 2016, s. 73.

<sup>71</sup> A.g.e.

Birçok ülke, teknik müşavirlik hizmetlerinin gelişmesi ve ekonominin lokomotifi olarak değerlendirilen inşaat sektörünün öncüsü hâline gelmesi için devlet yardımlarıyla ve teşvikleriyle bu hizmeti desteklemektedir<sup>72</sup>. Ülkemizde de teknik müşavirlik hizmetleri, Ekonomi Bakanlığı'nın yürüttüğü kapsamlı bir devlet yardım programı ile desteklenmektedir. Bu program ile teknik müşavirlik hizmeti sağlayan örgütler, yurtdışındaki seminer, fuar, teknik eğitim programı, pazar araştırması seyahatleri gibi faaliyetleri için gerekli kaynağı Fiyat İstikrar ve Destekleme Fonu'ndan temin etmektedir<sup>73</sup>.

### 1.1.3.3. Müteahhitlik Hizmetleri

İnşaat sektörü gerek yurt içi gerek yurt dışında gerçekleştirdiği faaliyet ve hizmetlerden dolayı adından çokça söz ettirmiştir. İnşaat sektörünün yurt içinde ve yurt dışında gerçekleştirdiği faaliyetler, ekonominin gelişmesinde ve ülkemizin kalkınmasında önemli bir paya sahip olmaktadır<sup>74</sup>.

1920'li yıllarda yabancı firmaların taşeronluğunda icra edilen Türk müteahhitlik hizmetlerinin gelişimi esas olarak 1950'li yıllara dayanmaktadır. Türkiye'nin özellikle 1951 yılında NATO'ya katılmasıyla beraber müteahhitlik faaliyetleri yabancı firmaların taşeronluğunda değil de yabancı firmalar ile iş birliği içerisinde icra edilmeye başlanmıştır. 1980'li yıllardan itibaren ise Türk müteahhitlerinin yurt dışına açılması; önemli projelere imza atmasına ve gelişimini üst seviyelere çıkarmasına ön ayak olmuştur<sup>75</sup>.

Yurt içi ve yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, uluslararası pazarlarda gerek doğrudan gerekse dolaylı olarak ekonomiye sağladığı katkılardan dolayı inşaat sektörünün önemli bir alt bileşeni olmaktadır<sup>76</sup>. Ancak yurt dışında icra edilen müteahhitlik hizmetleri, yurt içinde icra edilen faaliyetlere nazaran daha komplike bir yapıya ve birtakım zorluklara sahiptir. Bu zorluklar inşaat faaliyetlerinin yerine

---

<sup>72</sup> A.g.e.

<sup>73</sup> Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <[https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/destekler/yurdDisiTeknikMusavirlik?\\_adf.ctrl-state=5](https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/destekler/yurdDisiTeknikMusavirlik?_adf.ctrl-state=5)> (01.10.2017).

<sup>74</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, Gayrimenkul ve Konut Sektörüne Bakış, Emlak Konut GYO A.Ş., Ankara 2017, s. 85.

<sup>75</sup> Türkiye Müteahhitler Birliği, Türk Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri, <[http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014\\_Turk\\_Yurtdisi\\_Muteahhitlik\\_Hizmetleri\\_tr.pdf](http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014_Turk_Yurtdisi_Muteahhitlik_Hizmetleri_tr.pdf)> (28.05.2018).

<sup>76</sup> Ekinci, 2006, ss. 61-78.

getirilmesinde ülkedeki sosyal, siyasi ve ekonomik alanlardaki belirsizliklerden kaynaklanmaktadır<sup>77</sup>. Ülkede özellikle ekonomik ve siyasi alanda istikrarsızlıklar hüküm sürüyorsa bu durum yurtdışı müteahhitlik hizmetleri üzerinde bazı risklere neden olmaktadır. Üstlenilen projelerin iptal edilmesi veya değiştirilmesi, hizmet ve mal ihracının engellenmesi ve ödemelerin farklı bir para birimi ile yapılması gibi olumsuz durumlar yaşanabilmektedir<sup>78</sup>.

#### **1.1.3.3.1. Yurt Dışı Müteahhitlik Faaliyetleri**

Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, ülkemizin sınırları dışında gerçekleştirilen bir dizi faaliyeti içeren bir kapsama sahiptir. Bu kapsam içerisinde; inşaat işinin başlangıcıyla beraber gereksinim duyulan bakım, onarım, tesisat, proje, mühendislik ve teknik müşavirlik gibi faaliyetler yer almaktadır<sup>79</sup>.

Yurtdışı müteahhitlik hizmetleri sektörü, kâr transferi şeklinde veya işçilerin gönderdiği dövizler yoluyla ülkeye döviz girdisi sağlamaktadır<sup>80</sup>. Yurtdışında gerçekleştirilen faaliyetlerin döviz kazandırıcı niteliği; ülkemizin kalkınması, rekabet gücünün artırılması ve uluslararası ticarete payımızı artırma konusunda güçlü bir potansiyele sahiptir<sup>81</sup>.

Uluslararası alanda serüvenine 1972 yılında başlayan Türk müteahhitlik firmaları, özellikle 2003-2004 yıllarından sonra üstlendiği projelerle iş hacmine ivme kazandırarak ülke ekonomisine önemli katkılarda bulunmuştur. 1972 yılından itibaren 2017 yılının sonuna kadar 113 ülkede 9375 proje üstlenen Türk müteahhitlik sektörü, projelerden toplam 366,5 milyar ABD doları hasılat elde etmiştir. Türk yurtdışı müteahhitlik firmalarının üstlendiği bu proje sayısı, Türkiye'nin yıllık mal ihracatının yaklaşık olarak %20'sine tekabül etmektedir. Türk müteahhitlik firmalarının günümüze kadar üstlendiği proje sayısında elde ettiği başarının arkasında; teknolojiye uyum sağlaması, teknik donanımı yüksek işgücüne sahip olması, jeopolitik konumu ve komşu

<sup>77</sup> İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Raporu, DPT, Ankara 2001, s. 31.

<sup>78</sup> Ekinci, 2006, s. 76.

<sup>79</sup> Emre Ekincek, Elçin Taş, Uluslararası Türk Müteahhitlik Hizmetleri İçin Türk Eximbank Uygulamalarının Değerlendirilmesi <<http://www.imo.org.tr/resimler/ekutuphane/pdf/1550.pdf>> (05.10.2017).

<sup>80</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2017, s. 88.

<sup>81</sup> A.g.e.

lkelerle siyasi, sosyal ve kültürel ilişkilerini sağlıklı bir şekilde yürütmesi yatmaktadır<sup>82</sup>.

Libya, Suudi Arabistan ve Irak 1980'li yılların sonuna kadar tüm yurt dışı işlerinin yaklaşık %55,2'sini karşılayan önemli pazarlar olmuşlardır<sup>83</sup>.

Genel olarak Türk müteahhitlik firmalarının 1972 yılından 2018 yılına kadar üstlendiği projelerin ülkelere göre dağılımı analiz edildiğinde ise ilk 5 ülke kategorisinde şu ülkeler yer almaktadır: Rusya (%19,6), Türkmenistan (%12,9), Libya (%7,9), Irak (%6,8) ve Kazakistan (%6,7)<sup>84</sup> iken; sadece 2017 yılında üstlenilen projelerin toplam tutarlarının ülkelere göre dağılımı incelediğinde ilk 5 lke; Tanzanya (%17,0), Suudi Arabistan (%14,0), Rusya (11,6), Birleşik Arap Emirlikleri (%9,7) ve Cezayir (7,2) olmaktadır<sup>85</sup>.

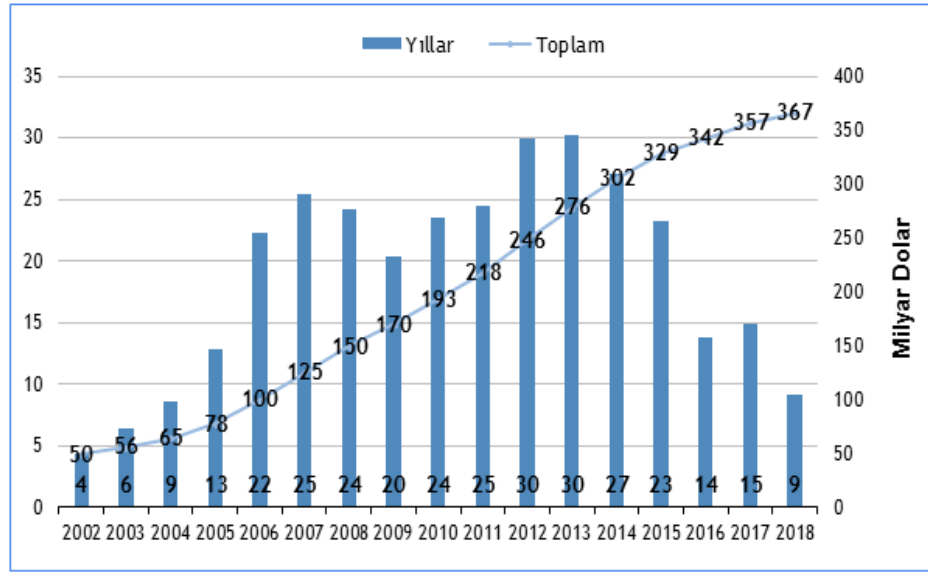
---

<sup>82</sup>Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <<https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/destekler/yurdDisiTeknikMusavirlik?>> (07.10.2017)

<sup>83</sup> Turkey's construction sector to maintain its significant role in the economy, with several large projects under way, <<https://oxfordbusinessgroup.com/overview/turkeys-construction-sector-maintain-its-significant-role-economy-several-large-projects-under-way>>(06.05.2018).

<sup>84</sup> İnşaat Sektörü Analizi, Türkiye Müteahhitler Birliği, Ankara 2017, s. 15.

<sup>85</sup> İNTES, 2017, s. 43.



**Kaynak:** Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <www.ekonomi.gov.tr> (14.06.2018).

**Şekil 1.**Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Proje Tutarı

Şekil 1'de yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen proje tutarlarına ait veriler yer almaktadır. Söz konusu grafiğe göre; Türk müteahhitlerinin yurtdışında üstlendikleri yıllık proje tutarı; 2012-2013 yıllarında 30 milyar dolar seviyesine yükselerek, müteahhitlik faaliyetlerinin başladığı yıllardan itibaren en yüksek proje tutarına erişilmiştir. Proje tutarları; 2014 yılında 27 milyar dolar, 2015 yılında 23 milyar dolar düzeyine gerilemiş ve 2016 yılında ise yaklaşık 9 milyar dolarlık hasılat kaybederek 14 milyar ABD doları seviyesine düşmüştür. 2017 yılında da 15 milyar dolarlık projeler üstlenilmiştir<sup>86</sup>.

Ekonomi Bakanlığı'ndan elde edilen verilere göre; inşaat sektörü son on yıl içerisinde en kötü performansını 2016 yılında gerçekleştirmiştir. 2016 yılında inşaat sektörü, proje sayısı bakımından %59, projelerin toplam tutarı bakımından da %65'lik bir gerileme yaşamıştır<sup>87</sup>. 2016 yılında yıllık proje tutarında yaşanan gerileme büyük ölçüde sektörün ana pazarlarındaki jeopolitik sorunlardan kaynaklanmıştır<sup>88</sup>. Türk müteahhitlik firmaları özellikle Rusya inşaat pazarında önemli faaliyetler icra etmekte

<sup>86</sup> Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicareti/ydmh/SektorHakkinda?afLoop=> (02.10.2017).

<sup>87</sup> Sektörel Bakış İnşaat, <https://home.kpmg.com/tr/tr/home/insights/2017/01/sektorel-bakis.html> (03.10.2017).

<sup>88</sup> İnşaat Sektörü Analizi, 2017, s. 16.

iken Rusya ile yaşanan kriz, inşaat sektörünü de büyük ölçüde etkilemiştir. Yaşanan bu kriz, Türkiye'nin üstlendiği proje tutarının 2016 yılında ciddi oranda düşmesine neden olmuştur<sup>89</sup>.

Türkiye, 2003 yılında yurtdışında sadece 8 müteahhitlik firmasına sahipken 2017 yılında firma sayısı 46'ya yükselmiştir. Türk müteahhitlik firmaları, yurtdışında son üç yılda sahip olduğu firma sayısı ile dünya listesinde 2. sıraya yerleşmiştir. Bu durum yurt dışında faaliyet gösteren Türk firmalarının giderek güçlendiğinin ve uluslararası sahada aranan güçlü bir potansiyele sahip olduğunun göstergesidir<sup>90</sup>. Listenin 1. sırasında 65 firma sayısı ile Çin yer alırken, listenin 3. sırasında da 43 firma ile ABD yer almaktadır<sup>91</sup>.

Müteahhitlik hizmetlerinin 2017 yılında sektörel dağılımı incelendiğinde de; %21, 2'lik bir pay ile en çok üstlenilen projelerin konut sektöründe olduğu analiz edilmiştir. Bu dağılımı ardından %18,3 ile demiryolu, %17,5 ile enerji santrali, %11,1 havalimanı ve %8,1 ile karayolu/tünel /köprü takip etmiştir<sup>92</sup>.

Türk müteahhitlerinin konut ihracatı dışında havalimanı, karayolu, enerji santrali gibi büyük ölçekli ve katma değeri yüksek projeleri üstlenmesi nitelik açısından da geliştiğini göstermektedir<sup>93</sup>.

#### **1.1.3.3.2. Yurt Dışında İstihdam Edilen İşçi Sayısı**

İnşaat sektörünün önemli bir alt dalı olan yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, ülkemiz için hizmet ihracı açısından da büyük bir öneme sahiptir<sup>94</sup>. Türk müteahhitlik sektörü, yarattığı istihdam olanakları ile ülke ekonomisine büyük katkılar sağlamaktadır. İnşaat sektöründe yaşanan gelişmeler ne denli olumlu olursa sektördeki istihdam olanağı da bundan pay alacaktır<sup>95</sup>.

---

<sup>89</sup> Sektörel Bakış İnşaat, <<https://home.kpmg.com/tr/tr/home/insights/2017/01/sektorel-bakis.html>> (03.10.2017).

<sup>90</sup> İnşaat ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu, Çerkezköy Ticaret ve Sanayi Odası, Tekirdağ 2016, s. 17.

<sup>91</sup> İNTES, 2017, s. 44.

<sup>92</sup> Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <<https://www.ekonomi.gov.tr>> (02.10.2017).

<sup>93</sup> Özorhon, 2012, s. 48.

<sup>94</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, Ankara 2017, s. 86.

<sup>95</sup> A.g.e.

**Tablo 2.** Yurtdışında İstihdam Edilen İşçi Sayısı

| Yıllar | Yurtdışında Çalışan<br>Toplam İşçi Sayısı | Her Milyon Dolar İçin İşçi<br>Sayısı |
|--------|-------------------------------------------|--------------------------------------|
| 2008   | 58.602                                    | 2,47                                 |
| 2009   | 59.479                                    | 2,67                                 |
| 2010   | 54.847                                    | 2,70                                 |
| 2011   | 52.491                                    | 2,80                                 |
| 2012   | 57.593                                    | 2,20                                 |
| 2013   | 55.369                                    | 1,76                                 |
| 2014   | 39.644                                    | 1,75                                 |
| 2015   | 31.966                                    | 1,65                                 |
| 2016   | 23.917                                    | 2,37                                 |

**Kaynak:** Bahadır Dalkılıç, Mustafa Aşkın, Emlak Konut GYO, Gayrimenkul ve Konut Sektörüne Bakış.

Tablo 2'de TÜİK verilerinden derlenen, yurtdışında istihdam edilen işçi sayıları verilmektedir. Yurt dışında istihdam edilen işçi sayısının yıllara göre dağılımı analiz edildiğinde dalgalı bir seyir gösterdiği incelemektedir. Dünyadaki ekonomik gelişmelere paralel olarak ülkemizde de yaşanan gelişmeler, yurt dışında istihdam edilen işçi sayılarında değişikliklere neden olmuştur. Özellikle 2016 yılında yaşanan jeopolitik gelişmeler proje bedelleri konusunda yakalanan trendi olumsuz etkilediği gibi ülkemiz için hizmet ihracını da olumsuz etkileyerek, istihdamın düşmesine neden olmuştur<sup>96</sup>.

## 1.2. Dünya'da İnşaat Sektörü

18. yüzyılda bütün dünyayı etkisi altına alan sanayi devrimi, yeni yerleşim ve sanayi bölgelerinin kurulmasına olanak sağlamıştır. Kırsal bölgelerde tarımda makineleşmenin artması sonucu istihdam gereksiniminin azalması nedeniyle yeni iş

<sup>96</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2017, s. 86.

olanaklarına sahip olmak isteyen vatandaşlar yoğun bir şekilde kentlere göç etmiştir. Bu durum dünyada inşaat sektörünün gelişiminde önemli bir başlangıç noktası olarak kabul edilmektedir<sup>97</sup>.

İnşaat sektörü dünya çapında ekonominin en önemli araçlarından biri olarak görülmektedir. Sektörün sağladığı yüksek istihdam olanaklarının yanı sıra gelişmekte olan ülkeler sektörün katkılarıyla ekonomik durgunluk süreçlerinden hızla toparlanabilmektedirler. Özellikle inşaat faaliyetleri, 2. Dünya savaşı sonrası gelişmekte olan ülkelerin ekonomisini iyileştirmekte önemli rollere sahip olmuştur<sup>98</sup>.

İnşaat sektörü, dünyada yaşanan gelişmelere paralel olarak bünyesinde de önemli değişim ve gelişimler kaydetmektedir. Küreselleşme nedeniyle artan inşaat işi faaliyetleri ve hacimleri ile uluslararası arenada rekabet gücü yüksek bir faaliyet alanı olmaktadır<sup>99</sup>. İnşaat sektörünün bu şekilde aktif olarak dünya ekonomisine yön vermesinin altında yatan temel nedenler; sektörün yoğun etkileşim içerisinde bulunduğu alt sektörler, geniş bir çapa hitap eden yüksek istihdam gücü ve yüksek bütçeli inşaat projeleri yer almaktadır<sup>100</sup>.

İnşaat sektörünün özellikle birçok ekonomik sektör ile yakın ilişki içerisinde olması onu ekonominin öncü sektörlerinden biri hâline getirmektedir. Faaliyetleri için ihtiyaç duyduğu mal ve hizmetleri diğer sektörlerden sağlayarak çıktılar yaratmaktadır. İnşaat sektörünün bu şekilde diğer sektörlerle olan alışverişinden dolayı kendi bünyesinde yarattığı bir ekonomik büyüme diğer sektörleri de uyuracak ve genel ekonomik büyümeye katkı sağlayacaktır. Bu nedenle pek çok ülke, inşaat sektörünü makroekonomik büyümeyi sağlamak ve ekonomiyi dengede tutmak için bir araç olarak kullanmaktadır. İnşaat sektörünün ekonomik büyümeyi geliştireceği kanısından hareketle birçok ülke sektöre olan yatırımlarını arttırmıştır. Örneğin; 1990'lı yıllarda Japonya' da yaşanan ekonomik buhranın etkilerini azaltmak ve ekonomik büyümeye ulaşmak amacıyla yapılan kentsel projelere yoğunluk artmıştır. Tayvan Hükümeti de 1970'li yıllarda yaşadığı ekonomik krizden sonra hem ekonomik gelişme hem de

---

<sup>97</sup> İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Raporu, DPT, Ankara 2007, s.

<sup>98</sup> Aydın, 2016, s. 1.

<sup>99</sup> Sermaye Piyasası Kurulu Payların Halka Arzında Kullanılacak Taslak, SPK, Ankara 2010, s. 25.

<sup>100</sup> Özorhon, 2012, s. 17.

sektörün ihtiyaç duyacağı endüstriyel üretimi arttırmak için yatırımlarını büyük ölçekte inşaat sektörüne yönlendirmeyi tercih etmiştir<sup>101</sup>.

### 1.2.1. İnşaat Sektörünün Küresel Ekonomiden Aldığı Pay

Teknolojik gelişmelerin yarattığı birtakım sonuçlar küreselleşme kavramı ile ilişkilendirilmektedir. Yeni teknolojinin gereksinim duyduğu alt yapının kurulması ve binaların inşa edilmesi de inşaat sektörünün ilgi alanına girmektedir<sup>102</sup>.

İnşaat sektörü küresel boyutta da ekonomi için en önemli araçlardan biri olarak değerlendirilmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelerde inşaat sektörüne yapılan yatırımlar ekonominin gelişmesine büyük katkı sağlamaktadır. Çünkü inşaat sektörü, ekonomiye çok sayıda istihdam olanağı yaratmakta ve sahip olduğu yüzlerce alt bileşenini harekete geçirmektedir<sup>103</sup>.

2015 ve 2016 yılında küresel ekonomideki büyüme oranları sırasıyla %3,2 ve %3,1 düzeyinde iken küresel inşaat sektöründeki büyüme, küresel ekonomik büyümenin altında seyir izleyerek %2,4 ve %2,8 düzeyinde gerçekleşmiştir. Küresel likidite koşullarında oluşan sıkılaşma ve jeopolitik sorunların da etkisiyle uluslararası inşaat pazarının büyüklüğü; 2013 yılında 544 milyar ABD doları iken iki yıl üst üste %4,1 oranında azalarak 500 milyar ABD dolarına gerilemiştir<sup>104</sup>.

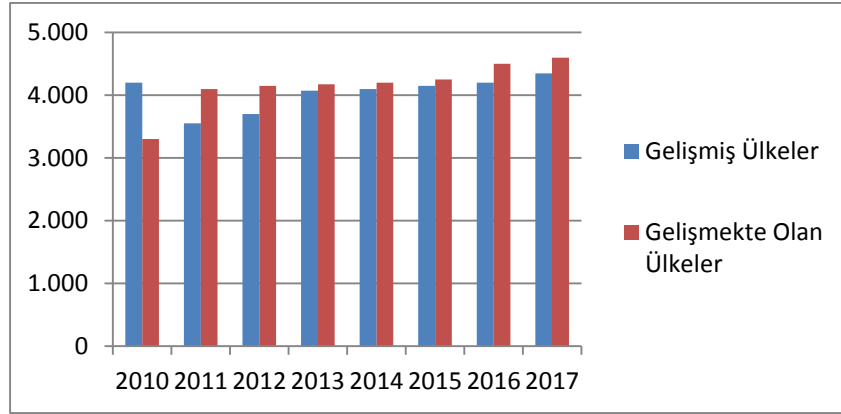
---

<sup>101</sup> Balaban, Osman, "İnşaat Sektörü Neyin Lokomotifi?", *İnşaat Ya Resulullah* (Tanıl Bora), (3. Baskı), Birikim Yayınları, Ankara 2017, ss. 19-26.

<sup>102</sup> Eşkinat, Rana, Filiz Tepecik, "İnşaat Sektörüne Küresel Bakış" Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2012/14 (1), s. 26.

<sup>103</sup> Aydın, 2016, s. 1.

<sup>104</sup> Sezgin, Şat Göksun ve Aşkara Ahmet, 2017, s.5.



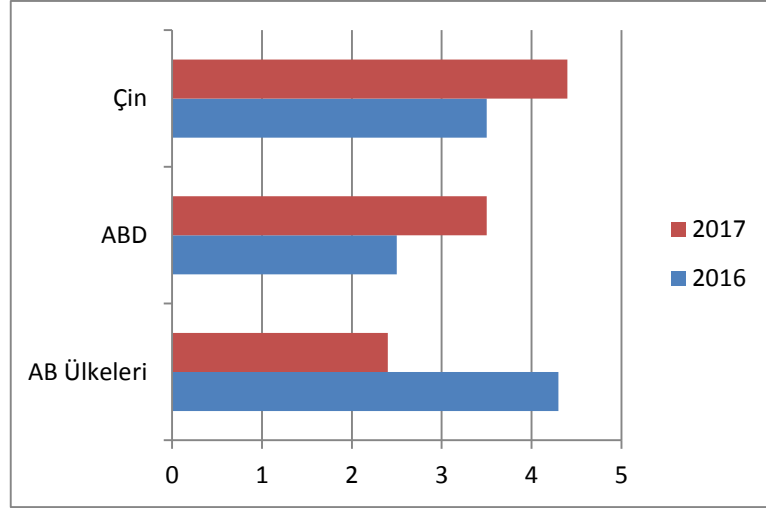
**Kaynak:** Key Highlights From Global Construction Outlook 2021  
 <[https://www.insideconstruction.com.au/digital\\_assets/3e11ae3b-9978-46f6-8296-0d9be5d9fe91/Global-Construction-2021-Outlook---White-Paper-\(1\).pdf](https://www.insideconstruction.com.au/digital_assets/3e11ae3b-9978-46f6-8296-0d9be5d9fe91/Global-Construction-2021-Outlook---White-Paper-(1).pdf)> (19.06.2018).

## **Şekil 2. Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Küresel İnşaat Gayri Safi Üretim (Reel-Milyar ABD Doları)**

İnşaat sektörünün faaliyetleri küresel ekonomiden yaklaşık olarak %10-12 civarında pay almaktadır. Ancak inşaat sektörünün küresel ekonomiden aldığı pay, gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde farklılık yansıtmaktadır. Grafik incelendiğinde 2011 yılından itibaren gelişmekte olan ülkelerin pazarları, gelişmiş ülkelerdeki pazarlardan daha iyi büyüme trendi yakalamıştır. Bu durum 2008 yılında yaşanan küresel krizin<sup>105</sup> etkilerinden kaynaklanmaktadır. 2008 küresel finansal kriz ile beraber gelişmekte olan piyasaların istikrarlı artma eğilimi göstermesinin aksine gelişmiş ekonomiler azalan bir eğilim izlemeye devam etmiştir<sup>106</sup>.

<sup>105</sup> İktisat tarihinde en önemli krizlerden biri olan 1929 "Ekonomik Buhranı" ndan sonra yaşanan en önemli kriz 2008 krizidir. Genel itibari ile 2008 yılında ABD' de ortaya çıkan mortgage krizi büyüyerek küresel bir ekonomik kriz hâlini almıştır. Bu kriz ile beraber ABD ve dünya finansal sistemindeki güven ortamı zedelenerek büyük çaplı olumsuzluklar meydana gelmiştir. ABD konut ve emlak piyasası kaynaklı olarak ortaya çıkan kriz, ekonomik şartları zorlaştırarak bireysel ve kurumsal kredilerin geri ödenmesinde sorun yaşanmasına sebebiyet vermiştir. Söz konusu piyasalarda ortaya çıkan kriz hızla finans piyasalarına da yansyarak reel piyasalara yayılmış ve zamanla gelişmiş ve gelişmekte olan bütün dünya ekonomilerini etkilemiştir. Bu krizin etkileri ABD ekonomisinin yanı sıra Güney Amerika, Avrupa, Türkiye, Asya ve Afrika' da da çeşitli boyutlarda kendini göstermiştir. Detaylı bilgi için bkz.. Sancak, Ercan ve Demirbaş, Erkan, Küresel Ekonomik Kriz ve Türkiye Konut Sektörüne Etkileri, s. 171.

<sup>106</sup> Aydın, Aykut, 2016, s. 9.



**Kaynak:** International Construction Market Survey 2017, <<http://www.turnerandtownsend.com/media/2412/international-construction-market-survey-2017-final.pdf>> (14.05.2018).

### Şekil 3. Küresel Büyüme İstatistikleri

Gelişmekte olan ülkelerin ekonomileri, 2013 yılından beri küresel inşaat faaliyetlerinden %35 civarında pay almaktadır. Global inşaat faaliyetleri içerisinde en büyük paya sahip olan ülkeler ise Çin ve Hindistan olmaktadır. Çin, global inşaat faaliyetleri içerisinde aldığı pay ile 2017 yılında ABD'yi de geçerek en büyük inşaat pazarı hâline gelmiştir<sup>107</sup>. Çin ve Hindistan günümüzde inşaat sektörüne en çok katkı sağlayan ülkeler olduğu gibi önümüzdeki yıllarda da küresel inşaat faaliyetlerinin yaklaşık %54'ünü oluşturacağı tahmin edilmektedir<sup>108</sup>. ABD ise global inşaat faaliyetlerinde en büyük ithalatçı ülke konumunda olması itibarıyla global bazda önemli katkılar sunmaktadır<sup>109</sup>.

Küresel inşaat gayrisafî üretiminde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin paylarının farklılığının yanı sıra inşaat harcamalarında da farklılıklar vardır. ABD sayım bürosunun verilerine göre toplam inşaat harcamaları 2016 yılında bir önceki yıla göre %6,5 artış göstermiştir<sup>110</sup>. 2016 yılında 10.03 trilyon USD olarak gerçekleşen inşaat

<sup>107</sup> Sezgin, Şat Göksun ve Aşkâra Ahmet, 2017, s. 12.

<sup>108</sup> A.g.e.

<sup>109</sup> Türkiye Gayrimenkul Sektörü, Gayrimenkul ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Derneği, İstanbul 2017, s. 9.

<sup>110</sup> Jones, Keydal, 2018 Construction Industry Economic Outlook, <<https://www.constructconnect.com/blog/construction-news/2018-construction-industry-economic-outlook/>> (22.02.2018).

harcamalarında; gelişmekte olan ülkelerde büyüme sekteye uğrayarak yavaşlarken gelişmiş ülkelerinin inşaat harcamalarında ise toparlanmalar söz konusu olmuştur<sup>111</sup>.

Küresel ekonomi bünyesinde çeşitli birtakım riskler barındırmaktadır. Bu riskler;

- Küresel anlamda mali yapıları zayıf çok sayıda yüklenicinin faaliyet göstermesi
- Genel ekonomik ve jeopolitik risklerden kolay etkilenmesi
- Gelişmekte olan bazı ülkelerde alt yapı projelerinin ertelenmesi
- Faiz oranlarındaki artışa karşı hem hane hâlkının hem de firmaların duyarlılığı

olarak sıralanabilmektedir. Ancak küresel inşaat sektörü bu gibi risklerden etkilense de 2017 yılında da büyümeyi sürdürmüştür<sup>112</sup>.

### **1.2.2. Dünyada İnşaat Faaliyetleri**

Uluslararası inşaat faaliyetleri; teknoloji transferi ve döviz girdisi sağlayarak ülkelerin ekonomilerine olumlu katkılar sağlamaktadır<sup>113</sup>.

Küresel inşaat malzemeleri piyasasından ise 2017 yılında 911.8 milyar dolar gelir elde edilmiştir. Bu rakamlar 2013 ve 2017 yılları arasındaki %6.8'lik bileşik yıllık büyüme oranını temsil etmektedir<sup>114</sup>.

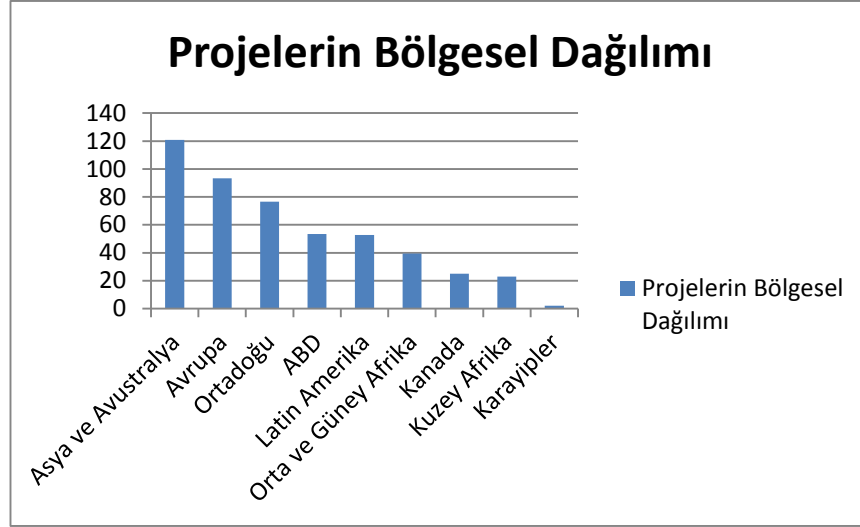
---

<sup>111</sup> İnşaat Sektörü, A&T Bank Ekonomik Araştırmalar Departmanı, İstanbul 2017, s. 2.

<sup>112</sup> Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, 2017, s. 99.

<sup>113</sup> Aydın, 2016, s. 2.

<sup>114</sup> Construction Materials Global Industry Guide 2013-2022, <<https://www.researchmoz.us/construction-materials-global-industry-guide-2013-2022-report.html>> (29.04.2018).



**Kaynak:** Global Construction Report, <<http://www.eulerhermes.com/economic-research/sector-risks/global-construction-report/pages/default.aspx>> (21.06.2018).

**Şekil 4.** En Büyük 250 Firmanın Üstlendiği Projelerin Bölgesel Dağılımı (2016- Milyar Dolar)

Şekil 4'de dünyadaki en iyi 250 müteahhitlik firmasının 2016 yılında üstlendiği projelerin bölgesel dağılımı milyar dolar cinsinden verilmiştir. Uluslararası müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen 468,1 milyar dolarlık gelirin en büyük oranı %25,7 ile Asya ve Avustralya'ya aittir<sup>115</sup>.

Müteahhitlik firmalarının kendi ülkeleri dışında uluslararası müteahhitlik hizmetlerinden elde ettikleri gelir 468,1 milyar dolar iken; yerel müteahhitlik hizmetleri ve uluslararası müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen toplam gelir ise 2016 yılında yaklaşık 1,4 trilyon civarında olmaktadır. Dünya genelinde müteahhitlik hizmetleri ile ilgili önemli veriler sunan Engineering News Records dergisine göre; 2002 yılında uluslararası müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen hasılat 116,5 milyar dolar düzeyinde iken 2016 yılında bu hasılat 468,1 milyar dolar düzeyine erişmiştir. Ancak bazı ülkelerin ana pazarlarında yaşanan ekonomik ve jeopolitik sorunlar 2016 yılında

<sup>115</sup> Global Construction Report, <<http://www.eulerhermes.com/economic-research/sector-risks/global-construction-report/pages/default.aspx>> (21.06.2018).

elde edilen uluslararası müteahhitlik hizmetleri gelirinin bir önceki yıla %6,4 oranında düşmesine neden olmuştur<sup>116</sup>.

2016 yılında uluslararası müteahhitlik hizmetlerinden elde edilen gelirin sektörel dağılımında ise, en büyük payı ulaştırma hizmetleri almaktadır. Ulaştırma hizmetlerini ise sırasıyla petrol tesisi, bina inşası ve enerji sektörlerinden elde edilen gelirler takip etmektedir<sup>117</sup>.

### 1.2.3. Bazı AB Ülkelerinde İnşaat Sektörü

Dünya genelinde inşaat sektörü, ekonomik gelişmeye paralel bir gelişim seyri izlemekte ve büyüme oranları da ekonomik büyüme oranlarının üzerine çıkmaktadır. Aynı şekilde ekonominin zayıfladığı dönemlerde de buna paralel olarak inşaat sektöründeki büyüme duraksamaktadır<sup>118</sup>.

İnşaat sektörü, sadece yapı sektöründen ibaret olmayıp etkilediği yüzlerce yan sanayi dalları da göz önünde bulundurulduğunda AB ülkelerinin ekonomisinde kayda değer bir yere sahip olduğu görülmektedir. AB ülkelerinde inşaat sektörü, 18 milyon işçi ve 3 milyon girişimciye istihdam olanağı sağlamaktadır. AB ülkelerinin GSMH' sinin da yaklaşık %9'una tekabül etmektedir. 2017 yılında inşaat sektörünün %2.5'e kadar genişlemesi Avrupa ekonomisinin de %0.5 daha fazla büyümesine neden olmuştur<sup>119</sup>.

Avrupa ülkelerinde inşaat sektörünün gelişmesi Türkiye ekonomisi için de bir fırsat oluşturmaktadır. Bu ülkelere yurtdışı müteahhitlik hizmetlerinin sunulması ve inşaat malzemeleri ihracı Türkiye ekonomisine önemli oranda katma değer yaratacaktır<sup>120</sup>.

---

<sup>116</sup> Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <<https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicareti/ydmh/SektorHakkinda?> > (10.10.2017).

<sup>117</sup> A.g.e.

<sup>118</sup> İnşaat Sektörü, A&T Bank Ekonomik Araştırmalar Departmanı, İstanbul 2017, s. 1.

<sup>119</sup> EBC, Annual Report, <[http://www.ebc-construction.eu/fileadmin/EBC-layout-RA\\_2017-230x160-EN\\_BD.pdf](http://www.ebc-construction.eu/fileadmin/EBC-layout-RA_2017-230x160-EN_BD.pdf)> (30.11.2017).

<sup>120</sup> Türkiye İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği, Avrupa' da Büyüyen İnşaat Sektörü Türkiye İçin Fırsat <<https://www.dunya.com/ekonomi/avrupada-buyuyen-insaat-sektoru-turkiye-icin-firsat-haberi-348051>> (05.10.2017).

**Tablo 3.** Bazı Avrupa Ülkelerinde İnşaat Sektöründe Büyüme Yüzdeleri

| ÜLKELER    | 2016 | 2017 |
|------------|------|------|
| FRANSA     | 2,6  | 3,8  |
| ALMANYA    | 2,6  | 2,5  |
| İTALYA     | 1,0  | 0,7  |
| İSPANYA    | 2,1  | 4,5  |
| İNGİLTERE  | 4,2  | 6,0  |
| İRLANDA    | 7,4  | 20,7 |
| HOLLANDA   | 6,2  | 5,0  |
| NORVEÇ     | 4,9  | 6,7  |
| PORTEKİZ   | -0,4 | 9,6  |
| MACARİSTAN | -8,6 | 10,9 |
| İSVEÇ      | 6,1  | 7,4  |
| FİNLANDİYA | 4,7  | 3,4  |
| DANİMARKA  | 4,0  | 3,3  |

**Kaynak:** Euro Construct Outlook, Construction Will Continue To Grow In Europe, <[http://euroconstruct.org/ec/press/pr2018\\_85](http://euroconstruct.org/ec/press/pr2018_85)> (11.07.2018).

Seçilmiş bazı ülkelerin inşaat sektörlerindeki büyümeleri değerlendirildiğinde; 2017 yılında bir önceki yıla göre ciddi değişimler Portekiz, Macaristan ve İrlanda'da olmuştur. Portekiz, Macaristan ve İrlanda bir önceki yıla göre inşaat sektöründe ciddi değişimler yaşayarak, önemli oranlarda büyümeler kaydetmiştir. Almanya ve İtalya'da ise küçük yüzde değişimli küçülmeler meydana gelmiştir.

Genel olarak bazı AB ülkelerinde 2016 ve 2017 yıllarındaki büyüme yüzdeleri incelendiğinde; kimi ülkelerde gelişim oranları mütevazı oranlarda iken, ciddi büyüme yaşayan ülkeler de bulunmaktadır. 2018 yılında ise Finlandiya ve İsveç'te ortalama

büyümenin negatif kalacağı, Norveç ve Danimarka'da ise pozitif bir değişimin olacağı öngörülmektedir<sup>121</sup>.



---

<sup>121</sup> Euro Construct Outlook, Construction Will Continue To Grow In Europe, <  
[http://euroconstruct.org/ec/press/pr2018\\_85](http://euroconstruct.org/ec/press/pr2018_85)> (11.07.2018).

## İKİNCİ BÖLÜM

### 2. İNŞAAT SEKTÖRÜNÜN HUKUKSAL BOYUTU

İnşaat sözleşmeleri, inşaat sektörünün hukuksal boyutuna işaret eden inşaat hukuku kapsamında ele alınarak büyük önem arz etmektedir. İnşaat hukuku ise Türk hukuk sistemi içerisinde eser (istisna) sözleşmeleri kapsamında kabul edilerek Türk Borçlar Kanunu<sup>122</sup> (TBK)'ya ait hükümlere tabi olmaktadır. TBK hükümleri doğrudan inşaat hukuku ile ilgili düzenlemelere sahip olsa da inşaat hukukuna uyarlanan başka kanunlar da bulunmaktadır.<sup>123</sup>

Sözleşme özgürlüğü gereğince, sözleşmeye taraf olanlar kanunun öngördüğü sınırlar içerisinde bulunmak şartıyla kendi aralarında diledikleri düzenlemeleri yapabilmektedir. Taraflar arasında karara varılmış sözleşme hükümlerinin mevcut olması hâlinde bu hükümler geçerli olmakta iken; taraflar arasında kararlaştırılmış hüküm olmaması hâlinde de TBK'nın eser sözleşmelerine özgü hükümleri uygulanmaktadır.<sup>124</sup>

#### 2.1. İnşaat Sözleşmesi Kavramı

İnşaat kelimesi ile ilgili çeşitli tanımlamalar farklı mevzuatlarda açıklanmıştır. İnşaat sözleşmeleri ile ilgili tanımlamalara ise Türk Borçlar Kanunu'nda dolaylı bir şekilde yer verilmektedir. İnşaat sözleşmesi kavramı ile ilgili olarak net bir tanım yer almasa da TBK bu tür sözleşmeleri eser sözleşmeleri içerisinde ele alarak, dolaylı bir şekilde ilgili tanımlamaya yer vermektedir.<sup>125</sup>

İnşaat sözleşmeleri, pratikte eser sözleşmelerinin en çok rastlanan tipi olmaktadır<sup>126</sup>. Nitelik itibarıyla inşaat sözleşmelerini kapsamına alan eser (istisna) sözleşmeleri, esasen mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu<sup>127</sup> 355-371 maddeleri arasında ve 01.07.2012 yürürlüğe girme tarihli 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun m.470-486

<sup>122</sup> RG: 12.07.2012; 28351.

<sup>123</sup> Aydemir, Efrail, Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku, (2. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara 2012, s. 37' den aktaran, Öngören, İnşaat Hukuku, 2016, s. 12.

<sup>124</sup> Kocağa, Köksal, İnşaat Sözleşmesi, (10. Baskı) Yetkin Yayınları, Ankara 2014, s. 28.

<sup>125</sup> Enhoş, Şükrü, Uluslararası İnşaat Sözleşmeleri ve Olası Sözleşme İhlalleri, <<http://www.enhos.av.tr/tur/default.asp?id=193>> (14.06.2018).

<sup>126</sup> Tekelioğlu, Numan, "İnşaat Sözleşmelerinde Cezai Şart ve Götürü Tazminat" Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2017/2 (2): s. 161.

<sup>127</sup> RG: 29.04.1926; 359.

arasında hükme bağlanan sözleşmelerdir<sup>128</sup>. TBK m.470'de eser sözleşmesinin tanımına dair hükme göre; *"Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir."* İlgili kanun hükmünden hareketle bu madde inşaat sözleşmesine uyarlandığında; bir eseri ortaya çıkârip oluşturmakla yükümlü yüklenici ve meydana getirilen eser için karşılık olarak uygun bir bedel veren iş sahibi arasındaki inşaat sözleşmeleri bu kapsama dâhil edilmektedir<sup>129</sup>.

İnşaat sözleşmelerinin hizmet sözleşmelerine ve satış sözleşmelerine benzeyen yönleri söz konusu olsa da bu sözleşmelerin kendine has birtakım farklı özellikleri bulunmaktadır. İnşaat sözleşmeleri ile ilgili kanun maddelerinden hareketle bu tür sözleşmelerin ayırıcı bazı özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür<sup>130</sup>:

- *Harcanan emek sonucunda bir eser ortaya çıkarılması gerekmektedir.*
- *Eser ile ilgili çalışmalar devam ederken yüklenici icra ettiği faaliyet için iş sahibinden bağımsız olarak hareket etmelidir.*
- *Yüklenici iş yapma ile ilgili vadinin yanı sıra somut bazda bir bütünlük oluşturma yükümlülüğünü yerine getirmelidir.*
- *Harcanan emek için karşılık olarak bedel ödenmelidir.*

Buna göre; inşaat sözleşmelerinde bedel karşılığında bir esere emek verilerek üretilmesi söz konusudur. Ancak bu faaliyet için iş sahibine bağımlı olmadan çalışılmalı ve esere dair yükümlülükler yerine getirilmelidir.

## 2.2. İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği

İnşaat sözleşmeleri nitelik itibariyle eser sözleşmelerinin bir diğer görünüm şekli olarak TBK'da düzenlemeye tabi tutulmuştur. TBK m.470-486 arasında eser sözleşmeleri ile ilgili hükümler yer almaktadır. İnşaat sözleşmeleri de kanunda ayrı ve açık bir şekilde düzenlenmeyip bu maddelerdeki hükümlere tabi olmaktadır. Esasen inşaat sözleşmeleri, özü itibariyle eser sözleşmelerinin pratikte çoğunlukla kârşılışılan

<sup>128</sup> Avcı, Ali, "Eser (İstisna) Sözleşmesinde Şekil ve Bağlanan Sonuçlar" Türk Adalet Akademisi Dergisi, 2015 (21): s. 287.

<sup>129</sup> Kocağa, 2014, s. 27.

<sup>130</sup> Kostakoğlu, Cengiz, İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Kârşılığı İnşaat Sözleşmeleri, (9. Baskı) Beta Yayıncılık, Ankara 2015, s. 18.

gerek konu bakımından gerekse ekonomik kıymeti bakımından özel bir türü olarak değerlendirilmektedir<sup>131</sup>.

Kamu kurum ve kuruluşları inşaat sözleşmelerinde iş sahibi konumunda olmaktadır. Kamu kurum ve kuruluşlarının tabi olduğu mevzuatın<sup>132</sup> farklı olmasına rağmen bu sözleşmeler de borçlar hukukuna tabi sözleşme olma niteliğinden sıyrılmamaktadır<sup>133</sup>.

### 2.2.1. Tam İki Tarafa Borç Yükleyen Sözleşme Olması

Bir sözleşmede karşılıklı olarak her iki tarafa da belli bir ifa yükümlülüğü yükleyen ve yerine getirilen bu ifaların değiş-tokuş edilmesini içeren sözleşmeler "*tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler*" olarak tanımlanmaktadır. İnşaat sözleşmeleri, karşılıklı olarak yüklenici ve iş sahibinin yerine getirmesi gereken belli edimlerden oluşması itibariyle; hukuki niteliği açısından tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler olarak kabul edilmektedir<sup>134</sup>. Sözleşmenin taraflarının ifayla yükümlü olduğu edimler arasında kârşılıklılık söz konusu olması bu sözleşmelerin aynı zamanda ivazlı olduğunu göstermektedir. Söz konusu taraflar sözleşmede edimler açısından hem alacaklı hem de borçlu konumuna sahip olmaktadır<sup>135</sup>. Ancak sözleşmede inşaat yapma ediminin kârşılığı bedel olmazsa bu durumda sözleşme, nitelik itibariyle inşaat sözleşmesi konumundan ayrılır. Bu tür bir durumda kurulan sözleşmenin vekâlet sözleşmesi ya da inşaat sözleşmesi türünden isimsiz bir sözleşme olması konusunda görüş ayrılıkları bulunmaktadır<sup>136</sup>.

İnşaat sözleşmelerinde yüklenicinin edimi inşaat eserini oluşturup meydana getirmek iken; iş sahibinin edimi ise bedeldir. Taraflar edimlerini yerine getirirken hangi tarafın talepte bulunurken öncelik hakkına sahip olacağı TBK m.97'de yer almaktadır. Buna göre, "*Karşılıklı borç yükleyen bir sözleşmenin ifası isteminde bulunan tarafın, sözleşmenin koşullarına ve özelliklerine göre daha sonra ifa etme*

<sup>131</sup> Karataş, İzzet, Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, (1. Baskı) Adalet Yayıncılık, Ankara 2004, s. 25.

<sup>132</sup> Bu mevzuata; 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu veya Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi gibi farklı örnekler verilebilmektedir.

<sup>133</sup> Tekelioğlu, Numan, "İnşaat Sözleşmelerinde Cezai Şart ve Götürü Tazminat" Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2017/2 (2): s. 162.

<sup>134</sup> Azaltun, Murat, Hüseyin Tamer Altunbaş, "Arsa Payı Kârşılığı İnşaat Sözleşmeleri Kapsamındaki İnşaat İşlerinin Hukuki ve Vergisel Boyutu İle Muhasebe Uygulamaları" Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2017: s. 17.

<sup>135</sup> Eser Sözleşmesi, <<http://hukukdestegi.com/2017/10/16/eser-sozlesmesi/>> (14.06.2018).

<sup>136</sup> Kocağa, 2014, s. 53.

*hakkı olmadıkça, kendi borcunu ifa etmiş ya da ifasını önermiş olması gerekir."* İlgili kanun hükmünden hareketle sözleşmenin taraflarından herhangi biri yapmakla yükümlü olduğu borcunu ifa etmedikçe veya bunu bildirmedikçe, diğer tarafı ifası konusunda zorlama hakkına sahip değildir.

İnşaat sözleşmelerinin türlerini oluşturan; bedel karşılığı inşaat sözleşmeleri, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri ve gelir paylaşımlı inşaat sözleşmeleri de tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler olarak nitelendirilmektedir<sup>137</sup>.

### **2.2.2. Rızai Sözleşme Olması**

İnşaat sözleşmelerinin hukuki niteliğini açıklayan bir diğer özelliği de; rızai sözleşme türü kapsamında olmasıdır. İnşaat sözleşmesinde taraflar kârşılıklı ve birbirine uygun olarak irade açıklamalarında bulundukları için bu tür sözleşmeler "rızai sözleşmeler" olarak nitelendirilmektedir. Sözleşmenin kurulması için bunlar yeterli görülmekte ve kanun koyucu tarafından da herhangi bir şekli kural bulunmamaktadır. İnşaat sözleşmesinde önemli olan husus tarafların karşılıklı olarak edimlerini yerine getirip getirmemesi ile alakalı olmayıp esas olan karşılıklı ve birbirine uygun olan irade beyanlarıdır<sup>138</sup>.

### **2.2.3. Geçici(Ani)-Sürekli Karmaşığı Edimli Sözleşme Olması**

İnşaat sözleşmelerinin hukuki niteliği irdelendiğinde; bir diğer husus ise inşaat sözleşmelerinin geçici(ani)-sürekli karmaşığı edimli olmasıdır. Sözleşmeler edimin ifa edilme süresi açısından ani edimli ve sürekli edimli sözleşmeler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Ani edimli sözleşmelerde, tarafların yapmakla yükümlü olduğu edimlerin ifası ve tarafların karşılıklı borçlarının sona ermesi aynı anda meydana gelmektedir<sup>139</sup>. İnşaat sözleşmelerini de kapsamına alan eser sözleşmelerinin hukuki nitelik bakımından; ani edimli sözleşmeler mi yoksa sürekli edimli sözleşmeler mi olduğu gerek doktrinde<sup>140</sup> gerekse Yargıtay<sup>141</sup> kararlarında tartışma konusu olmuştur.

<sup>137</sup> Öngören, Gürsel, İnşaat Hukuku, (1. Baskı), 2017, s. 36.

<sup>138</sup> Kocağa, 2014, s. 52.

<sup>139</sup> Azaltun, Murat, Hüseyin Tamer Altunbaş, 2017, s. 19.

<sup>140</sup> Doktrinde hakim olan görüşe göre, inşaat sözleşmesi, niteliği itibarıyla taraflar arasında sürekli borç ilişkisi kuran bir sözleşme olmayıp, "ani edimli" bir sözleşmedir. Zira yüklenicinin borçlandığı edim, belirli veya belirsiz bir süre boyunca değil, bir defada ifa edilir; iş sahibi, ifa menfaatini inşaatın kendisine teslim edildiği anda elde eder. İnşaatın yapılmasının uzun bir zamana ihtiyaç göstermesi, sözleşmenin kurulması ile teslimi arasında belirli bir zamanın geçmesi sözleşmenin bu niteliğini değiştirmez; yani

Ancak genel kaniya göre; inşaat sözleşmeleri kural olarak ani edimli bir sözleşme olmakla birlikte bazı yönleri itibariyle sürekli sözleşme benzeri bir sözleşme görünümüne sahip olmaktadır. İnşaat sözleşmelerini kati bir şekilde ani edimli veya sürekli edimli borç doğuran sözleşmeler sınıfına dâhil etmek kolay değildir. Çünkü inşaat faaliyeti muayyen bir zaman dilimine yayıldığı vakit sürekli edimli olmakta iken; yapı eserinin teslim edilmesi ve karşılık olarak bedelinin ödenmesi açısından da ani edimli sözleşme olmaktadır<sup>142</sup>.

### 2.3. İnşaat Sözleşmelerinin Türleri

İnşaat sözleşmeleri genel olarak; yapı sahiplerinin ödemek ile yükümlü oldukları bir bedele karşılık olarak, yüklenicinin sözleşmenin esas unsuru olan yapıyı inşa etme ve teslim etme yükümlülüğünü yerine getirdiği, karşılıklı rızaya dayanan ve her iki tarafa da borç yükleyen sözleşmeler olarak tanımlanmaktadır<sup>143</sup>. Bu tanım inşaat sözleşmelerinin en yalın ve basit hâlini ifade etmektedir. Ancak inşaat sözleşmelerinin özellik arz eden başka türleri de bulunmaktadır. Çalışmada özellik arz eden bu sözleşme türlerinden; arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, gelir paylaşımli inşaat sözleşmesi ve kamu ihalesi sonucunda kurulan inşaat sözleşmelerine yer verilmektedir.

#### 2.3.1. Arsa (Kat) Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri; arsa sahibinin, arsasının muayyen kısımlarının sahipliğini yüklenicinin arsa üzerinde meydana getireceği inşaa eserinin belirli müstakil kısımlarının teslimi mukabilinde yükleniciye havale etmeyi üstlendiği bir sözleşme tipidir<sup>144</sup>. Bu sözleşmede arsa sahibinin sözleşmeyi gerçekleştirmesindeki esas maksadı, genellikle, kendisinin oluşturamayacağı inşaat eserinin yüklenici

---

sözleşmeye sürekli borç doğuran sözleşme niteliğini kazandırmaz. Detaylı bilgi için bkz.. Kocağa Köksal, İnşaat Sözleşmesi, s. 54.

<sup>141</sup> Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulu' nun 25.01.1984 tarih, 1983/3 esas ve 1984/1 sayılı kararına göre: "İş görme sözleşmeleri arasında yer alan istisna sözleşmesi genel olarak 'ani edimli' sözleşmeler grubunda mütalaa edilmekte ise de, istisna sözleşmesinin bir türü olan inşaat sözleşmelerinde; müteahhidin (emeğe ve masrafa dayanan) edim borcunun genellikle uzun bir zaman süreci içinde yayılmış olmasından dolayı ve edim borcunun bu özelliği yönünden, sürekli borç ilişkilerine özgü kuralların da gözetilmesi gerekir. Kanunda da, istisna sözleşmeleri düzenlenirken, sürekli borç ilişkilerine özgü kurallara yer verildiği görülmektedir. O hâlde, Hukuk Genel Kurulu kârarında da açıkça belirtildiği gibi, inşaat sözleşmeleri 'geçici-sürekli kârmaşığı' bir özellik taşımaktadır. Baskın olan bilimsel görüşler de bu yoldadır."

<sup>142</sup> Kocağa, 2014, ss. 54-55.

<sup>143</sup> Kaplan, İbrahim, İnşaat Sözleşmeleri Hukuku ve Endüstri Yatırım Sözleşmeleri, (1. Baskı) Yetkin Yayınları, Ankara 2013, s. 43.

<sup>144</sup> Azaltun, Murat, Hüseyin Tamer Altunbaş, 2017, s. 14.

aracılığıyla tamamlanmasına olanak vermek ve kendisine düşen müstakil kısımlara erişmektir<sup>145</sup>. Yükleniciler ise kendilerine kalan müstakil kısımların üçüncü kişilere satışı karşılığında gelire sahip olmaktadır<sup>146</sup>. Bu tarzdaki inşaat sözleşmeleri, taşınmaz satış vaadi ve inşaat yapımı şeklinde yalnızca bir sözleşme bünyesinde birlikte düzenlenmektedir<sup>147</sup>.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri TBK'da düzenlenmeyen bir sözleşme türü olmakla beraber mevcut düzeyde kendine özgü bir hukuki düzenlemeye de tabi değildir. Bu nedenle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri için uygulanacak hükümler ilgili kanunların genel çerçevesindeki düzenlemelere uyarlanarak hükme tabi olacaktır<sup>148</sup>.

İnşaat sözleşmesinin özel bir türü olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, hem eser sözleşmesinin unsurlarını kapsadığından hem de gayrimenkul satış vaadi sözleşmesinin unsurlarına sahip olduğundan "karma sözleşme" olarak değerlendirilmektedir<sup>149</sup>. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde iki sözleşme iç içe geçmiş durumdadır. Bu nedenle bu sözleşmenin şekil şartı hususunda iki durum söz konusu olmaktadır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin ait olduğu "inşaat sözleşmeleri" kısmında herhangi bir şekil şartı yer almazken; sözleşmenin ait olduğu "mülkiyeti nakil doğuran sözleşme" kısımda TMK<sup>150</sup> m.706 ve TBK m.237'ye göre noterde düzenlenme şekli esas olmaktadır<sup>151</sup>.

Arsa payı karşılığı yapılan inşaat sözleşmelerinin hukuki niteliği ile ilgili Yargıtay'ın kararı:

*"Kural olarak kat karşılığı inşaat sözleşmeleri karşılıklı edimleri içeren, tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmelerdir. Sözleşmenin taraflarından arsa sahibi, sözleşmeye uygun koşullarda arsasını yükleniciye teslim etmek, yüklenici kendisine karşı edimini yerine getirdiğinde de edimi karşılığı yükleniciye bırakılan bağımsız bölümlerin tapusunu ona*

<sup>145</sup> Gökyayla, Emre, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde, Mahkemece Sözleşmenin Feshine Karar Verilen Hâllerde İfaya Eklenen Ceza Koşulunun Akıbeti" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017/19: s. 49.

<sup>146</sup> Durak, Yasemin, "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi" İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015/1: s. 208.

<sup>147</sup> Çatıkkaş, Özgür, Mehmet Deniz Yener, "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi" Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2017/39 (1): s. 66.

<sup>148</sup> Güneş, Zeynep, "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi", Ufuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014 (2): ss. 69-85.

<sup>149</sup> Öngören, 2017, s. 123.

<sup>150</sup> RG: 08.12.2001; 24607.

<sup>151</sup> Duman, İlker Hasan, İnşaat Hukuku, (7. Baskı) Seçkin Yayıncılık, Ankara 2015, s. 121.

*devretmek ile yükümlüdür. Sözleşmenin diğer tarafı olan yüklenicinin edim borcu ise sözleşmede kararlaştırılan koşullarda binayı yapıp arsa sahibine teslim etmektir.*<sup>152"</sup>

Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmeleri; sözleşmeye taraf olan yüklenici ve arsa sahibinin karşılıklı olarak yapmakla mesul oldukları yükümlülükleri kapsayan bir sözleşme türüdür.

### **2.3.2. Gelir (Hasılat) Paylaşımlı İnşaat Sözleşmesi**

İnşaat sözleşmesinin diğer bir türü olan gelir paylaşımlı inşaat sözleşmesine göre; sözleşmeye taraf olan iki kesimin de yapmakla yükümlü olduğu borçlar bulunmaktadır. Yüklenicinin borçları, bir arsa üzerinde bağımsız bölümler oluşturma ve bunların pazarlamasını ve satışını sağlamak iken; arsa sahibinin borcu ise ilgili iş ve işlemler için yükleniciye temsil yetkisi verme ve elde edilecek geliri yüklenici ile paylaşmaktır. Gelir paylaşımlı inşaat sözleşmesi, bu borçların yerine getirilmesi ile beraber gerçekleşen satıştan kazanılan gelirin paylaşılmasından oluşan bir sözleşme tipidir<sup>153</sup>. Gelir paylaşımlı inşaat sözleşmelerinde taraflar bir ortaklık kurmaktadır. Gelir paylaşımlı gelir ortaklığı adı altında inşaat faaliyetini yürüten kuruluşlar birer adi ortaklık olarak kabul edilmektedir. Bu adi ortaklıkların temel maksadı, bir tarafın yapmayı üstlendiği yapının emek sonucu meydana getirilmesi ve oluşturulan bağımsız bölümlerin tarafların hesabına satışı sonucu elde edilecek gelirden maliyetlerin indirilmesi ile kalan kazancın sözleşme şartlarına uygun olarak ortaklar arasında paylaşılmasıdır<sup>154</sup>. Ancak gelir paylaşımlı inşaat sözleşmelerinin niteliği ile ilgili görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Doktrindeki görüşe göre, gelir paylaşımlı inşaat sözleşmelerinin niteliği adi ortaklık kabul edilirken bu genel bir kural değildir. Yargıtay'ın<sup>155</sup> bu konudaki kararları ise tartışmalıdır<sup>156</sup>. Özetle, gelir paylaşımlı inşaat sözleşmelerinin hukuki niteliği ile ilgili genel bir kural olmamakla birlikte adi ortaklıkların yanında adi ortaklık teşkil etmeyen karma sözleşme niteliğinde gelir paylaşımlı inşaat sözleşmeleri de bulunmaktadır.

Gelir paylaşımlı inşaat sözleşmelerinin geçerli olabilmesi için tabi olması gereken herhangi bir şekli şart bulunmamaktadır. Ancak aynı paylaşım koşulu içeren

<sup>152</sup> Yargıtay 14. Hukuk Dairesi'nin 03. 07. 2003 tarih, 2003/4696 esas ve 2003/5639 sayılı kararı.

<sup>153</sup> Duman, 2015, s. 245.

<sup>154</sup> Kostakoğlu, 2015, s. 28.

<sup>155</sup> Yargıtay'ın 2013 tarihli Hukuk Genel Kurulu kararında sözleşmenin niteliğinin adi ortaklık olduğu belirtilmişken; Yargıtay 3. Hukuk Dairesi 2014 yılında vermiş olduğu kararında sözleşmenin niteliğinin adi ortaklık olmadığı sonucuna varmıştır.

<sup>156</sup> Karakurt, Güler, "Gelir Paylaşımlı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği" İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016(1-2): ss. 787-799.

sözleşmeler ise resmi bir şekli şarta tabi olmaktadır. Ayrıca gelir paylaşımli inşaat sözleşmeleri, karma sözleşme niteliğine sahip olarak her iki tarafa borç yüklemekte ve geçici(ani)-sürekli karmaşığı edim niteliğini taşımaktadır<sup>157</sup>.

### 2.3.3. Kamu İhalesi Sonucunda Kurulan İnşaat Sözleşmeleri

Devletin bünyesindeki pek çok kamu kurumu inşaat faaliyetlerinin bazı bölümleri için özel sektördeki yüklenicilerin hizmetlerine gereksinim duymaktadır. Özel sektördeki yükleniciler ile kamu kurumları arasında yapılacak faaliyetlerin başlangıcı ise ihale yoluyla yapılmaktadır. İhale usulünde inşaat faaliyetleri 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu<sup>158</sup> ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu<sup>159</sup>nda düzenlenen hükümlere<sup>160</sup> tabi olmaktadır<sup>161</sup>.

Kamu ihalesi sonucunda kurulan inşaat sözleşmeleri, inşaat işlerinin yürütülmesi için idare ile yüklenici arasında oluşturulan tarafların karşılıklı olarak birbirlerine kârşısı ifa etmekle yükümlü olduğı edimleri içeren bir eser sözleşmesi tipi olarak değerlendirilmektedir. Taraflardan yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğı borcu, idare ile anlaştığı inşaat eserini meydana getirmek ve teslim etmek iken; yapı sahibi konumunda olan idarenin borcu ise yapılan inşaat işi karşılığında bedel ödemektir<sup>162</sup>.

Kamu ihalesi sonucunda kurulan inşaat sözleşmeleri, idare tarafından hazırlanarak yüklenici ve ihale yetkilisi arasında imzalanmaktadır. Bu tür sözleşmelerde ihaleyi hazırlayan idare, sözleşmenin şartlarını tek yanlı olarak tespit etmekte ve taraflara duyurulmasını sağlamaktadır. İhaleye katılan ilgili taraflar yalnızca bedel konusunda fikirlerini beyan etme hakkına sahip olup, diğerk koşulları ya tamamen kabul edebilme ya da tamamen reddedebilme imkânına maliktir<sup>163</sup>.

---

<sup>157</sup> A.g.e.

<sup>158</sup> RG: 22.01.2002; 24648.

<sup>159</sup> RG: 10.09.1983; 18161.

<sup>160</sup> Kamu kurum ve kuruluşlarının, gelir nitelikli gelir getirici ihalelerinden olan mal ve hizmet satımı, kiraya verme, trampa ve mülkiyetin dışındaki aynı hakların tesisine ilişkin işler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu' nun eşik değerk kabul ettiğı tutarların altında olan yapım-onarım nitelikli inşaat sözleşmeleri için 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu hükümlerinin uygulanmasına devam olunacaktır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu uyarınca yapılacak ihalelere ilişkin olarak ihâleden sonra ihaleyi kazanan istekli müteahhit ile kamu kuruluşu arasında imzalanacak sözleşmelere ilişkin kurallar ayrı bir kural olarak, 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununda düzenlenmiştir. Detaylı bilgi için bkz.. Kaplan, İbrahim, İnşaat Sözleşmeleri Hukuku ve Endüstri Yatırım Sözleşmeleri, ss. 280-281.

<sup>161</sup> Öngören, 2017, s. 26.

<sup>162</sup> Kaplan, 2013, s. 363.

<sup>163</sup> Duman, 2015, s. 234.

## 2.4. İnşaat Sözleşmesinin Tarafları

TBK m.470 içeriğinde eser sözleşmesine dair bir tanım yer almaktadır. İlgili madde hükmünden hareketle inşaat sözleşmesini de kapsayan eser sözleşmesinin tarafları da söz konusu madde içerisinde belirtilmiştir. Buna göre inşaat sözleşmelerine taraf olanlar; genel olarak yüklenici ve iş sahibinden oluşmaktadır.

### 2.4.1. Yüklenici

İnşaat sözleşmelerinin taraflarından birini oluşturan yüklenici kısa olarak; iş sahibi tarafından ısmarlanan işi taahhüt eden kişi olarak tanımlanmaktadır. Doktrinde, Yargıtay kararlarında ve TBK'da müteahhit kelimesi yerine yüklenici kelimesi kullanılmaktadır. 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda yer alan müteahhit kelimesi, 6098 sayılı yeni Borçlar Kanunu'nda değiştirilerek yüklenici kelimesinin kullanılması tercih edilmiştir<sup>164</sup>.

Yüklenici, eser sözleşmesine konu olan işi belirli kriterler doğrultusunda imal veya inşa etme sorumluluğuna sahip olan taraf olmaktadır. Arapça kökene sahip olan "müteahhit" kelimesi ise sözlük anlamı itibariyle "taahhüt eden" ifadesini karşılamaktadır<sup>165</sup>.

Yüklenicilerin gerçek veya tüzel kişi olma gibi koşulları bulunmamaktadır. Yükleniciler gerçek ve tüzel kişiliklerden oluşabileceği gibi tüzel kişiliğe sahip olmayan iş ortaklıkları da yüklenici konumuna sahip olabilmektedir<sup>166</sup>. İnşaat faaliyeti icra etmek için adi ortaklık şeklinde toplanıp bir araya gelen türlerden pratikte en çok karşılaşılanları ise *joint venture (ortak girişim)*<sup>167</sup> ve *konsorsiyum*<sup>168</sup> lar olmaktadır<sup>169</sup>.

<sup>164</sup> Dinç, Mutlu, Türk Borçlar Kanunu, (1. Baskı) Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011, s. 401.

<sup>165</sup> Turan, Osman Fırat, İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Borçları <<http://osmanfiratturan.av.tr/wp-content/uploads/>> (25.04.2018).

<sup>166</sup> Öngören, 2017, s. 111.

<sup>167</sup> Joint Venture kurumu, mevzuatımıza 3.6.1949 tarih ve 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda 4.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle "iş ortaklığı" adıyla girmiştir. İş ortaklığı, bu kanunun mükerrer 6. maddesinde, tüzel kişiliği haiz kurum ve ortaklıkların, kendi aralarında, şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerle belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmek ve kazancı paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklar şeklinde tanımlanmıştır. Doktrinde ise joint venture'in çeşitli şekillerde tanımlandığı, üzerinde ittifak edilen bir tanımının olmadığı görülmektedir. Esasen, joint venture'in farklı türleri söz konusu olması nedeniyle farklı tanımlara da sahip olması olasıdır. Ancak joint venture' in en önemli özelliklerinden biri, esnek bir yapıda olması ve belirli bir kalıbının bulunmamasıdır. Detaylı bilgi için bkz.. Kocaağa, Köksal, İnşaat Sözleşmesi, ss. 35-36.

<sup>168</sup> Konsorsiyum kelimesi köken itibariyle Latince'deki "consortium" veya "consortio" kelimelerinden gelmekte olup birlik, katılım, ortak mülkiyet gibi anlamlara gelen bir kavramdır. Konsorsiyum, iki veya daha çok gerçek yada tüzel kişiden her birinin belli bir işi yapmak maksadı ile ortaklaşa taahhüt etmiş oldukları işin bir bölümünün yerine getirilmesinin sorumluluğunu diğerlerinden bağımsız olarak

Yükleniciler kendi içlerinde asıl (genel) yüklenici ve alt yüklenici (taşeron) şeklinde ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır. Alt yüklenici, asıl yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu inşaat işinin bir kısmını veya tamamını bünyesindeki mesuliyet ile meydana getirmeyi genel yükleniciye karşı borçlanan yüklenici olarak tanımlanmaktadır<sup>170</sup>. İnşaat sözleşmesinde yapılan işin niteliği ile alakalı olarak gerekli izinler bulunmak suretiyle işin bir kısmı veyahut tamamı alt yüklenici tarafından yapılabilmektedir<sup>171</sup>. Özellikle günümüzde insanların ihtiyaçlarını kısa sürede karşılamalarına yardımcı olabilecek yüksek teknolojiye sahip yapıların daha kısa bir sürede bitirilmesi için işin belirli bölümlerinin alt yükleniciler tarafından yapılması gerekmektedir.

Eser sözleşmeleri açısından yüklenicinin sahip olduğu birtakım özellikler bulunmaktadır. Buna göre; yüklenici yapmakla yükümlü olduğu faaliyetleri icra ederken iş sahibinin tabiiyetinde çalışmak zorunda değildir. Ayrıca iş sahibi, yüklenicinin edimini ifa ettiği sırada onun faaliyetlerini gözetleme ve denetleme salahiyetine sahip olmamaktadır. Yüklenici ile iş sahibi arasında bir ast-üst ilişki mevcut bulunmamaktadır. İş sahibinin yüklenici üzerinde emir verme yetkisi haiz olmayıp sadece bazı durumlarda ikazda bulunabilme hakkına sahiptir. Yüklenici ve iş sahibi birbirlerine bağımlı olarak çalışmadıklarından dolayı yüklenici edimini ifa ederken, bir zarar yaratması hâlinde iş sahibinin bununla alakalı herhangi bir sorumluluğu bulunmamaktadır<sup>172</sup>.

#### 2.4.2. İş Sahibi

İş sahibi, inşaat sözleşmesine konu olan inşaat faaliyeti karşılığında belirli bir bedel ödemeyi taahhüt eden ve yapılan işi teslim alırken belli bir menfaate sahip olan

---

yüklenmek suretiyle katkılarını birleştirmeleridir. Detaylı bilgi için bkz.. Turan, Şahin, Konsorsiyum Sözleşmesi, <<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2011-92-683>> (03.05.2018).

<sup>169</sup> Kodakoğlu, Mehmet, "FIDIC Standart Kuralları' na Göre Hazırlanan Milletlerarası İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim" (Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Özel Hukuk Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye), 2007, s. 8.

<sup>170</sup> Avcı, Mehmet Özgür, "Eser Sözleşmesinde Yüklenicinin Şahsen İfa Borcu" Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016/22 (3): ss. 313-314.

<sup>171</sup> Duman, 2015, s. 151.

<sup>172</sup> A.g.e.

gerçek veya tüzel kişi veyahut bunların oluşturduğu kişi toplulukları olarak tanımlanmaktadır<sup>173</sup>.

İş sahibinin de gerçek veya tüzel kişi olma şartı bulunmamaktadır. Ancak sözleşmenin taraflarından birini oluşturan iş sahiplerinin sözleşme yapma kabiliyetine sahip olmaları gerekmektedir. Ergin olmayan iş sahibi tarafları için yasal temsilci vasıtasıyla, kısıtlı iş sahiplerinin de vesayet makamı tarafından vasiye verilen yetki ile sözleşme yapmaları gerekmektedir<sup>174</sup>.

Belirli bir inşaat işi yürütülürken iş sahibi bu faaliyetlerine yardımcı olması için mühendis veya mimarı söz konusu faaliyetlerin yönetimi konusunda görevlendirebilir. İş sahibinin görevlendirdiği kişiler ile arasında oluşan ilişki vekâlet sözleşmesine bağlı olmaktadır. İnşaat faaliyeti tamamlanana kadar yetkili kişiler, iş sahibi temsilcisi konumunda olarak üçüncü kişilere karşı iş sahibi adına temsil yetkisini kullanma hakkına sahip olmaktadır<sup>175</sup>.

## 2.5. İnşaat Sözleşmesinde Şekil

Eser sözleşmeleri ile ilgili düzenlemeleri içeren TBK'da şekil şartı ile ilgili yazılı veya resmi mahiyette herhangi bir yasal düzenleme yer almamaktadır. TBK m.12'ye göre; *"Sözleşmelerin geçerliliği, kanunda aksi öngörülmedikçe, hiçbir şekle bağlı değildir. Kanunda sözleşmeler için öngörülen şekil, kural olarak geçerlilik şeklidir. Öngörülen şekle uyulmaksızın kurulan sözleşmeler hüküm doğurmaz."* Bu nedenle inşaat sözleşmelerinin de tabi olacağı herhangi bir şekil şartı bulunmamaktadır. Yüklenici ile iş sahibi arasında kurulan inşaat sözleşmelerinde tarafların kendi aralarında anlaşarak yaptığı sözlü usulde bir anlaşma bile geçerli olmaktadır. Buna ilaveten taraflar arasında kurulacak olan sözleşmenin örtülü olarak gerçekleştirilmesi dahi sözleşmenin özüne aykırılık teşkil etmemektedir<sup>176</sup>.

İnşaat sözleşmeleri herhangi bir şekil şartına tabi olmamasına rağmen genellikle yazılı olarak tercih edilmektedir. Belirli bir sınırı aşan meblağlar ile borçtan kurtarma gibi durumlarda sözleşmelerin yazılı yapılması ispat edilebilirlik açısından büyük

<sup>173</sup> Uçar, Ayhan, Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu, (1. Baskı) Seçkin Yayıncılık, Ankara 2003, s. 28.

<sup>174</sup> A.g.e.

<sup>175</sup> Kodakoğlu, 2007, s. 10.

<sup>176</sup> Öz, Turgut, İnşaat Sözleşmesi ve İlgili Mevzuat, (1. Baskı) Vedat Kitapçılık Yayınları, İstanbul 2012, s. 3.

avantaj sağlamaktadır<sup>177</sup>. Taraflar arasında kurulan yazılı bir sözleşme olduğu takdirde imzalanmış olan sözleşmenin; varlığına, konusuna ve tarafların taahhütlerine dair bir şüphe unsuru bulunmamaktadır. Ancak sözlü sözleşmelerde kanıt unsuru zayıf olduğu için taraflar arasında zaman zaman anlaşmazlıklar çıkması yüksek bir ihtimal olmaktadır. Özellikle tanığın kanıt olarak değerlendirilmesine izin verilmeyen sözleşmelerde yazılı şekil büyük önem arz etmektedir<sup>178</sup>.

İnşaat sözleşmelerinde geçerli olan bir şekil şartı olmamasına rağmen bu kurala istisna teşkil eden özel yasalarla hükümlü bazı özel durumlar bulunmaktadır <sup>179</sup>:

- 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'na tabi sözleşmeler, inşaat sözleşmelerindeki şekilsizlik esasının aksine yazılı bir şekle tabi olmaktadır. Devlet İhale Kanunu kapsamına giren sözleşmeler için gerekli şart m. 57'de hüküm altına alınmıştır. Devlet İhale Kanunu m.57/1'e göre: *"Sözleşme yapılması gerekli olan hâllerde müteahhit veya müşteri 31 inci maddeye göre onaylanan ihâle kârarının veya Maliye Bakanlığının vizesi gereken hâllerde bu vizenin yapıldığının bildirilmesini izleyen günden itibaren 15 gün içinde geçici teminatı kesin teminata çevirerek noterlikçe tescil edilmiş sözleşmeyi, idareye vermek zorundadır."* İlgili kanun maddesindeki hükümden hareketle; Devlet İhale Kanunu'na tabi bir sözleşmenin geçerlilik şartı esasen noterde tasdiki ile mümkün olmaktadır.
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda da şekilsizlik esasına aykırılık teşkil eden şekil şartları yer almaktadır. KİK m.46'da yer alan hükme göre: *"Yapılan bütün ihaleler bir sözleşmeye bağlanır. Sözleşmeler idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması hâlinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından imzalanır. İhâle dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylaltırılması zorunlu değildir."*
- İnşaat sözleşmelerinin şekil şartına tabi olmamasının aksine özel duruma sahip olan bir diğer örnek sözleşme türü de arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleridir. Gayrimenkul satış vaadi sözleşmeleri TMK m.706, TBK m. 237, Tapu Kanunu m.26, Noterlik Kanunu m.60 ve m.89 gereğince; resmi

---

<sup>177</sup> Öngören, 2017, s. 122.

<sup>178</sup> Duman, 2015, s. 118.

<sup>179</sup> Öz, 2012, s. 5.

usule tabi olmaktadır. Bunun için söz konusu şekli şartın noterlerde veya tapu sicil müdürlüklerinde yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bu sözleşmeler herhangi bir geçerliliğe sahip olmamaktadır<sup>180</sup>.

İnşaat sözleşmelerinde yazılı veya resmi mahiyette bir şekli şartı söz konusu olmamasına rağmen taraflar kendi aralarında anlaşarak sözleşmeyi muayyen bir şekli şartına tabi tutma hakkına sahiptir. Kendi aralarında anlaşan taraflar yazılı olarak veya noter aracılığıyla yaptıkları sözleşmeyi ileri ki safhalarda tekrardan anlaşarak kaldırabilme hakkına da sahiptir<sup>181</sup>.

## **2.6. İnşaat Sözleşmesinin Unsurları**

İnşaat sözleşmesi, iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme niteliğinde olması nedeniyle ilgili tarafların karşılıklı edimleri sözleşmenin unsurlarını oluşturmaktadır. TBK m.470'deki eser sözleşmesinin tanımından da hareketle inşaat sözleşmesinin unsurları; yüklenicinin edimini oluşturan; yapıyı meydana getirme, iş sahibinin edimini oluşturan; aynı veya nakdi bir bedel ödeme ve bu iki tarafın anlaşmasından oluşmaktadır<sup>182</sup>.

Sözleşmelerin genel özelliği olan konunun kanuna aykırı olmaması hususu inşaat sözleşmeleri için de geçerlidir. İnşaat sözleşmelerinde ahlaka aykırı bir konu üzerine kurulan sözleşmeler kesin olarak geçersiz kabul edilmiştir. Örneğin; yüklenicinin işverene borcu olan inşaat eseri meydana getirilirken içerisinde yasadışı bazı faaliyetlerde kullanılmak üzere yapılan bölümler, inşaat sözleşmesinin ahlaka aykırı bir konusunun olduğunun göstergesi olmaktadır<sup>183</sup>.

### **2.6.1. Bir İnşaat Meydana Getirme**

TBK yedinci bölümde düzenlemeye tabi tutulan eser sözleşmelerinin asli konusunu oluşturan "eser" kavramı ile geniş bir çerçeve kastedilmektedir. Söz konusu kavram inşaat sözleşmelerinde bahsi geçen "inşa eseri" kavramından daha kapsamlı olmaktadır. İnşa eseri ile özellikle kastedilen "taşınmaz eser" iken "eser" kavramının içerisinde taşınır veya taşınmaz şeklinde bir ayırım mevcut bulunmayıp her ikisi de

<sup>180</sup> Erkan, Vehbi Umut, Çağıl Süt Göker, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve KDV Bakımından "İki Ayı Teslim Olduğu" Görüşü Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (344): s. 19.

<sup>181</sup> Öz, 2012, s. 14.

<sup>182</sup> Tekelioğlu, 2017, s. 161.

<sup>183</sup> Duman, 2015, s. 57.

kastedilmektedir<sup>184</sup>. Ancak özü itibariyle eser kavramı ile ifade edilmek istenen; bir sözleşme aracılığıyla sözleşmenin taraflarını oluşturan yüklenicinin, iş sahibi namına tesis etmeyi, yaratmayı yüklediği sonuç olarak açıklanmaktadır<sup>185</sup>.

Eser meydana getirme unsuru, inşaat sözleşmesinin unsurları içerisinde en tipik unsur olarak değerlendirilmektedir. İnşaat sözleşmesinde eseri meydana getirme unsuru ile ifade edilmek istenen; sadece yeni bir inşaat yapısı meydana getirmek olmamakla beraber mevcut yapı için birtakım ekleme, çıkarma, onarım, bakım gibi faaliyetleri de kapsayan geniş bir çerçeve kastedilmektedir<sup>186</sup>. Meydana getirme ifadesi aynı zamanda "yapma", "inşaa etme" kavramları ile eş anlamlı olarak kullanılmakta ve bu kavramlar birbirinin yerine geçmektedirler<sup>187</sup>.

Meydana getirme ifadesi ile önem taşıyan husus; eserin bir önceki durumu ile kıyaslandığında farklı bir sonuç ortaya çıkarıp çıkarmadığı ile alakalıdır<sup>188</sup>. Örneğin; mevcut bir yapı üzerinde gerekli restore ve tamir işleri yapıldığı takdirde eser üzerinde yapılan değişiklikler ile meydana getirme unsuru yerine getirilmiş olacaktır.

## 2.6.2. Bedel

İnşaat sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olması itibariyle yüklenicinin meydana getirdiği bir eser karşılığında iş sahibi tarafından bedel ile karşılığının taahhüt edilmesi gerekmektedir. Yapılan eser karşılığında verilecek bedel ile ilgili açıklamaların baştan kararlaştırılmış olması ve açık veya zımni olması önem arz etmemektedir. İnşaat eserinin tamamını kapsayan bir toplu fiyatlama uygulanabileceği gibi birim fiyat uygulaması da söz konusu olmaktadır<sup>189</sup>.

Eser sözleşmelerinde esas itibariyle yüklenicinin meydana getirdiği eser için iş sahibinin karşılık olarak vermesi gereken bir bedel bulunmaktadır. Eserin bedelsiz olarak meydana getirilmesi hâlinde bu sözleşme bir eser sözleşmesi niteliğinden çıkmaktadır. Bu tür sözleşmeler bedel ödemenin zorunlu olmadığı vekâlet sözleşmesi

---

<sup>184</sup> Kodakoğlu, 2007, s. 15.

<sup>185</sup> Avcı, Ali, 2015, s. 288.

<sup>186</sup> Korkmaz, Ayşegül, Sözleşmeler <<https://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozlesme.htm>> (12.04.2018).

<sup>187</sup> Kaplan, 2013, s. 52.

<sup>188</sup> Duman, 2015, s. 98.

<sup>189</sup> Karaca, Akif, " Uluslararası İnşaat Sözleşmelerinde Esasa Uygulanacak Hukuk Bakımından Fıdı Sözleşme Şartlarının Ve Möhuk M. 24/4'te Belirlenen İstisna Kuralının İncelenmesi" Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016/22 (3): s. 1494.

veya eser sözleşmesine benzeyen ancak kendine has esaslar içeren bir karma sözleşme niteliğine bürünmektedir<sup>190</sup>.

### 2.6.3. Tarafların Anlaşması

Sözleşmelerin esaslı unsurlarından birini oluşturan "taraflar arasında anlaşma unsuru", kanundaki deyişimiyle "uyuşma" ile ilgili TBK m.1/1'de ilgili hükme göre; *"Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur."* Herhangi bir sözleşmede önem arz ettiği gibi inşaat sözleşmesinde de sözleşmeyle ilgili unsurlara dair birbiri ile uyumlu ve karşılıklı irade beyanı olmalıdır<sup>191</sup>. Bir eser sözleşmesinden bahsedilmek için; eseri meydana getiren yüklenici ile kârşılığında bedel ödemeyi taahhüt eden iş sahibi arasında bir anlaşma meydana gelmesi gerekmektedir. Esas itibarıyla anlaşmanın yazılı veya sözlü yapılması ile ilgili bir kural bulunmamaktadır. Ancak anlaşmanın yazılı yapılması ileriki safhalarda ortaya çıkabilecek herhangi bir uyuşmazlık için ispat kolaylığı sağlamaktadır<sup>192</sup>.

İnşaat sözleşmesinde taraflar irade açıklamasında bulunurken kural olarak iki tarafın yüz yüze gelmesi gibi bir şart da söz konusu olmamaktadır. Telefon veya herhangi bir vasıta aracılığıyla yazışma da sözleşmenin kurulabilmesi için yeterli görülmektedir. Ancak sözleşmenin kurulması için ilgili taraflar arasında bazı asgari zorunlu noktalarda uyuşma sağlanmalıdır. Bu temel noktalar üzerinde bir uyuşmazlık durumu hâkim olduğunda sözleşmenin de kurulması söz konusu olmayacaktır<sup>193</sup>.

### 2.7. İnşaat Sözleşmesinin Hükümleri

İnşaat sözleşmesinin hükümleri, sözleşmeye taraf olan yüklenici ile iş sahibinin yapmakla yükümlü oldukları borçları ifade etmektedir. Yüklenicinin asli borcu, bir inşaat eseri meydana getirmek ve teslim etmek iken; iş sahibinin asli borcu ise bu eser karşılığında bir bedel ödemektir. Ancak tarafların bunun yanında yapmakla yükümlü oldukları yan borçları da bulunmaktadır. Özellikle yüklenici açısından bu borçlar daha kapsamlıdır.

---

<sup>190</sup> Doğancı, Doğa Ekrem, "Vekâlet Sözleşmesinin Hukuki Niteliği ve Benzer Hukuki İlişkiler İle Kârşılaştırılması" Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014 (1): ss. 95-131.

<sup>191</sup> Kocağa, 2014, ss. 65-66.

<sup>192</sup> Öngören, 2017, s. 21.

<sup>193</sup> Duman, 2015, s. 53.

### 2.7.1. Yüklenicinin Borçları

İnşaat sözleşmeleri iki tarafa borç yükleyen karma tipli sözleşmeler olması itibarıyla sözleşmenin taraflarından birini oluşturan yüklenicinin de yükümlü olduğu birtakım borçlar bulunmaktadır. TBK Eser Sözleşmeleri başlıklı yedinci bölümde yüklenicinin borçlarına ait ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre yüklenicinin inşaat sözleşmesine konu olan inşaat işini icra ederken yükümlü olduğu borçları; TBK m.471-474 arasında düzenlemeye tabi tutulmuştur. İlgili maddelerden hareketle inşaat sözleşmesinde yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu esas borcu; bir eser meydana getirme veyahut diğer bir deyişle inşaat sözleşmesinin konusu gereği inşaatı yapma ve teslim borcudur. İnşaat sözleşmesinde müteahhidin asli borcu yapı eserini meydana getirmek olmakla beraber bu edim tek başına anlam ifade etmemektedir. İnşa süreci tamamlanan bir eserin teslim edilmesiyle beraber yüklenicinin edimi yerine getirilmiş olmaktadır. Yüklenici tarafından meydana getirilen eserin teslim süresiyle ilgili düzenlemeler genellikle taraflar arasında yapılan sözleşmede belirlenmektedir<sup>194</sup>. Ancak taraflar arasında kurulan inşaat sözleşmesinde, inşaat işinin teslimi için öngörülen bir süre bulunmuyorsa TBK m.90 hükümlerinin<sup>195</sup> uygulanması gerekmektedir<sup>196</sup>.

Bir faaliyetin teslimini gerçekleştirebilmek için söz konusu işin tamamlanması gerekmektedir. Teslim kavramı ile kastedilen ise; taraflar arasında kurulan sözleşmeye konu olan işin tamamlanması ve maksadına elverişli, yararlanılabilir tarzda işverenin zilyetliğine geçirilmesidir. Bu sayede yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu edim borcunun ifası gerçekleşmiş olmaktadır<sup>197</sup>.

Yüklenicinin asli borcu olan inşaat yapma yükümlülüğünden kaynaklanan birtakım özellikler bulunmaktadır<sup>198</sup>. Yüklenicinin asli borcunu kolaylıkla yerine getirebilmesi ve yapmakla yükümlü olduğu ifasının talep edilen kalitede olmasına olanak sağlayan birtakım yükümlülükler de bulunmaktadır. Bunlar yan borçlar olarak

---

<sup>194</sup> Tekelioğlu, 2017, s. 163.

<sup>195</sup> TBK m. 90' a göre; " İfa zamanı taraflarca kararlaştırılmadıkça veya hukuki ilişkinin özelliğinden anlaşılmadıkça her borç, doğumu anında muaccel olur."

<sup>196</sup> Kaplan, 2013, s. 78.

<sup>197</sup> Kostakoğlu, 2015, s. 578.

<sup>198</sup> Turgut, 2012, s. 117.

değerlendirilmekte ve ilgili kanun maddelerinden de hareketle aşağıdaki gibi sıralanmaktadır<sup>199</sup>:

#### 2.7.1.1. Özen ve Sadakat Borcu

Yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu yapı eseri veya diğer bir deyişle inşaat faaliyeti için işine gerekli özen ve sadakati göstererek başlaması ve işi bitirmesi şeklinde birtakım sorumlulukları bulunmaktadır. Eser sözleşmelerinde yüklenici, ifa etmekle yükümlü olduğu inşaat eserini meydana getirirken iş sahibinin faydasını gözetmeli ve zararına herhangi bir eylemde bulunmamalıdır. Bu davranış esas itibarıyla yüklenicinin inşaat eserini meydana getirirken göstermesi gereken özen ve sadakat borcunu oluşturmaktadır<sup>200</sup>. TBK m.471'de yüklenicinin borçları kapsamında ele alınan özen ve sadakat borcu ile ilgili aşağıdaki düzenlemelere yer vermiştir. TBK m.471/1 ve m.471/2 hükmüne göre; *"Yüklenici, üstlendiği edimleri iş sahibinin haklı menfaatlerini gözeterek, sadakat ve özenle ifa etmek zorundadır.*

*Yüklenicinin özen borcundan doğan sorumluluğunun belirlenmesinde, benzer alandaki işleri üstlenen basiretli bir yüklenicinin göstermesi gereken meslekî ve teknik kurallara uygun davranışı esas alınır."*

şeklinde açıklamalar yer almaktadır. İlgili kanun hükmünden hareketle; bir inşaat faaliyetini icra eden yüklenicinin sadece iş yapması yeterli görülmeyip bunun yanında ayrı yüküm olarak işini icra ederken gereken özeni göstererek titizlikle faaliyetlerini tamamlaması beklenmektedir<sup>201</sup>.

Yüklenici yükümlü olduğu özen borcunu zedelemesi hâlinde hem sözleşme hem de icra edilen işin niteliğiyle alakalı zararlar doğmaktadır. Ortaya çıkan bu zararların tamamı için yüklenici sorumlu olmaktadır<sup>202</sup>. İş sahibi yüklenicinin yapma edimine bıraktığı inşaat faaliyeti için gerekli özenin gösterilip gösterilmediğini tespit etmek amacıyla denetleme hakkına da sahip olmaktadır<sup>203</sup>.

İnşaat sözleşmelerinde yüklenicinin işini icra ederken özenle yapma yükümünün yanında sadakat borcu da bulunmaktadır. Sadakat yükümü ile kastedilen; yüklenicinin

<sup>199</sup> Kaplan, 2013, s. 56.

<sup>200</sup> Avcı, Ali, Türk Borçlar Kanununda Yüklenicinin Sadakat ve Özen Borcu, <<http://tbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-119-1499>> (08.05.2018).

<sup>201</sup> Turgut, 2012, s. 118.

<sup>202</sup> İpek, Eyüp, "Eser Sözleşmelerinde Müteahhidin Özen Borcu" İstanbul Barosu Dergisi, 2007/81 (2): s. 543.

<sup>203</sup> Kostakoğlu, 2015, s. 322.

asli edimi olan inşaatı yapma borcunun yanı sıra iş sahibinin bütün sahalardaki menfaatlerine sahip çıkma ve inşaat sözleşmesi dolayısıyla bulunduğu konumu kendi menfaatine kullanmaması olarak açıklanmaktadır<sup>204</sup>.

#### 2.7.1.2. Gerekli Malzeme Araç ve Gereçlere İlişkin Borçları

Yapı eserinin inşaa edilip ortaya çıkarılması için gerekli olan araç, gereç ve malzeme kelimeleri pratikte bir arada kullanılmasına rağmen teorik olarak farklı anlamları ifade etmektedirler. İnşaat eseri ile ilişkili olarak tanımlamalar yapıldığında araç ve gereç kavramı; inşaat eserinin oluşturulması için ihtiyaç duyulan ve eser oluşturulduktan sonraki aşamalarda da eserden kopabilen, eserin içeriğini oluşturmayan nesneleri ifade etmektedir. Malzeme sözcüğü ise; inşaat eserinin tamamlanması için eserin içerisine eklenmesi gereken, onunla birlikte ahenkleşen ve bütün olan nesneleri ifade etmektedir<sup>205</sup>.

TBK m.471/1'de müteahhidin inşaat işinde kullanacağı araç ve gereçlerin temini ile ilgili hüküm yer almaktadır. İlgili hükme göre; *"Aksine âdet veya anlaşma olmadıkça yüklenici, eserin meydana getirilmesi için kullanılacak olan araç ve gereçleri kendisi sağlamak zorundadır."* ifadesi yer almaktadır. İlgili madde uyarınca inşaat sözleşmesine konu olan bir inşaat işini yapmak isteyen yüklenici işin başlangıcından bitimine kadar iş ile ilgili gerekli olan bütün malzemeleri kendi temin etmekle yükümlüdür. Ayrıca yüklenici sağlamakla yükümlü olduğu bu araç ve gereçleri işin niteliğine göre gereken miktarlarda sağlamalıdır. İnşaat işi icra edilirken kullanılacak malzemelerde bir eksiklik söz konusu olduğunda bu durum işin aksamasına ve dolayısıyla gecikmelere sebebiyet vermektedir. Yapıyı meydana getirmek için malzemeleri temin etme yükümlülüğü yükleniciye ait olduğundan böyle bir aksama durumunda da yüklenici iş sahibine karşı sorumlu olmaktadır<sup>206</sup>.

İnşaat eserini inşa etmek üzere kullanılacak malzemenin ayıplı olması durumunda ise yüklenici ve iş sahibinin yükümlülükleri ile ilgili düzenlemeler TBK m.472'de yer almaktadır. Buna göre; *"Malzeme yüklenici tarafından sağlanmışsa yüklenici, bu malzemenin ayıplı olması yüzünden iş sahibine karşı, satıcı gibi sorumludur."*

<sup>204</sup> Turgut, 2012, s. 121.

<sup>205</sup> Aydemir, Efrail, Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku, (1. Baskı) Adalet Yayınevi, Ankara 2009, s. 241.

<sup>206</sup> A.g.e.

### 2.7.1.3. İşi Bizzat Yapma veya Kendi Yönetimi Altında Yaptırmak Borcu

Türk Borçlar Kanunu m.471/3'e göre; *"Yüklenici, meydana getirilecek eseri doğrudan doğruya kendisi yapmak veya kendi yönetimi altında yaptırmakla yükümlüdür. Ancak, eserin meydana getirilmesinde yüklenicinin kişisel özellikleri önem taşııyorsa, işi başkasına da yaptırabilir."* Kanun hükmünden hareketle kanun koyucu, yüklenicinin asli borcu olan eseri meydana getirme borcunun bizzat kendisi tarafından ifa edilmesini veya kendi yönetiminde çalışanları yöneterek ifa etmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bir diğer deyişle kanun koyucu, yüklenicinin kişiliğini karine olarak kabul etmektedir<sup>207</sup>.

Ancak inşaat sözleşmesi ile öngörülen ve sözleşmeye konu olan bir inşaat işinin tamamen yüklenici tarafından icra edilmesi mümkün olmamaktadır. TBK m.471/3'de de bunu destekleyecek hükümler yer almaktadır. Yapılacak işin niteliği ile ilgili genel olarak fiziki veya fikri olarak destek verecek bir çalışma grubuna ihtiyaç doğmaktadır. Yalnızca estetik ve sanat yönü yüksek terzilik, heykeltıraşlık gibi mesleklerde işi bizzat yapma borcu gereğince yerine getirilebilmektedir<sup>208</sup>.

Yüklenicinin inşaat eserini bizzat ifa etmek ile yükümlü olması hâlinde; inşaat işinin yürütüldüğü sırada yardımcı olabilecek kişilerin çalıştırılmasının herhangi bir sakıncası bulunmamaktadır. Özellikle günümüz modern şartlarındaki teknik birikimler düşünüldüğünde; yüklenicinin bir inşaat eseri meydana getirirken yardım almaması olanaksızdır. Büyük işletmelerinin yanı sıra küçük işletmeler dahi çırak veya kalfa şeklindeki yardımcılara ihtiyaç duymaktadır<sup>209</sup>.

### 2.7.1.4. Ayıptan Doğan Borçları

Ayıp kelimesi genel olarak, sözleşmede edimleri belirlenen bir eserin dürüstlük kuralına riayet etmeksizin yükümlü olduğu mahiyetleri taşımaması olarak tanımlanmaktadır. Bir eserin ayıplı olduğunu anlamak için bütün somut sözleşme bağlantıları ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmalıdır. Bunun nedeni bütün sözleşme tipleri için muayyen ve geçerli bir ayıbın söz konusu olmamasıdır<sup>210</sup>.

<sup>207</sup> Avcı, Mehmet Özgür, "Eser Sözleşmesinde Yüklenicinin Şahsen İfa Borcu" Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016/22 (3): s. 306.

<sup>208</sup> Turgut, 2012, s. 123.

<sup>209</sup> Kılıçoğlu, Ahmet, Müteahhidin Eseri Şahsen Yapma veya Kendi İdaresi Altında Yaptırma Borcu, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/311/2986.pdf>> (08.05.2018).

<sup>210</sup> Duman, 2015, s. 773.

Yüklenicinin ayıptan doğan borçları, onun teslim borcunun tamamlayıcısı olarak meydana gelmektedir. Yüklenicinin ayıp sebebiyle borcuna ilişkin hükümler TBK m.474-484 arasında düzenlemeye tabi tutulmuştur<sup>211</sup>.

Yüklenicinin inşaat ayıplarına karşı sorumlu tutulabilmesi için söz konusu birtakım maddi ve şekli şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu şartlar içerisinde maddi şartların unsurları<sup>212</sup>:

- *İnşaatin sona erdirilerek teslim edilmiş olması gerekmektedir.*
- *İnşaat eseri ayıplı olmalıdır.*
- *İnşaat eserindeki ayıp iş sahibine atfedilmemelidir.*
- *İnşaat eserinin ayıplı olması nedeniyle sorumluluktan doğan haklar zamanaşımına uğramamış olmalıdır.*

Şekli şartlar ise;

- *Yapı sahibinin inşaatı gözden geçirerek inşaatı muayene etme yükümlülüğü*
- *İnşaat eserinde eğer ayıp var ise bunu iş sahibine bildirme*<sup>213</sup>

Yüklenicinin ayıba karşı tekeffül borcu ve haklarına ilişkin ayrıntılı açıklamalara "İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi" başlıklı bölümde "İnşaatin Ayıplı Olması Sebebiyle İş Sahibinin Sözleşmeden Dönmesi" başlığı adı altında diğer önemli hususlara yer verilecektir.

#### **2.7.1.5. İnşaata Zamanında Başlama ve Bitirme Borcu**

Yüklenicinin asli borcunu yerine getirmesi için öncelikli olarak inşaat işine zamanında başlayarak ilk adımı atması gerekmektedir. İşe başlama tarihi belirli olduğu durumlarda, yüklenici bu tarihte eserini inşaa etmeye başlamalıdır. İşe başlama vakti ile ilgili taraflar belirli bir takvim günü belirleyebileceği gibi, işin başlangıç tarihini farklı bir vakaya da bağlayabilir<sup>214</sup>. Ancak işe başlama konusunda bir tarih kararlaştırılmadığı durumda TBK m.90 hükmüne göre; *"İfa zamanı taraflarca kârarlaştırılmadıkça veya*

<sup>211</sup> Kocağa, 2014, s. 138.

<sup>212</sup> Kaplan, 2013, s. 112; Kocağa, 2014, s. 139.

<sup>213</sup> İlgili şekli şart ile ilgili hüküm TBK 474. maddede yer almaktadır. TBK m. 474 1. fıkra uyarınca; *"İş sahibi, eserin tesliminden sonra, işlerin olağan akışına göre imkân bulur bulmaz eseri gözden geçirmek ve ayıpları varsa, bunu uygun bir süre içinde yükleniciye bildirmek zorundadır."*

<sup>214</sup> Aydın, Öztürk, "Yüklenicinin İşe Başlama ve Devam Borcunun Hukuki Niteliği ve Sonuçları" Fatih Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014 (2): ss. 69-89.

*hukuki ilişkinin özelliğinden anlaşılmadıkça her borç, doğumu anında muaccel olur."* İlgili hükümden de hareketle işe hemen başlanması gerekmektedir.

Bir eser meydana getirme edimine sahip olan yüklenici bu faaliyetine zamanında başlama ve bitirme borcu ile yükümlü olmaktadır. Bu eylemi gereğince yerine getirmediği takdirde iş sahibinin sözleşmeden dönme hakkı doğmaktadır. Bu husus TBK m.473/1'de hükme bağlanmıştır<sup>215</sup>.

Buna göre; *"Yüklenicinin işe zamanında başlamaması veya sözleşme hükümlerine aykırı olarak işi geciktirmesi ya da iş sahibine yüklenemeyecek bir sebeple ortaya çıkan gecikme yüzünden bütün tahminlere göre yüklenicinin işi kararlaştırılan zamanda bitiremeyeceği açıkça anlaşılırsa, iş sahibi teslim için belirlenen günü beklemek zorunda olmaksızın sözleşmeden dönebilir."*

### **2.7.2. İş Sahibinin Borçları**

İnşaat sözleşmesi dolayısıyla iş sahibinin yükümlü olduğu borç esas olarak; sözleşmenin unsurlarından biri olan bedel ödeme borcudur. Yüklenici, emeği sonucu ortaya çıkardığı eseri için miktar itibarıyla işin niteliğine göre para şeklinde bir bedel kârşılığı elde etmektedir. Bedelin para yerine farklı türlerde kârşılık bulması hâlinde inşaat sözleşmeleri saf eser sözleşmesi niteliğinden çıkmaktadır. Uygulamada bu tarz örneklerle genellikle arsa payı kârşılığı inşaat sözleşmelerinde rastlanmaktadır. Arsa payı kârşılığı inşaat sözleşmelerinde iş sahibi edimi para şeklinde bir bedel ödemek olmayıp arsa payı verilmesi ile kârşılık bulmaktadır<sup>216</sup>.

İş sahibinin ödeyeceği bedelin belli olup olmamasıyla ilgili hususlar TBK m.480-481'de düzenlemeye tabi tutulmuştur. TBK m.480/1'e göre; *"Bedel götürü olarak belirlenmişse yüklenici, eseri o bedelle meydana getirmekle yükümlüdür. Eser, öngörülenden fazla emek ve masrafi gerektirmiş olsa bile yüklenici, belirlenen bedelin artırılmasını isteyemez."*

Bedelin önceden belirlenmediği durumlarda ise, TBK m.481'de ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre; *"Eserin bedeli önceden belirlenmemiş veya yaklaşık olarak belirlenmişse bedel, yapıldığı yer ve zamanda eserin değerine ve yüklenicinin giderine bakılarak belirlenir."*

---

<sup>215</sup> Öngören, 2017, s. 58.

<sup>216</sup> Öz, 2012, s. 53.

Yüklenicinin meydana getirdiği eser için iş sahibinin bedel ödeme borcunun ne zaman doğacağı ile ilgili düzenleme ise TBK m.479'da yer almaktadır. Buna göre; *"İş sahibinin bedel ödeme borcu, eserin teslimi anında muaccel olur. Eserin parça parça teslim edilmesi kararlaştırılmış ve bedel parçalara göre belirlenmişse, her parçanın bedeli onun teslimi anında muaccel olur."*

İş sahibinin genel olarak yükümlü olduğu asli borcu bedel ödemek olmakla birlikte ifa etmekle yükümlü olduğu bunun dışında başka borçları da bulunmaktadır. Bu borçlar, bazı yan yükümlülüklerden ve koruma yükümlülüğünden oluşmaktadır. Bu yükümlülükler kapsamında; iş sahibinin inşaat eserinin meydana getirilmesi için gerekli olan malzemeyi temin etme ve korumanın yanı sıra hem yüklenici hem de işin icra edilmesine yardımcı olan diğer kişilerin hayatı ve sağlığı hakkında önlemler alması da gerekmektedir<sup>217</sup>.

## **2.8. İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi**

İnşaat sözleşmelerinin sona ermesini gerektiren farklı türde birçok sebep bulunmaktadır. Bu sebeplerin en tipik olanı; tarafların karşılıklı olarak edimlerini yerine getirmesi sonucu ile oluşan "sözleşmenin ifası" dır. Ancak genel itibariyle inşaat sözleşmelerinin sona ermesi; sözleşmenin ilgili tarafları arasında iç veya dış faktörler sebebiyle uyuşmazlık olması ve sorunun mahkemeye taşınmasından kaynaklı olarak ortaya çıkmaktadır<sup>218</sup>.

O hâlde inşaat sözleşmelerinin sona erme hâlleri genel başlıklar hâliyle; kanunen sona erme hâlleri, yükleniciden kaynaklanan sona erme hâlleri, iş sahibinden kaynaklanan sona erme hâlleri ve tarafların kendi aralarında anlaşarak inşaat sözleşmesini ortadan kaldırması olarak sıralamak mümkün olmaktadır.

### **2.8.1. Kanunen Sona Erme Hâlleri**

Yüklenici ile iş sahibi arasında kurulan inşaat sözleşmeleri çeşitli şekillerde sona erebilmektedir. İnşaat sözleşmelerinin sona erme türlerinden biri de bu sözleşmelerin bazı kanuni hâller dolayısıyla sona ermesidir. Kanunen sona erme hâlleri; yüklenicinin şahsından doğan imkânsızlık ile ifade imkânsızlık olarak iki kısımda incelenmektedir.

---

<sup>217</sup> Kocağa, 2014, s. 171.

<sup>218</sup> Öngören, 2017, s. 266.

### 2.8.1.1. Yüklenicinin Şahsından Doğan İmkânsızlık

Yüklenicinin borçlu olduğu inşaat eserini oluştururken kendi şahsından kaynaklanan imkânsızlıkların ortaya çıkması hâlinde inşaat sözleşmeleri sona erebilmektedir. TBK m.486'da konuyla ilgili yer alan hükme göre:

*"Yüklenicinin kişisel özellikleri göz önünde tutularak yapılmış olan sözleşme, onun ölümü veya kusuru olmaksızın eseri tamamlama yeteneğini kaybetmesi durumunda kendiliğinden sona erer. Bu durumda iş sahibi, eserin tamamlanan kısmından yararlanabilecek ise, onu kabul etmek ve karşılığını vermekle yükümlüdür."*

İlgili kanun hükmünden hareketle inşaat sözleşmeleri; yüklenicinin ölümü ve eseri icra ederken kendi kusuru dışında inşaatı tamamlayabilme becerisini yitirmesi sonucu kanunen sona ermektedir<sup>219</sup>.

TBK m.486'da da belirtilen iki durum ayrı ayrı incelendiğinde; yüklenicinin ölümü kural olarak iş sahibi ve yüklenici arasında kurulan inşaat sözleşmesini sona erdirmemektir. Yüklenicinin ölümü ile beraber inşaat sözleşmesinde yer alan hak ve yükümlülükler onun mirasçılara geçmektedir. Ancak sözleşmede yer alan inşaat eserini meydana getirmede yüklenicinin kişiliği ve yeteneği esas olarak baz alınmışsa yapılması gereken eser borcu için mirasçılar herhangi bir zorlamaya tabi tutulamaz. Dolayısıyla iş sahibi, yüklenicinin meydana getirdiği eserden yararlandığı kısımlar için onun mirasçılara bedel ödemekle yükümlüdür<sup>220</sup>.

Yüklenicinin şahsından ötürü kaynaklanan bir diğer sona erme hâli ise, onun inşaatı tamamlama becerisini yitirmesidir. Yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu inşaat işinin niteliği onun şahsi yeteneği göz önünde bulundurularak verildiği taktirde; yüklenici bu faaliyeti devam ettirebilme becerisini yitirdiğinde inşaat sözleşmesi son bulmaktadır. Ancak yüklenicinin işi devam ettirememesi kendi şahsındaki bir kusurdan dolayı meydana gelmemelidir. Aksi takdirde iş sahibinin mağdur olması sebebiyle ortaya çıkan zarardan ve sözleşmede taraflarca belirlenen cezadan yüklenici sorumlu tutulur<sup>221</sup>.

Yüklenicinin şahsından kaynaklı bir diğer sona erme hâli de onun acze düşmesidir. Yüklenicinin acze düşmesi ile iş sahibi, talep ettiği teminatı alamaması

<sup>219</sup> Kostakoğlu, 2015, s. 701.

<sup>220</sup> Öz, 2012, s. 231; Kostakoğlu, 2015, s. 702.

<sup>221</sup> A.g.e.

durumunda sözleşme feshedilebilir. Yüklenicinin aczi ile ilgili hükümler TBK m.98'de hükme bağlanmıştır. TBK m.98/1 ve m.98/2 uyarınca;

*"Karşılıklı borç yükleyen bir sözleşmede, taraflardan birinin borcunu ifada güçsüzlüğe düşmesi ve özellikle iflas etmesi ya da hakkındaki haciz işleminin sonuçsuz kalması sebebiyle diğer tarafın hakkı tehlikeye düşerse bu taraf, kârşu edimin ifası güvence altına alınıncaya kadar kendi ediminin ifasından kaçınabilir. Hakkı tehlikeye düşen taraf, ayrıca uygun bir sürede istediği güvence verilmezse sözleşmeden dönebilir."*

İlgili madde hükmünden hareketle; yüklenicinin iflas etmesi üzerine, iş sahibinin sahip olduğu haklar müflis veya iflas dairesinden alınan teminat ile güvence altına alınmaktadır. Teminat talebinin uygun bir zaman içerisinde verilmemesi hâlinde de kanun koyucu iş sahibine sözleşmeden dönme hakkını vermektedir<sup>222</sup>.

#### **2.8.1.2. İfade İmkânsızlık**

İnşaat sözleşmesinin kanunen sona erme hâllerinden biri de ifade imkânsızlık sebebiyle vuku bulmaktadır. İfade imkânsızlık ile kastedilen, yükümlü olunan bir edimi yerine getirirken sonradan beliren hadiseler sebebiyle hem objektif hem de devamlı bir şekilde sürdürme olanağının ortadan kalkmasıdır. İfa imkânsızlığı ile ilgili hükümler TBK m.112 ve m.136'da genel olarak düzenlemeye tabi tutulmuş ise de bu hükümler inşaat sözleşmeleri için de geçerli olmaktadır. Ayrıca TBK eser sözleşmesinde de ilgili düzenlemeler ve hükümler yer almaktadır<sup>223</sup>.

İfade imkânsızlık nedeniyle inşaat sözleşmelerinin sona ermesinin hâli, inşaat faaliyeti sürerken yüklenicinin kusuru bulunmaksızın beklenmedik bir sebep diğer bir deyişle kazara eserin yok olmasıdır. TBK m.483/1'e göre; *"Eser teslimden önce beklenmedik olay sonucu yok olursa iş sahibi, eseri teslim almada temerrüde düşmedikçe yüklenici, yaptığı işin ücretini ve giderlerinin ödenmesini isteyemez. Bu durumda malzemeye gelen hasar, onu sağlayana ait olur."* TBK m.483 hükmünde yer alan "beklenmedik olay" ile ifade edilmek istenen esasen; inşaat eserinin yok olmasının nedenini iş sahibi veya yükleniciye yüklememektir<sup>224</sup>. TBK m.483 hükmü, eserin teslim edilmesinden önce bir kaza sonucu eserde zarar olduğu zaman bunu yüklenicinin

<sup>222</sup> Kostakoğlu, 2015, s. 703.

<sup>223</sup> A.g.e.

<sup>224</sup> Kocağa, 2014, s. 229.

üstlenmesi gerektiğini öngörmektedir. Bu madde hükmünün gerekçesi esasen yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu inşaat yapma borcunun hukuki neticesi ile ilişkili olmasından kaynaklanmaktadır<sup>225</sup>.

İnşaat eserinin meydana getirilmesinde yüklenicinin kusurlu olduğu durumda veyahut yüklenici kusursuz olduğunu kanıtlayamayacak bir hâle düşer ise; inşaat işinin tamamlanamamasından ötürü iş sahibine yüklenen zararı tazmin etmek zorunda olacaktır. Yüklenicinin kusurundan kaynaklanan ifa imkânsızlığı ile ilgili düzenlemeler ise TBK m.112'de yer almaktadır<sup>226</sup>.

TBK m.485'de sözleşmenin sona erme hâllerinden; iş sahibi yüzünden ifanın imkânsızlaşması ile ilgili hükümler yer almaktadır. Buna göre; *"Eserin tamamlanması, iş sahibi ile ilgili beklenmedik olay dolayısıyla imkânsızlaşırsa yüklenici, yaptığı işin değerini ve bu değere girmeyen giderlerini isteyebilir."* Ancak inşaatın yok olması ve yeniden yapılmasının imkânsızlaşmasının iş sahibi ile alakalı beklenmedik bir olay ile meydana gelmesi hâlinde TBK m.483/1 ve TBK m.485'ten hangisinin uygulanacağı ile ilgili görüş ayrılıkları bulunmaktadır<sup>227</sup>.

## **2.8.2. İş Sahibinin Sona Erdirmesi Hâlleri**

İnşaat sözleşmelerinin sona ermesine neden olan bir diğer hâl ise bu sözleşmelerin iş sahibinden kaynaklı olarak sona ermesidir. Sözleşmenin taraflarından birini oluşturan iş sahibi, aşağıda sıralanan çeşitli sebepler dolayısıyla sözleşmeden dönme ve sözleşmeyi feshetme hakkına sahiptir. Özellikle iş sahibinin, tazminat ödeyerek sözleşmeyi feshetme hakkı sadece kendine özgü bir haktır. Yüklenicinin bu şekilde sözleşmeyi feshetme hakkı bulunmamaktadır.

### **2.8.2.1. İnşaatın Ayıplı Olması Sebebiyle İş Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı**

Yüklenicinin yapmakla yükümlü olduğu inşaat işinin ayıplı olması hâlinde iş sahibinin sözleşmeden dönme hakkı bulunmaktadır. TBK m.475'de inşaatın ayıplı olması hâlinde iş sahibine bazı seçimlik haklar verilmektedir<sup>228</sup>. İlgili madde hükmüne göre;

---

<sup>225</sup> Kaplan, 2013, s. 232.

<sup>226</sup> Öz, 2012, s. 230.

<sup>227</sup> Kocağa, 2014, s. 230.

<sup>228</sup> Şahin, Turan, " Borçlar Kanunu Ve 6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu Kapsamında Yüklenicinin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu" Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011/1 (2): s. 141.

*"Eserdeki ayıp sebebiyle yüklenicinin sorumlu olduğu hâllerde iş sahibi, aşağıdaki seçimlik haklardan birini kullanabilir:*

1. *1.Eser iş sahibinin kullanamayacağı veya hakkaniyet gereği kabule zorlanamayacağı ölçüde ayıplı ya da sözleşme hükümlerine aynı ölçüde aykırı olursa sözleşmeden dönme.*
2. *Eseri alıkoyup ayıp oranında bedelden indirim isteme.*
3. *Aşırı bir masrafı gerektirmediği takdirde, bütün masrafları yükleniciye ait olmak üzere, eserin ücretsiz onarılmasını isteme"*

TBK m.475/1-(1)'de ifade edildiği üzere; muayyen ölçülerde inşaat eserinin ayıplı olması hâlinde iş sahibinin sözleşmeden dönme hakkı haizdir. Ancak kanun hükmünde belirtilen inşaat işi ifade edildiği ölçüde ayıplı ya da sözleşmeye aykırılık teşkil etmiyorsa iş sahibinin sözleşmeden hakkı bulunmamaktadır<sup>229</sup>. İnşaat eserinin ayıplı olma ölçüsü ise, hâkim tarafından doğruluk hakikatine göre yüklenici ve iş sahibinin müteakabil menfaatleri göz önünde bulundurularak tespit edilmektedir<sup>230</sup>.

İş sahibinin, inşaat eserinin ayıplı olması nedeniyle sözleşmeden dönme hakkı kullanabilmesi için tabi olduğu herhangi bir şekli şart bulunmamaktadır. Ancak ispat kolaylığı bakımından sözleşmeden dönmenin yazılı şekil veya noter aracılığı ile yapılması iş sahibine avantajlar sağlamaktadır<sup>231</sup>.

#### **2.8.2.2. İş Sahibinin Tazminat Ödemek Suretiyle Sözleşmeyi Feshetme Hakkı**

İnşaat sözleşmeleri de diğer sözleşmeler gibi süresinden önce sona erebilmektedir. TBK m.484'de yer alan hüküm inşaat sözleşmelerinin vaktinden önce sona erebileceğinin yasal boyutunu oluşturmaktadır. TBK m.484 uyarınca; *"İş sahibi, eserin tamamlanmasından önce yapılmış olan kısmın kârşılığını ödemek ve yüklenicinin bütün zararlarını gidermek koşuluyla sözleşmeyi feshedebilir."* İlgili kanun maddesinde de yer aldığı üzere inşaat sözleşmesi, herhangi bir koşula tabi olmadan iş sahibi tarafından feshedilebilir<sup>232</sup>.

İş sahibi tarafından sözleşmeyi feshetme hakkı; kanunen, iş sahibi ve yüklenici tarafından sözleşmeden dönme haklarından farklılıklar göstermektedir. Bu farklılıklardan biri; bu sözleşmelerin geçmişe etkili olmayıp ileriye etkili olarak sona

<sup>229</sup> Kocağa, 2014, s. 260.

<sup>230</sup> A.g.e.

<sup>231</sup> Ökten Çevik, Seda, Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu, <<http://www.aslikaratas.av.tr/eser-Sozlesme.html>> (25.06.2018).

<sup>232</sup> Kaplan, 2013, s. 241.

ermesinden kaynaklanmaktadır. İnşaat işi için tamamlanan kısmın karşılığının ödenmesi bu özelliğin yansıması olmaktadır. Diğer farklılık ise, yüklenici inşaatı yapma borcu ile alakalı bir aykırılık davranışı içerisinde olmasa dahi iş sahibi keyfi olarak sözleşmeyi sona erdirmeye hakkına sahip olabilmektedir. Bu hak yalnızca iş sahibine özgü olmakta ve fesih için herhangi bir şartın beyanına gerek olmamaktadır. Yüklenici inşaatı meydana getirme edimini özen borcuna riayet ederek yapmış olsa dahi iş sahibinin tazminat karşılığında aralarındaki inşaat sözleşmesini feshetme hakkı bulunmaktadır<sup>233</sup>.

### **2.8.2.3. Yüklenicinin İnşaatı Teslim Borcunun İfasında Temerrüde Düşmesi Sebebiyle İş Sahibinin Sözleşmeden Dönme Hakkı**

Yüklenici, yapmakla yükümlü olduğu inşaat eserini bitirememesi veya bitirdiği hâlde teslimde gecikmesi hâlinde, temerrüde düşmektedir. Yüklenicinin bu kusuru aynı zamanda sadakat ve özen borcuna riayet etmediğinin göstergesidir<sup>234</sup>. İnşaat sözleşmesinin tabi olduğu hükümler içerisinde yüklenicinin temerrüdü ile ilgili özel hükümler<sup>235</sup> yer almamaktadır. Bu nedenle yüklenicinin temerrüdü söz konusu olduğunda TBK m.117-122 arasında yer alan genel hükümler ve TBK m.123-125 arasında yer alan karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerde borçlunun temerrüdüne dair hükümler uygulanmaktadır<sup>236</sup>.

İş sahibinin yüklenicinin teslim borcu dolayısıyla temerrüde düşmesinde sözleşmeyi sona erdirebilmesi için bazı şartların gerçekleşmiş olması gerekmektedir. İnşaat eserini teslim etme borcunu yerine getirmede temerrüde düşmüş sayılmasının koşulları<sup>237</sup>:

- Meydana getirilen inşaat eseri teslim edilmemiş olmalıdır.

<sup>233</sup> Turgut, 2012, s. 233.

<sup>234</sup> Tunç, Aybike, "İş Sahibinin İfa Zamanından Önce Sözleşmeden Dönme Hakkı (TBK md. 473/I)" Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016 (1): s. 253.

<sup>235</sup> Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu' nun vermiş olduğu 25.01.1984 tarih, 1983/3 esas ve 1984/1 sayılı kararda da bu husus kabul edilmiş ve şu ifadelere yer verilmiştir: "*Tam karşılıklı sözleşmelerden olan istisna sözleşmelerinde borçlunun (müteahhidin) kendi kusuruyla işi teslim gününde bitirmeyerek temerrüde düşmesinin hukuki sonuçları hakkında Borçlar Kanunu'nda özel bir hüküm yer almamaktadır. Genel hükümlerde (madde 106-108.) tam karşılıklı sözleşmelerde borçlunun temerrüdü düzenlenmiştir. O hâlde, ortada kanun boşluğu yoktur ve Hukuk Genel Kurulu kârarında da belirtildiği üzere, içtihadı birleştirmeye konu olaylarda uygulanacak kanun hükümleri Borçlar Kanunu' nun 106-108. maddeleridir. Çünkü, bir konu hakkında kanunda hiç hüküm bulunmadığı hâllerde kanun boşluğundan söz edilebilir. Olaya uygulanabilecek kanun hükümleri bulunduğu göre, hakim görevi, her şeyden önce bu hükümleri uygulamaktır. Az önce belirtildiği üzere, kıyas yoluyla kanun boşluğunun doldurulması, ancak konu hakkında uygulanacak bir hükmün bulunmaması hâlinde mümkündür.*"

<sup>236</sup> Kocağa, 2014, s. 259.

<sup>237</sup> A.g.e.

- Meydana getirilen inşaat eseri için teslim borcunun ifasının olanaksız olmaması gerekmektedir.
- Meydana getirilen inşaat eseri için yüklenicinin teslim borcunu yerine getirmenin tahakkuk olmaması gerekmektedir.
- Yüklenicinin meydana getirdiği inşaat eserinin teslim edilmemesi hukuka aykırı olmamalıdır.
- İş sahibinin, yükleniciyi inşaat eserini teslim ifasında uyarıda bulunması gerekmektedir.

Söz konusu koşulların gerçekleşmesi hâlinde yüklenici temerrüde düşmekte ve iş sahibi de TBK m.125'de yer alan seçimlik haklarını kullanma ayrıcalığına sahip olmaktadır<sup>238</sup>.

Eser sözleşmeleri tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler olması itibariyle yüklenicinin temerrüde düşmesi durumunda iş sahibinin sözleşmeden dönmesi önemli iki netice meydana getirmektedir: İlk olarak; sözleşmenin tarafları karşılıklı olarak yükümlü oldukları edimleri ifa etme sorumluluğundan kurtulmaktadırlar. İkinci olarak ise taraflar önceden ifa ettikleri edimlerin iadesini karşılıklı olarak yerine getirmektedirler. Bu hukuki sonuçlar sırasıyla sözleşmenin ileriye ve geçmişe etkili sonuçları ile bağlantılı olmaktadır<sup>239</sup>.

İş sahibinin sözleşmeden dönmeye karar vermesi üzerine ilgili kararını vakit geçmeden ivedi<sup>240</sup> bir şekilde yükleniciye bildirmesi gerekmektedir. İş sahibinin böyle bir durumda derhâl bildirme yükümlülüğü TBK m.125/2'de de hükme bağlanmıştır.

---

<sup>238</sup> Başaran, Zeynep Sümeyra, "İnşaat Sözleşmesinde Yüklenicinin Temerrüdünün Koşulları" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017/19, s. 1335.

<sup>239</sup> Hudatlı, 2016, s. 97.

<sup>240</sup> "Süresinde fesih (bozma) bildiriminde bulunulmadan ve daha sonra borcun (edimin) yerine getirilmesi için süre verilmeden dava açılması doğru değildir." (Yargıtay 13. HD. 27/04/1987, 1346/2534)  
"Somut olayda eserin tamamlanarak teslim edileceği tarih kesin bir biçimde kararlaştırılmış olduğundan davalı ve karşılık davacının, yükleniciye sözleşmenin yerine getirmesi için ayrıca bir süre tanınmasına veya uygun bir sürenin belirlenmesi için hakimden istekte bulunmasına gerek yoktur." (Yargıtay 15. HD. 25/02/1998, 497/672)

#### **2.8.2.4. İş Sahibinin Yüklenicinin İş Vadeye Yetiştiremeyeceğinin Anlaşılması Veya İş Zamanında Başlamaması Üzerine Sözleşmeden Dönme Hakkı**

TBK m.473/1 uyarınca;

*"Yüklenicinin işe zamanında başlamaması veya sözleşme hükümlerine aykırı olarak işi geciktirmesi ya da iş sahibine yüklenemeyecek bir sebeple ortaya çıkan gecikme yüzünden bütün tahminlere göre yüklenicinin işi kararlaştırılan zamanda bitiremeyeceği açıkça anlaşılırsa, iş sahibi teslim için belirlenen günü beklemek zorunda olmaksızın sözleşmeden dönebilir."*

Yüklenici inşaat işini teslim tarihini belirtmediği ya da taraflar arasında kârarlaştırılan zamanda yüklenici işe başlamazsa, iş sahibinin böyle bir sözleşmeden dönme hakkı bulunmaktadır. Ancak iş sahibinin bu gerekçelerle sözleşmeden dönme hakkına sahip olabilmesi için aşağıdaki şartlar vuku bulmalıdır<sup>241</sup>:

- Yüklenici inşaat işine başlarken belirlenen sürenin dışına çıkarak gecikmesinin yanı sıra inşaat işini teslim edebilme olanağı da olmamalıdır.
- İş sahibi süre konusunda yükleniciye ikazda bulunarak ona ilave süre vermelidir.
- İnşaat işinin teslim edilmesi gereken tarih tamamlanmamalıdır.
- İnşaat işi nedeniyle oluşan gecikme iş sahibinin riziko sahasında ortaya çıkmamalıdır.

#### **2.8.2.5. Yaklaşık Bedelin Aşılması Durumunda İş Sahibinin Sözleşmeyi Bozma Hakkı**

TBK m.482/1 uyarınca; *"Başlangıçta yaklaşık olarak belirlenen bedelin, iş sahibinin kusuru olmaksızın aşırı ölçüde aşılabacağı anlaşılırsa iş sahibi, eser henüz tamamlanmadan veya tamamlandıktan sonra sözleşmeden dönebilir."* Yaklaşık bedelin aşılması ile beraber iş sahibinin sözleşmeden dönme hakkı elde edebilmesi için bir

---

<sup>241</sup> Duman, 2015, s. 381.

takım şartların sağlanmış olması gerekmektedir. Bu şartlar ilgili kanun hükmündeki ifadede de yer aldığı gibi aşağıdaki gibi açıklanmaktadır<sup>242</sup>:

- Eserin giderleri başlangıçta yaklaşık olarak belirlenmiş olmalı veya yaklaşık keşif bedeli olarak tespit edilmelidir.
- Yaklaşık olarak tespit edilen bedelin aşırı ölçüde aşılmış olması gerekmektedir.
- Yaklaşık olarak tespit edilen bedel ölçüsünün aşılmasına iş sahibi neden olmamalıdır.
- Yüklenici, tespit edilen yaklaşık bedelle eseri yapmaktan kaçınmalıdır.

Sıralanan şartların tahakkuk etmesi ile beraber TBK m.482/1 uyarınca; iş sahibinin, inşaat eseri sona ermeden veya sona erdikten sonra sözleşmeden dönme hakkı bulunmaktadır. Sözleşmeden dönme hâli geriye etkili sonuç doğurması ile beraber sözleşmeyi sona erdirmeye yolunu seçen iş sahibinin, yükleniciye ödemekle zorunlu olduğu herhangi bir tazminat da bulunmamaktadır<sup>243</sup>.

### **2.8.3. Yüklenicinin Sona Erdirmesi Hâlleri**

İnşaat sözleşmelerinin sona erme hâllerinden bir diğeri ise yükleniciden kaynaklı sona erme hâlleridir. İnşaat sözleşmesine taraf olan iş sahibinin sözleşmeden dönme hakkı olduğu gibi yüklenicinin de sözleşmeden dönme hakkı bulunmaktadır. Yüklenicinin inşaat sözleşmesinden dönme hâlleri; iş sahibinin borçlu temerrüdüne düşmesi ve götürü bedelli işlerde beklenmedik masrafların götürü bedeli çok aşması ve sözleşmenin uyarlanamaması nedeninden kaynaklanmaktadır.

#### **2.8.3.1. Yüklenicinin İş Sahibinin Borçlu Temerrüdüne Düşmesi Üzerine Sözleşmeden Dönme Hakkı**

İnşaat sözleşmeleri tam iki tarafa borç yükleyen sözleşmeler olması itibarıyla; tarafların birbirine karşı yükümlülüklerini temerrüde düşmeden yerine getirmeleri gerekmektedir. İş sahibinin ödemekle yükümlü olduğu bedeli veya inşaat eserinin oluşturulması için sağlaması gereken malzemeyi temerrüde düşürdüğü takdirde TBK

---

<sup>242</sup> Birinci Uzun, Tuba, "Eser Sözleşmelerinde Keşif Bedeli ve İş Sahibinin Keşif Bedelinin Aşırı Derecede Aşılmasına Karşı Korunması" Terazi Hukuk Dergisi, 2014 (100): ss. 85-98.

<sup>243</sup> Kocağa, 2014, s. 249.

m.123<sup>244</sup> ve sonraki hükümleri<sup>245</sup> uyarınca yüklenici, inşaat sözleşmesini feshetme hakkına sahip olmaktadır. Benzer şekilde yüklenici asli borcu olan inşaat eserini sona erdirip teslim etmeye hazır olmasına karşılık, iş sahibinin inşaa eserini teslim almada temerrüde düşmesi hâlinde de yüklenicinin sözleşmeden dönme hakkı bulunmaktadır<sup>246</sup>.

Yüklenici işin başlangıcında sözleşmeden dönmek isterse TBK m. 125/3<sup>247</sup> uyarınca; dönme geriye sonuç doğurması itibariyle taraflar karşılıklı olarak birbirlerinden aldıklarını iade ettikten sonra sözleşme sona ermektedir. Ancak yüklenici işin başlangıcında değil de ilerleyen safhalarda sözleşmeyi feshederse, bu dönme geçmişe etkili olması sebebiyle yüklenici açısından olumsuz neticeler ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, inşaat işinin ilerleyen safhalarında sözleşmenin feshedilmesi durumunda tarafların çıkar dengeleri göz önüne alınarak, sözleşmenin ileriye etkili şekilde sona erdirileceğini kabul etmek gerekir<sup>248</sup>.

#### **2.8.3.2. Yüklenicinin Götürü Bedelli İşlerde Beklenmedik Masrafların Götürü Bedeli Çok Aşması ve Sözleşmenin Uyarlanamaması Sebebiyle Sözleşmeden Dönme Hakkı**

TBK m.480/2'ye göre;

*"Başlangıçta öngörülemeyen veya öngörülebilip de taraflarca göz önünde tutulmayan durumlar, taraflarca belirlenen götürü bedel ile eserin yapılmasına engel olur veya son derece güçleştirirse yüklenici, hâkimden sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını isteme, bu mümkün olmadığı veya karşı taraftan beklenemediği takdirde sözleşmeden dönme hakkına sahiptir. Dürüstlük kurallarının gerektirdiği durumlarda yüklenici, ancak fesih hakkını kullanabilir."*

<sup>244</sup> TBK m. 123 uyarınca; "Karşılıklı borç yükleyen sözleşmelerde, taraflardan biri temerrüde düştüğü takdirde diğeri, borcun ifa edilmesi için uygun bir süre verebilir veya uygun bir süre verilmesini hakimden isteyebilir."

<sup>245</sup> TBK m. 125 1. ve 2. fıkraya göre; "Temerrüde düşen borçlu, verilen süre içinde, borcunu ifa etmemişse veya süre verilmesini gerektirmeyen bir durum söz konusu ise alacaklı, her zaman borcun ifasını ve gecikme sebebiyle tazminat isteme hakkına sahiptir."

Alacaklı, ayrıca borcun ifasından ve gecikme tazminatı isteme hakkından vazgeçtiğini hemen bildirerek, borcun ifa edilmemesinden doğan zararın giderilmesini isteyebilir veya sözleşmeden dönebilir.

<sup>246</sup> Kaplan, 2013, ss. 263-264.

<sup>247</sup> "Sözleşmeden dönme hâlinde taraflar, karşılıklı olarak ifa yükümlülüğünden kurtulurlar ve daha önce ifa ettikleri edimleri geri isteyebilirler. Bu durumda borçlu, temerrüde düşmekte kusuru olmadığını ispat edemezse alacaklı, sözleşmenin hükümsüz kalması sebebiyle uğradığı zararın giderilmesini de isteyebilir."

<sup>248</sup> Kocağa, 2014, s. 223.

Kanun hükmünden hareketle, beklenmedik durumlar söz konusu olduğunda sözleşmeyi yeni değişikliklere adapte etme sorumluluğu hâkime ait olmakta iken; objektif olmanın gerektirdiği hâllerde yüklenici, sözleşmeden dönme hakkına sahip olmaktadır. Ayrıca, yüklenicinin sözleşmeden dönme hakkına sahip olabilmesi için; yüklenici ilk olarak yeni değişiklikleri adapte etmesi için hâkimden istekte bulunacaktır. Hâkimin uyarılama yapamayacağı ve iş sahibinin de yapmasının beklenmediği mahkeme tarafından kararlaştırıldığında, sözleşmeyi feshetme hakkı doğmaktadır<sup>249</sup>. Hâkimin yüklenicinin talebi üzerine şartların<sup>250</sup> sağlanması sonucu inşaat sözleşmesini feshetmesi ileriye etkili olarak sonuç doğurarak sona ermektedir<sup>251</sup>.

#### 2.8.4. İnşaat Sözleşmesinin Anlaşma İle Ortadan Kaldırılması

İnşaat sözleşmeleri her zaman kanunen veya taraflardan kaynaklı sebeplerden dolayı sona ermemektedir. Bütün sözleşmelerde olduğu gibi inşaat sözleşmelerinde de sona ermenin en doğal yolu tarafların karşılıklı olarak anlaşarak sözleşmeyi ortadan kaldırmalarıdır. Herhangi bir sözleşmede tarafların kendi aralarından uzlaşmaya vararak aralarındaki bağlantıyı sonlandırmaları "ikale" olarak da adlandırılmaktadır. İnşaat sözleşmelerinin uymak zorunda olduğu herhangi bir şekil şartı bulunmadığı gibi ikale anlaşmalarının da tabi olduğu bir şekli şart bulunmamaktadır. Elbette ki tarafların arasında yapılan yazılı şekiller ispat kolaylığı açısından daha sıklıkla önerilmektedir<sup>252</sup>.

İnşaat sözleşmelerinin anlaşma ile sona erdirilmesi hâlinde önem arz eden husus, bu sözleşmeye artık TBK m.484 hükmünün uygulanmayacağıdır. TBK m.484 uyarınca; *"İş sahibi, eserin tamamlanmasından önce yapılmış olan kısmın karşılığını ödemek ve yüklenicinin bütün zararlarını gidermek koşuluyla sözleşmeyi feshedebilir."* İş sahibinin o zamana kadar tamamlanan inşaat işi için ödeyeceği bedel taraflar arasında serbestçe kârarlaştırılabilir. Bununla birlikte sözleşmede bu hususta bir boşluk olması durumunda

<sup>249</sup> A.g.e.

<sup>250</sup> Yüklenicinin hâkimin sözleşmeye müdahâlesini isteme şartları:

- *Taraflarca önceden öngörülme veya öngörülüp de taraflarca göz önünde tutulmayan olağanüstü hâller ortaya çıkmış olmalıdır.*
- *Sonradan ortaya çıkan olgu işin yapılmasını engellemeli veya aşırı derecede güçleştirmelidir.*
- *Olağanüstü hâlin meydana gelmesinde yüklenici kusurlu olmamalıdır.*
- *Yüklenici olağanüstü olay sebebiyle sözleşme şartlarına uyarak işi tamamlayamayacağını ifadan önce bildirmelidir.* Detaylı bilgi için bkz.. Öz, Turgut, İnşaat Sözleşmesi ve İlgili Mevzuat, ss. 65-70.

<sup>251</sup> Kaplan, 2013, s. 265.

<sup>252</sup> Turgut, 2012, s. 238.

tarafların kendi iradeleri ve dürüstlük kuralları çerçevesinde yorumlamalarına da yer verilebilmektedir<sup>253</sup>.



---

<sup>253</sup> Kocağa, 2014, s. 228.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### 3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TÜRLERİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Çalışmanın "İnşaat Faaliyetlerinin Türleri ve Vergilendirilmesi" başlıklı üçüncü bölümünde, vergi hukuku kapsamındaki inşaatların vergilendirilmesi ve çeşitli vergi türleri kârşısındaki konumu irdelenmektedir.

#### 3.1. İnşaat Faaliyetlerinin Türleri

İnşaat faaliyeti, şahsa veya üçüncü kişiye ait herhangi bir arsa veya arazi üzerinde işçilik ve hammadde gibi unsurların entegre bir şekilde kullanılması sonucu; boş alanların üzerine bina inşaa edilmesi ile meydana gelen bir üretim süreci olarak tanımlanmaktadır<sup>254</sup>. İnşaat faaliyetleri, medeni hukuk ve vergi hukuku yönünden irdelendiğinde farklı ayrımlara tabi tutulmaktadır. Medeni hukuk yönünden inşaat faaliyetleri "menkul inşaatlar" ve "menkul olmayan inşaatlar" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>255</sup>.

Menkul inşaat; süreklilik arz etmeyen ve belirli amaçlara vakıf olmak üzere sürekli kalma amacı taşımayarak kurulan; yazlık, sinema ve tiyatro sahneleri gibi yapılardan oluşmaktadır. Menkul inşaatlar için tapu siciline kayıt yapılması gerekmemektedir. Bu tarzdaki inşaat eserlerini meydana getiren kişiler aynı zamanda bu mülkün sahibi olmaktadır<sup>256</sup>.

Menkul olmayan (taşınmaz) inşaat ise, sürekli olarak kalmak amacına hizmet etmenin yanı sıra köprü, yol, bina gibi ekonomik değere sahip olan yapılardan oluşmaktadır<sup>257</sup>.

---

<sup>254</sup> Coşkun, Ali, Ali Haydar Güngörmüş, "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2008/2: s. 214.

<sup>255</sup> Selçuk, G. ve İ. Kocaer, Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, (1. Baskı), Ankara Ofset Yayınları, Ankâra 2010, s. 9.

<sup>256</sup> Şenlik, Mehmet, Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi, (2. Baskı) Seçkin Yayınları, Ankâra 2016, s. 16.

<sup>257</sup> Demir, Yasin, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri İle Özel İnşaat Ayrımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, <<http://docplayer.biz.tr/359997-Yillara-yaygin-insaat-ve-onarim-isleri-ile-ozel-insaat-ayrimi-ve-muhasebelestirme-boyutunun-analizin-ornekli-anlatimi-yasin-demir.html>> (12.12.2017).

İnşaat faaliyetleri vergi hukuku yönünden incelendiğinde ise, "taahhüt şeklindeki inşaatlar" ve "özel inşaatlar" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>258</sup>. Vergi kanunlarındaki ayırımın nedeni vergileme esasları bakımından farklılıklardan kaynaklıdır<sup>259</sup>. Özel inşaat faaliyetleri, gelirin yıllık olarak tespit edilip vergilendirmeye tabi tutulduğu işleri kapsamaktadır. Ancak taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri, bir takvim yılını aşması hâlinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olarak kabul edilmekte ve farklı bir vergilendirme rejimine tabi tutulmaktadır<sup>260</sup>. Özel inşaat işleri ile taahhüt şeklindeki inşaatları ayıran bir diğer esas nokta ise, inşaat işinin kimin nam ve hesabına yapılacağı ile ilgili olmaktadır<sup>261</sup>.

İnşaat işleri birden fazla faaliyeti kapsayan işlerden oluşmaktadır. Burada önem arz eden husus, inşaat işine hâkim olan unsurun inşaat ve onarım işinden oluşmasıdır. Aksi takdirde söz konusu iş, inşaat ve onarım işinin bir parçası olarak değerlendirilmektedir<sup>262</sup>.

### 3.1.1. Taahhüt Şeklindeki İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt kavramı kelime anlamı olarak *"bir şey yapmayı üstüne alma, üstlenme"* şeklinde tanımlanmaktadır<sup>263</sup>. Daha geniş bir ifadeyle ise taahhüt, *"kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek"* olarak açıklanmaktadır<sup>264</sup>.

Başkası adına icra edilen bir inşaat işinin bu kapsamda kabul edilebilmesi için esasen taşınması gereken bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar:

- İnşaat işinin yürütülmesini talep eden bir tarafın varlığı
- İnşaat işinin yürütülmesini yükümlenen diğer tarafın varlığı

<sup>258</sup> Yereli, vd, "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi" Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2011/13 (3): s. 115.

<sup>259</sup> İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Sermaye Piyasası Lisanslama Sicil ve Eğitim Kuruluşu Çalışma Kitapları, İstanbul 2017, s. 84.

<sup>260</sup> Doğan, Uğur, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, 2011 (271).

<sup>261</sup> İsmail Pamuk, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi, <<http://vergi360.com/2018/02/01/2696/>> (14.4.2018).

<sup>262</sup> Çelikkaya, Ali, "Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2003/ 8 (3): ss. 27-48.

<sup>263</sup> Türk Dil Kurumu, <[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=TAAHH%C3%9CT](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=TAAHH%C3%9CT)> (21.02.2018).

<sup>264</sup> Kızılot, Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, (10. Baskı) Yaklaşım Yayınları, Ankara 2010, s. 43.

- İnşaat sözleşmelerinin konusunu oluşturan bir inşaat-taahhüt ve onarım faaliyetinin varlığı
- İnşaat işinin yürütülmesi için işin belirli bir bedel karşılığında yapılması gerekmektedir<sup>265</sup>.

Taahhüt şeklinde yürütülen inşaat faaliyetleri, kamu sektöründe veya özel sektörde iktisadi faaliyetler ile uğraşan kişi veya kurumlar için de icra edilmektedir. Özel sektörde inşaa edilecek taahhüt şeklindeki inşaat eserleri için önceden belirlenen kaideler bulunmamaktadır. İnşaat işinin kimin tarafından icra edileceği veya ihale konusundaki hususlar iş sahibi tarafından belirlenmektedir. Ancak kamu sektöründe yürütülecek inşaat faaliyetleri konusunda ilgili hususlar 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu<sup>266</sup> 'na tabi olmakta ve söz konusu kanunda yer alan hükümler geçerli olmaktadır<sup>267</sup>.

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetleri, işin başladığı yılda tamamlanabileceği gibi, genel olarak bir yılı aşan bir süreçte de tamamlanabilmektedir. Başladığı aynı takvim yılı içerisinde sona ermeyen başka bir takvim yılına yayılan inşaat işleri, yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti olarak adlandırılmaktadır<sup>268</sup>.

### **3.1.1.1. Yıllara Yaygın (Sari) Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti**

İnşaat faaliyetleri icra edilirken yürütülen inşaat taahhüt ve onarım işinin aynı takvim yılı içerisinde başlaması ve sona ermesi hâlinde bu faaliyetler "*yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işi*" olarak tanımlanmaktadır<sup>269</sup>.

Bu tür faaliyetlere örnek verilecek olursa; 21.03.2018 tarihinde başlayan inşaat işinin 15.12.2018 tarihinde sona ermesi hâlinde bu faaliyetlerin yıllara yaygın olmadığı anlaşılmaktadır. Bir inşaat taahhüt ve onarım işinin yıllara yaygın olmaması hâlinde; Gelir Vergisi Kanunu m.42-44'de yer alan özel vergilendirme rejimi geçerli olmayıp bu faaliyetler genel hükümlere tabi olmaktadır<sup>270</sup>.

<sup>265</sup> Çankaya, İslam, İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, (2. Baskı) Kozan Ofset Yayınevi, Ankara 1998, ss. 21-22.

<sup>266</sup> RG: 22.1.2002; 24648.

<sup>267</sup> Yılmaz, Kazım, İnşaat Muhasebesi, (5. Baskı) Acar Basım, İstanbul 2018, s. 12.

<sup>268</sup> Şenlik, Ankâra 2016, s. 21.

<sup>269</sup> Güngörmüş, vd, "İnşaat İşletmelerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımında Vergisel Yaklaşımın Doğurduğu Maliyetleme Sorunları ve Bir Çözüm Önerisi" Vergi Sorunları Dergisi, 2016 (330): s. 13.

<sup>270</sup> A.g.e.

### 3.1.1.2. Yıllara Yaygın (Sari) Olan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri, yapım süresinin bir takvim yılını aştığı, taraflar arasında belirli bir inşaat sözleşmesinin kurulduğu ve yürütülen işlerin inşaat-taahhüt faaliyetlerini kapsadığı işler olarak tanımlanmaktadır<sup>271</sup>. Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri başkasının nam ve hesabına yapılması dolayısıyla hizmet işletmeleri<sup>272</sup> olarak sayılmaktadır.<sup>273</sup>

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri, inşaat işinin yapım süresinin bir yılı aşması hâlinde söz konusu olmaktadır. Ancak burada önem arz eden husus esas olarak; sürenin 12 aydan oluşması olmayıp hesap dönemine ait sürelerin 1 yılı aşması ile alakalı olmaktadır<sup>274</sup>. Örneğin; 01.01.2018 tarihinde yapımına başlanan bir inşaat işinin 12.12.2018 tarihinde sona ermesi bu faaliyeti yıllara yaygın yapmamaktadır. Nitekim söz konusu faaliyete, aynı yıl içerisinde başlanılmış ve son verilmiştir. Söz konusu faaliyetin yıllara yaygın olarak kabul edilmesi için işin 2019 takvim yılına da sarkması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat-taahhüt ve onarım faaliyetleri gerek bütçe, gerekse de verginin yıllık olma ilkesinin önüne engel teşkil eden bir faaliyet alanı olmaktadır. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat faaliyetleri için yasal düzenlemelerin dışında özel bazı düzenlemeler de bulunmaktadır<sup>275</sup>.

### 3.1.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti

Özel inşaat faaliyetleri diğer bir deyişle yap-sat inşaat faaliyetleri, satma maksatlı veya faaliyeti icra eden kişilerin şahsi gereksinimlerinin karşılanması üzere daire, kat veya iş yeri tarzında eserler meydana getirmek üzere yürütülen faaliyetler olarak

<sup>271</sup> Diril, Funda, "İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi" (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye), 2010, s. 145.

<sup>272</sup> Başkalarının nam ve hesabına inşaat yapanlar hizmet işletmesi olarak nitelendirilirler. Hizmet işletmelerinin, inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkardıkları ürün üzerinde herhangi bir tasarruf hakkı yoktur. İş yapan müteahhit firmanın inşaat faaliyeti sonucu ortaya çıkan yeni binadan pay almadığı faaliyet türüdür. Ürün işi yaptırana aittir. Detaylı bilgi için bkz.. Selimoğlu, Recep, İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, s. 381.

<sup>273</sup> Arabacı, Havva, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerin Dağıtımı" Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi, 2017/1 (2): s. 47.

<sup>274</sup> Gök, Gül Soner, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hâllerde Vergi Tevkifatı" Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (344): s. 62.

<sup>275</sup> İnan, Atilla, "Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme" Sayıştay Dergisi, 2006 (60): s. 51.

açıklanmaktadır<sup>276</sup>. Özel inşaat faaliyetleri, taahhüt niteliği taşımamakta ve yıllara yaygın olup olmama ile ilgili bir koşula da bağlı olmamaktadır<sup>277</sup>.

Özel inşaat faaliyetlerinde önem arz eden husus, inşaatı yapan kişi veya kurumun bu faaliyeti kendi adına yapmasıdır. Yapılan eser satılmak üzere yapılabileceği gibi, kişinin kendi ihtiyacı neticesinde de yapılabilmektedir. Ayrıca inşaa eserinin, kişinin şahsi arsası olması veya kiraladığı bir alan olması açısından herhangi bir sakınca veya fark bulunmamaktadır. Bunun yanı sıra yürütülecek özel inşaat faaliyetinin iktisadi bir organizasyon dâhilinde olması veya olmaması söz konusu işin özel inşaat niteliği taşımasına da engel teşkil etmemektedir. Dolayısıyla, herhangi bir gecekondü inşaa edilmesi de özel inşaat olduğu gibi; alışveriş merkezi vb. iktisadi işletmelerin inşaa edilmesi de özel inşaat kapsamına dâhil edilmektedir<sup>278</sup>.

Özel inşaat faaliyetleri bir nevi imalat olarak da ifade edilmektedir. İnşaat işi icra edildiği esnada yararlanılan araç, gereç ve malzemeler ile işçilik ve genel giderler gibi harcamalar inşaat işinin maliyetine dâhil edilmektedir. Bununla beraber faaliyeti sona ermiş olan inşaatın bir kısmının veya tamamının daire şeklinde veya kat olarak satışı ile elde edilen kazanç da bu inşaat faaliyetinin hasılatı olmaktadır<sup>279</sup>.

Özel inşaat faaliyetleri, satma maksadıyla meydana getirilen inşaatlar (Yap-Sat İnşaat Faaliyeti); satma maksadı olmaksızın meydana getirilen inşaatlar (Yap-Kullan İnşaat Faaliyeti); arsa karşılığı inşaat faaliyetleri olmak üzere üçe ayrılmaktadır<sup>280</sup>.

### 3.2. İnşaat Faaliyetlerinde İşin Başlangıç ve Bitiş Tarihleri

İnşaat faaliyetlerinde işin başlangıç ve bitiş tarihleri; özellikle inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde, icra edilecek faaliyetin yıllara yaygın olduğunu veya olmadığını belirlemek adına önem arz etmektedir.<sup>281</sup> Ayrıca işin başlangıç ve bitiş tarihinin belirgin

<sup>276</sup> Badem, Cemkut, Volkan Tosun, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Kârşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2014: s. 41.

<sup>277</sup> Yılmaz, Ayhan, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme, (10. Baskı) Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara 2003, s. 63.

<sup>278</sup> Yılmaz, 2018, s. 12.

<sup>279</sup> Bekçi, İsmail, Nurcan Negiz, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması" Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011/30 (29): s. 125.

<sup>280</sup> İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, 2017, s. 85.

<sup>281</sup> Sayın, Kudret Şevket, Abdullah Kürşat Merter, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği" Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi, 2017/4 (13): s. 71.

olması kâr ve zararın saptanması açısından da önem teşkil eden bir husustur<sup>282</sup>. İşin sona erme tarihi ile alakalı olarak kanun maddelerinde ilgili hükümler yer almakta iken; işin başlangıç tarihi ile ilgili kararsızlıklar bulunmaktadır.<sup>283</sup> Bunun nedeni işin başlangıç tarihi ile ilgili kanun hükümlerinde bir düzenlemenin yer almamasıdır. İşin başlangıç tarihi ile ilgili yasal düzenlemeler yalnızca birtakım özelgelere<sup>284</sup> yer almaktadır<sup>285</sup>.

### 3.2.1. İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Başlaması ve Bitişi

Genel olarak vergi uygulamalarında dönemsellik ilkesinin gereği olarak takvim yılı esaslı geçerli olmaktadır. Bir hesap dönemi ile kastedilen 1 Ocak-31 Aralık iken; söz konusu esasa istisna teşkil eden bir durum bulunmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri için hesap dönemi, inşaat işinin başladığı tarih ve sona erdiği tarih arasındaki dönemden oluşmaktadır<sup>286</sup>.

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde, işin başlangıç tarihi ile ilgili herhangi bir düzenleme mevcut değildir. Yıllara yaygın bir inşaat işinde, bir takvim yılının aşılarak faaliyete başlandığı yıl, aynı zamanda faaliyetin sona erdiği yıl olmamaktadır. Dolayısıyla vergilendirme rejiminin saptanması hususunda işin başlangıç tarihi önem arz etmektedir<sup>287</sup>. Bununla beraber inşaat işinin başlangıç tarihinin tespit edilmesi defterlerin tasdiki ve bildirimler açısından da önem arz eden bir husustur<sup>288</sup>.

VUK m.166 uyarınca; *"Mükellefler, şehir ve kasabalarda yeni inşa ettirdikleri binaları ve inşaat bitmeden kullanılmaya başlayan kısımlarını vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."*

<sup>282</sup> Şenyüz, Doğan, vd. Türk Vergi Sistemi, (14. Baskı), Ekin Basım Yayın, Bursa 2017, s. 39.

<sup>283</sup> Sezer, Yılmaz, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihinin Tespiti, <<http://www.guncelgroup.com.tr/vergi-gunceli/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinde-isin-baslangic-tarihinin-tespiti/>> (02.05.2018).

<sup>284</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı 27.4.2006 tarih ve 31824 sayılı özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 26.12.2007 tarih ve 27415 sayılı özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.7.2008 tarih ve 16467 sayılı özelgesi; İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.09.2012 gün ve 2735 sayılı özelgesi; GİB. Ankara Vergi Dairesi'nin 11/04/2014 tarih ve 38418978120[42-13/15]-368 sayılı özelgesi;

<sup>285</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://murataaltun.sabak.com/makale/6/yillara-sari-insaat.html>> (15.03.2017).

<sup>286</sup> Densa Denetim, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutları, <<http://www.densadenetim.com/2017/05/26/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinin-vergisel-boyutlari/>> (11.02.2018).

<sup>287</sup> Yılmaz, Kazım, 2018, s. 102.

<sup>288</sup> Akmaz, Kemal, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, <<http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/YILLARA-YAYGIN-%C4%B0N%C5%9EAAT-VE-ONARIM-%C4%B0C5%9ELER%C4%B0NDE-%C3%96ZELL%C4%B0KL%C4%B0-DURUMLAR.pdf>> (03.02.2018).

Gerçek kişilerde ve şirketlerde işe başlama bildirim süreleri ile ilgili düzenlemeler VUK m.168'de yer almaktadır. İlgili madde uyarınca;

*"Gerçek kişilerde işe başlama bildirimleri, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarınca, şirketlerin kuruluş aşamasında işe başlama bildirimleri ise işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde ticaret sicili memurluğunca ilgili vergi dairesine yapılır. Şirketlerin işe başlama bildirimleri dışında yapılacak bildirimler ile işi bırakma ve değişiklik bildirimleri, bildirilecek olayın vukuu tarihinden itibaren bir ay içerisinde mükellef tarafından vergi dairesine yapılır."*

Genel olarak sözleşmeler ile ilgili ifadelerin yer aldığı bir özelgeye<sup>289</sup> göre işin başlangıç tarihi ile ilgili ifadeler aşağıdaki şekildedir<sup>290</sup>:

*"Madde kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi olarak;*

- *Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise, yer teslim edildiği tarih,*
- *Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,*
- *Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak kabul edilmesi gerekir."*
- 

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlangıç tarihi ile ilgili Maliye Bakanlığı'nın özelgesine<sup>291</sup> göre; *"İnşaat ve onarma işlerinde işe başlama tarihi taahhüde ilişkin sözleşmenin imza tarihidir. İhale ile teslim alınan işlerde ise işe iş yerinin teslimi ile başlanacağı için, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir."*<sup>292</sup>

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde işin bitim tarihi; vergilendirme ve faaliyetler dolayısıyla ortaya çıkan maliyetlerin tespitinin yapılarak işten elde edilen kâr ve zararın tespit edilmesi ile belli olmaya başlamaktadır<sup>293</sup>. İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde işin bitim tarihi ile ilgili düzenlemeler GVK m.44/1'de hükme bağlanmıştır. Buna göre; *"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi*

<sup>289</sup> Ankara VD Bşk. 11.4.2014 tarih ve 384118978-120(42-13/15)-368 sayılı Özelge, Samsun VD Bşk. 14.9.2011 tarih ve B. 07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-233-377 sayılı Özelgesi.

<sup>290</sup> A.g.e.

<sup>291</sup> 27.04.2016 tarih ve 31824 sayılı Özelge

<sup>292</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://murataltunbasak.com/makale/6/yillara-yaygin-insaat.html>> (15.03.2017).

<sup>293</sup> Şenlik, 2016, s. 24.

*olan hâllerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hâllerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*<sup>294</sup>

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt faaliyetleri ile ilgili hükümlerde geçici kabul ve kesin kabul<sup>295</sup> kavramlarına sıklıkla rastlamak mümkündür. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri için söz konusu inşaat işinin sona ermesi hususunda iki esas usul mevcut bulunmaktadır. Bunlar geçici kabul veya kesin kabul yöntemi ile birlikte söz konusu inşaat işinin fiili olarak sona erdiği veya işin yürütülmesinin fiilen bırakıldığı tarih, işin sona erme tarihi olmaktadır<sup>296</sup>.

İnşaat işi sona erdikten sonra bu işlerle ilgili olarak sonradan elde edilen hasılat ve ortaya çıkan giderlerin ne olacağı hususunda ilgili düzenlemeler ise GVK m.44/2'de yer almaktadır. İlgili madde hükmüne göre; *"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 kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır."*

İnşaat işi sona erdiğinde iş sahibinin, işin bittiği tarih itibariyle bir ay içerisinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na inşaatın bittiğine dair bildirimde bulunması gerekmektedir. Aksi bir hâl meydana gelmediği sürece işin bitim tarihi, iş sahibi tarafından beyan edilen tarih olarak kabul edilmektedir<sup>297</sup>.

VUK'un bina ve arazilerde yapılan değişiklikleri bildirme konusunda m.168/1 hükmüne göre; *"Yeni inşaatta inşaatın bittiği ve kısmen kullanılmaya başlanılmışsa her kısmın kullanılmaya başlandığı ve diğer değişikliklerde (Müstesnalığın sukutu dahil) tadili gerektiren hâlin vukuu tarihinden başlayarak iki ay."* içerisinde bildirilmesi gerekmektedir.

<sup>294</sup> Yılmaz, 2003, s. 13.

<sup>295</sup> Geçici Kabul: Müteahhit sözleşmeye göre, işin bitim tarihinde inşaatın tamamlandığını ve kabule hazır olduğunu idareye bildirmektedir. Kontrol teşkilatının ilk muayenesi sonucunda kabulün yapılmasında bir sakınca bulunmaz ise kabul komisyonlarınca yapılacak muayeneden sonra uygun görüldüğü takdirde, bir tutanakla geçici kabul yapılmaktadır. Herhangi bir şekilde kabul komisyonunun inşaat mahalline gitmesi ve kabulü yapması gecikirse, kabul tutanağında inşaat ve onarımın bilfiil bittiği tarih kaydedilmekte ve bu tarih geçici kabul tarihi sayılmaktadır.

Kesin Kabul: İnşaatın geçici kabulünün ardından müteahhit tarafından yapmayı taahhüt ettiği sorunların giderilmesi ve sözleşme ile belirlenen teminat süresinin tamamlanmasının ardından bu süre zarfında yapılan masrafların ödenerek inşaatın tamamen kullanıma açılması, müteahhit ile ilişkilerinin kesilmesi durumunu ifade etmektedir. Detaylı bilgi için bkz.. Yılmaz, Ayhan, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme, s. 14; Diril, Funda, İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi, ss. 54-57.

<sup>296</sup> Diril, 2010, s. 54.

<sup>297</sup> Özdamar, Murat, Erden Çakar, "Sosyal Güvenlik Mevzuatına Göre Özel İnşaat İşyerlerinde Asgari İşçilik Uygulaması: Bilinmesi Gerekenler" Mali Çözüm Dergisi, 2015: s. 259.

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde inşaat işinin bitim tarihinin tespitinin önem teşkil ettiği iki husus söz konusu olmaktadır. Bunlar<sup>298</sup>:

- İnşaat işinin kazancının saptanmasında kolaylık sağlaması
- Yapılan stopajlar dolayısıyla mahsup edilme olanağını yaratmasıdır.

### 3.2.2. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetinde İşin Başlaması ve Bitişi

Özel inşaat faaliyetleri için işi başlangıç tarihi ile ilgili gelir vergisi mükellefleri ve kurumlar vergisi mükellefleri için farklı durumlar söz konusu olmaktadır<sup>299</sup>.

Gelir vergisi mükelleflerinde VUK m.154 uyarınca; *"Bir iş yeri açmak; işyeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir teşekküle kaydolunmak, Şartlarından herhangi birinin gerçekleşmiş olması mükellefiyette işe başlanıldığını gösterir."*

Kurumlar vergisine tabi mükellefler için; özel inşaat faaliyetlerine başlama ve bitiş tarihleri önem arz etmemektedir. Bunun nedeni, inşaat faaliyetleri sona erdiğinde satış<sup>300</sup> hükmünde sayılmakta ve bundan ötürü kazanç da bu sırada belli olmaktadır. Pratikte bazen inşaat faaliyeti sona ermeden de satışlar yapılmaktadır. Bu satışlar avans niteliğine sahip olmakta ve dolayısıyla kazançtan bahsedebilmek için inşaat faaliyetinin tamamlanması ile beraber satış işlemlerinin de yapılması icap etmektedir<sup>301</sup>.

### 3.3. İnşaat Faaliyetleri İçin Tutulacak Defterler

İnşaat işleri ile uğraşan mükelleflerin tutmakla yükümlü oldukları defterler 3 gruba ayrılmaktadır. Söz konusu defterler<sup>302</sup>;

- Vergi Usul Kanunu<sup>303</sup> (VUK) kapsamına giren defterler
- Yapım İşleri Genel Şartnamesi uyarınca tutulacak defterler
- Tutulması yasalarda zorunlu kılınmamış olup, tutulmasında yarar görülen defter ve kayıtlar

VUK m. 176 uyarınca, *"Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır. I nci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre defter*

<sup>298</sup> Ufuk, Mehmet Tahir, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kazancın Saptanması, <<https://www.ozdogrular.com/content/view/21497/>> (02.03.2018).

<sup>299</sup> Şenlik, 2016, s. 22.

<sup>300</sup> Bu satış aynı zamanda topraktan satış, projeden satış, maketten satış niteliğinde de olmaktadır.

<sup>301</sup> A.g.e.

<sup>302</sup> Kızılot, 2010, s. 1039.

<sup>303</sup> RG: 10.1.1961, 11.1.1961, 12.1.1961; 10703, 10704, 10705

tutarlar." VUK m.177'de birinci sınıfa dâhil edilen tüccarların kapsamı ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. İlgili madde hükmünde bahsi geçen hadleri aşan tüccarlar 1. sınıf tüccar olarak kabul edilmekte ve tüccarlar bilanço esas<sup>304</sup> uyarınca defter tutmakla yükümlü olmaktadır. Alım, satım ve istihkak tutarları söz konusu madde içerisindeki hadleri aşmayan tüccarlar ise, işletme hesabı esas<sup>305</sup> uyarınca defter tutabilmektedirler<sup>305</sup>.

VUK m.178 uyarınca; *"Yeniden işe başlayan tüccarlar yıllık iş hacimlerine göre sınıflandırılınca kadar II nci sınıf tüccarlar gibi hareket ederler."* İlgili madde uyarınca ilk defa inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti ile uğraşacak olan mükellefler, icra ettikleri işlerin tutarlarına bakılmaksızın 2. sınıf tüccar olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla bu tüccarların tutmakla sorumlu oldukları defterler işletme hesabı esasına göre tutulmaktadır<sup>306</sup>.

İnşaat faaliyetleri ile uğraşan müteahhitlerin tutmakla yükümlü oldukları defterlerin tutulma maksatları ile ilgili hükümler VUK m.171'de düzenlemeye tabi tutulmuştur. İlgili madde uyarınca;

*"Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:*

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek"

VUK'a göre tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterlerin<sup>307</sup> tasdik zamanı ile ilgili düzenlemeler VUK m. 221'de yer almaktadır. Buna göre;

---

<sup>304</sup> VUK m. 182 uyarınca; *"Bilanço esasında aşağıdaki defterler tutulur:*

1. Yevmiye Defteri;
2. Defterikebir;
3. Envanter Defteri (Mevcudat ve muazene defteri)"

<sup>305</sup> Şenlik, 2016, s. 39.

<sup>306</sup> A.g.e.

<sup>307</sup> VUK m. 220'ye göre; *"Aşağıda yazılı defterlerin bu bölümdeki esaslara göre tasdik ettirilmesi mecburidir:*

1. Yevmiye ve envanter defterleri;
2. İşletme defterleri;
3. Çiftçi işletme defteri;
4. İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri; (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil)
5. Nakliyat Vergisi defterleri;

"Bu kanunda yazılı defterleri kullanacak olanlar, bunları aşağıda yazılı zamanlarda tasdik ettirmeye mecburdurlar:

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;
2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafliktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;
4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce.

İnşaat-taahhüt ve onarım faaliyetleri ile uğraşan iktisadi organizasyonlar genellikle kamu kurum ve kuruluşlarının talepleri üzerine faaliyetler gerçekleştirmektedirler. Kamu sektörü tarafından yaptırılmak istenen inşaat faaliyetleri, Bayındırlık ve İskân Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki kanun uyarınca söz konusu bakanlığın kontrol ve denetimi altında gerçekleştirilmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yaptırılmak istenen inşaat işleri aynı zamanda; 4734 sayılı Kamu İhâle Kanunu'nun<sup>308</sup> m.53(b)-2 uyarınca düzenlenmeye tabi tutulan Yapım İşleri Genel Şartnamesi' ne tabi olmaktadır. Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğine<sup>309</sup> göre; inşaat-taahhüt ve onarım faaliyetleri boyunca inşaat işletmelerin tutması gereken birtakım defterler bulunmaktadır. Söz konusu defterler<sup>310</sup>; "Puvantaj Defteri"<sup>311</sup>, "Röleve Defteri"<sup>312</sup>, "Ataşman Defteri"<sup>313</sup>, "Yeşil Defter"<sup>314</sup>, "Sürveyan Defteri"<sup>315</sup>, "Şantiye Defteri"<sup>316</sup>

---

6. Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri;

7. Serbest meslek kazanç defteri.

Bu kanunla cevaz verilen hâllerde yukârıda yazılı olanların yerine kullanılacak olan defterler de tasdike tabi tutulur."

VUK'da yer almayan defterlerin tasdiki ise ihtiyaridir.

<sup>308</sup> RG: 22.1.2002; 24648

<sup>309</sup> RG: 05.09.1979; 16745.

<sup>310</sup> Şenlik, 2016, s. 41; Kızılot, 2010, ss. 1042-1044.

<sup>311</sup> Puvantaj Defteri: İnşaat faaliyetlerinin icra edildiği şantiyelerde istihdam edilen bütün çalışanların çalışma sürelerinin ve aylık mesai saatlerinin kayıt altında tutulduğu defterdir. Personelin yanı sıra inşaat faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan makine ve teçhizatların da çalışma süreleri bu defterde kayıt altına alınmaktadır.

<sup>312</sup> Röleve Defteri: Net bir projesi bulunmayan, şartnameler ve akitler uyarınca meydana getirilen sanat eserleri ve çeşitli inşaat faaliyetlerinin temel üst yüzeyinden aşağıdaki bölümlerin kayıtlarını saptamak amacıyla kullanılmaktadır.

<sup>313</sup> Ataşman Defteri: Resmi bir protokol defteri olmakla birlikte mahkemelerde ispat gücü bulunan resmi düzeyde bir belgedir. Kaydedilmesi gereken bilgiler röleve defterinden alınarak kısa bir süreçte deftere işlenmekte ve müteahhide imzalatılmaktadır.

<sup>314</sup> Yeşil Defter: Müteahhitlerin icra ettikleri inşaat faaliyetlerinin değerini hesaplamak üzere ölçme ve hesaplama işlemlerinin yapılması için kullanılan bir defterdir.

Tutulması yasalarda zorunlu olmayan, ancak tutulmasında fayda sağlayacağı düşünülen defterler ise; stoklar (ambar) defteri ile müteahhitlerin yaptıkları işin özü gereği ihtiyaç duydukları yardımcı defterlerdir<sup>317</sup>.

VUK m.232 uyarınca;

*"Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ve kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:*

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

*Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlara da fatura istemek ve almak mecburiyetindedir."*

Fatura düzenleme süresi ile ilgili düzenlemeye yer veren VUK m. 231/5'e göre;

*"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*

VUK m.174 gereğince; defterler esas olarak hesap dönemine göre tutulmakta ve kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılmaktadır. Ancak bazı istisnai hâllerde Maliye Bakanlığı'nın izni ile özel hesap dönemi tayin edilmektedir. Bu istisnai hâllerden biri de inşaat faaliyetleridir. Sezonluk işleri bağlı olarak bazen gelir vergisi ve kurumlar vergisinde özel hesap dönemi belirlenebilmektedir. VUK m.174/5'e göre; *"Bu maddeye göre özel hesap dönemi tayin edilenlerin ticari ve zirai kazançları, hesap dönemlerinin kapandığı takvim yılının kazancı sayılır."*

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayımlanan bir özalgede<sup>318</sup>; kurumlar vergisinde belirlenen özel hesap dönemine örnek verilmektedir.

<sup>315</sup> *Sürveyan Defteri*: Gün içerisinde kullanılan malzeme miktarları, yürütölen işler, hava koşullarının faaliyeti icra etmeye uygunluğu gibi durumların kaydedildiğı defterdir.

<sup>316</sup> *Şantiye Defteri*: Şantiye defterleri çift yapraklı olarak ve bu yapraklardan biri zımbalı olarak düzenlenen bir defterdir. Bu deftere; gün içerisinde hava durumundan başlayarak faaliyetin ne kadar ilerlediğini veya bir engel söz konusu ise bu engelin, işi icra edecek teknik elemanların işini yapıp yapmadığı, iş için gerekli olan hammadde, işçi ve makine miktarları gibi hususların kayıt altına tutulduğu bir defterdir.

<sup>317</sup> Kızılot, 2010, s. 1045.

### 3.4. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu

İnşaat sektörünün vergilendirilmesi diğer hizmet ve imalat sektörleri ile karşılaştırıldığında farklı bir yapıya sahip olmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde uygulanan hükümler bu farklılığı belirgin bir şekilde yansıtmaktadır<sup>319</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu (GVK) m.1'e göre; *"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır."* GVK m.1'de esasen gelirin tanımına dair bir açıklama yer almaktadır. İlgili maddeden hareketle, gelirin yıllık olması gelirin önem arz eden bir özelliği olmaktadır. Ancak gelirin yıllık olmasına dair önemli bir istisna teşkil eden husus; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri olmaktadır<sup>320</sup>.

İnşaat faaliyetleri kapsamındaki "İnşaat/Taahhüt ve Onarım İşleri" ile "Özel İnşaat İşleri"nden sağlanan kazançlar ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Ticari kazançlar ise, GVK'ya tabi olması nedeniyle vergilemeye ilişkin öngörülen usuller için GVK'dan yararlanılmaktadır. Ancak işin aynı yıl içinde başlanıp bitirilmemesi hâlinde özel bir durum söz konusudur. Yani inşaat faaliyetinin bir yılı aşması durumunda vergi idaresi tarafından GVK m.42 gereğince özel bir vergileme rejimi kabul görülmektedir<sup>321</sup>.

GVK m.42 ile vergilendirme dönemi ve esaslarına dair hususlar ile ilgili olmak üzere özel düzenlemeler yapılmıştır<sup>322</sup>. Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri başlıklı GVK m.42'ye göre,

*"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hâllerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin*

<sup>318</sup> 02.05.2016 tarih ve 48958 sayılı özelgede; Yabancı sermayeli limited şirket, kuruluşunu 2015 yılı Temmuz ayı itibarıyla tamamlamıştır. Şirketin ana ortağı olan Avustralyalı şirketin hesap dönemine uyum sağlamak için Gelir İdaresi Başkanlığınca 1/7/2016-30/6/2017 özel hesap dönemi tayin edilmiştir.

<sup>319</sup> Turut, Şenol, "Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi", (Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye), 2007, s. 151.

<sup>320</sup> Öztürk, Abdullah, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abdullahozturk/004/>> (26.02.2018).

<sup>321</sup> Kızılot, Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, (10. Baskı) Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000, s. 4.

<sup>322</sup> Özpinar, Ahmet, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri, <<http://www.batiymm.com.tr/?p=767>> (02.03.2018).

*ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."*

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç, faaliyetin sona erdiği yılda saptanmakta ve elde edilen gelirin hepsi o yılın kazancı kabul edilerek o süreçte beyan edilmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır<sup>323</sup>. Ayrıca faaliyetler dolayısıyla oluşan kâr veya zarar işin bittiği yılın kârı veya zararı olarak kabul edilmekte ve bu kâr veya zararlar inşaat işinin devam ettiği diğer yıllara dağıtılmamaktadır<sup>324</sup>.

GVK m.42'de dekapaj<sup>325</sup> işlerinin de yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri kapsamında kabul edildiğine dair parantez içi hüküm yer almaktadır. Ayrıca GVK m.94/3'de de, GVK m.42 kapsamına giren işler üzerinden tevkifat yapılabileceği belirtilerek, bu işlerin yıllara yaygın bir iş olduğu yönündeki görüş devam ettirilmektedir. Ancak Danıştay'ın bu konudaki bir kararına<sup>326</sup> göre, dekapaj işlerinde amortisman ayrılabilmesi gerekçesiyle, bu iş yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında kabul edilmemektedir.

GVK m.42/2 uyarınca;

*"Mükellefler bu madde kapsamına giren hâllerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."*

İnşaat faaliyetleri uzun bir süreci kapsayan bir imalat faaliyeti olması nedeniyle inşaat işlerinin yürütüldüğü dönemler arasında karışıklık çıkabilmektedir. Diğer bir deyişle, yürütülen inşaat faaliyetleri sonucunda oluşan kazançlar ve maliyetler birbirine

<sup>323</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://muraltunbasak.com/makale/6/yillara-yaygin-insaat.html>> (23.02.2018).

<sup>324</sup> Ufuk, Mehmet Tahir, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Saptanması, <<https://www.ozdogrular.com/content/view/21497/>> (04.02.2018).

<sup>325</sup> Dekapaj, kelime anlamı olarak örtü kazısı işlemlerini ifade etmektedir. Dekapaj genel olarak madencilik ve inşaat iş kollarında ve özellikle otoyol-baraj inşaatları ile kömür, magnezit gibi maden rezervlerinin işletilmesinde karşılaşılmaktadır. İnşaat iş kolunda dekapaj işleri aynı zamanda hafriyat işi olarak da nitelendirilmekte ve bu işlerin tamamı inşaat işi olarak kabul edilmektedir. Örneğin; baraj inşaatında herhangi bir yerdeki toprağın veya kayalık alanın yontulması ve baraj gövdesinde dolgu malzemesi olarak kullanılmasındaki hafriyat işlemi, asıl unsur olan baraj inşaatı faaliyetinden bağımsız değil, baraj inşaatının bir parçası olarak kabul edilmek zorundadır. Detaylı bilgi için bkz..Çelikkaya, Ali, Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kârısındaki Durumu, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, 2003, ss. 27-48.

<sup>326</sup> Danıştay 4. Daire' nin 16.11.2000 tarih ve K. 2000/4859, E. 2000/108 sayılı Kararı.

karışmakta ve iş sona erdiğinde ancak kâr veya zarar hakkında saptamalar yapılabilmektedir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri için özel bir vergilendirme rejimi öngörülmüştür. Öngörülen bu özel vergilendirme rejiminin temel mantığı, bir takvim yılını aşan bir inşaat işinde taahhüdün neticesinin, söz konusu inşaat işi sona ermeden kapanan takvim yılında net bir şekilde görülmesine imkân bulunmamasıdır<sup>327</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine özgü olarak düzenlemeye tabi tutulan GVK m.43 kapsamında ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde özellik arz eden bir diğer husus olan müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtılması hakkında düzenlemeler yapılmıştır.

Kazancın Tespit Edilmesinde Ortak (Müşterek) Giderlerin ve Amortismanların Dağıtımı: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak giderlerin ve amortismanların dağıtılması hususundaki düzenlemeler GVK m.43'de yer almaktadır. Buna göre;

*"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması hâlinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.*

- 1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması hâlinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarların birbirine olan nispeti dâhilinde;*
- 2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması hâlinde, 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 dâhilinde;*
- 3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre."*

GVK m.43 hükmünde yer alan "diğer işler" ifadesinin kapsamı ile ilgili belirsizlikler bulunmaktadır. Bu belirsizlik ise genel giderlerden pay alacak gelirlerin belirlenmesi ve dönem kâr ve zararının saptanması hususunda sorunlara yol açmaktadır. Örneğin; mevduat faizi, repo gelirleri ve söz konusu ticari işletmenin faaliyet gösterdiği

---

<sup>327</sup> Turunç, Caner, "Yıllara Sirayet Eden İnşaat İşleri Özelinde Kur Farkları" Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (344): s. 45.

alan dışında araç ve taşınmaz satımı gibi farklı gelirlerin, diğer işler kapsamında kabul edilip edilmediği hususunda bir netlik yoktur<sup>328</sup>.

Ancak Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili bir özeldede<sup>329</sup> yaptığı açıklamaya göre;

*"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin yanı sıra imalat, satış işleri de yapan ve ticari işletmenin faaliyetlerinin sonucu olarak mevduat faizi ve repo gelirleri de bulunan şirketinizin ilgili dönemde yapılan ve yıl içinde ayrıma tabi tutulmayan ortak genel giderleri, dönem sonunda yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen istihkak bedelleri ile satış ile hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılmasında anılan Kanun hükümlerine aykırılık görülmemektedir."*

Buna göre, mevduat faizi ve repo gelirlerinin ticari işletmelerinin genel giderlerinden pay alması hususunda kanuni bir aykırılık bulunmamaktadır. Faiz ve kur farklarından elde edilen gelirler ile ilgili Danıştay'ın bir kararına<sup>330</sup> göre, bu gelirler inşaat- taahhüt ve onarım işlerinin bir parçası olması nedeniyle işin bitiminde vergilendirilmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili Danıştay'ın başka bir kararına<sup>331</sup> göre ise; "şirketin aktifine kayıtlı iş makineleri ve taşıt araçlarının kiraya verilmesi nedeniyle elde edilen gelirler ve demirbaş satışları ile gayrimenkul kira gelirleri" ortak genel giderlerden pay almaktadır.

GVK m.43/3 hükmüne göre; söz konusu maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutulabilmesi için birden fazla inşaat ve onarım işinde kullanılması gerekmektedir. Bu vasıtaların yalnızca bir iş için kullanılması hâlinde ise amortismanlar dağıtıma tabi tutulmamanın yanı sıra söz konusu işin maliyetine katılmaktadır<sup>332</sup>. Ayrıca kanun hükmünde yer alan "işte kullanıldıkları gün sayısı" ibaresinin aksine; çalışılmayan günler için de dağıtılan amortisman paylarının gelir tablosuna kaydedilebileceği hususunda Danıştay kararları<sup>333</sup> bulunmaktadır.

<sup>328</sup> Pamuk, İsmail, Gündüz Çelik, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderler İle Amortismanların Dağıtımı, < <http://www.consensusymm.com/wp-content/uploads/> > (04.07.2018).

<sup>329</sup> Maliye Bakanlığı' nın 14.4.1997 tarih ve B.07.0.0GEL.0.51.5114-36/15541 sayılı Özeldesi.

<sup>330</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 27.10.2003 tarih ve E.2003/1454, K. 2003/2569 sayılı Kararı; Danıştay 4. Dairesi' nin 08.06.1994 tarih ve E.1994/581, K. 1994/3495 sayılı Kararı.

<sup>331</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 23.5.1996 tarih ve E:1995/4356, K:1996/2110 sayılı Kararı; Danıştay 4. Dairesi'nin 11.10.1996 tarih ve E:1995/4230, K:1996/3621 sayılı Kararı.

<sup>332</sup> Yılmaz, 2018, s. 127.

<sup>333</sup> Danıştay 4. Dairesi' nin 25.3.1998 gün ve E.1997/716, K:1998/1170 sayılı Kararı.

GVK m.43'e göre; ortak giderlerin ve amortismanların<sup>334</sup> dağıtımında ölçü hususunda açıklamalar yer alırken; söz konusu ortak giderlerin ve amortismanların içeriğine dair açıklamalara yer verilmemiştir. Örneğin GVK m. 43/3'de söz konusu vasıtaların ayrı bir şekilde hangi iş için ne kadar süre boyunca kullanılacağına dair yeterli düzenlemeler yer almamaktadır<sup>335</sup>. Hangi makinenin hangi işte ne kadar süre kullanılacağına takip edilememesi ise amortismanların yasaya uygun olarak dağıtılmasını engellemektedir<sup>336</sup>. Ayrıca yıl içerisinde aktife giren makinelerin o tarihe kadar amortismanlarının nasıl dağıtılacağı hususunda da kanun hükmünde açık ifadeler yer almamaktadır. Ancak Danıştay'ın bu konudaki kararına<sup>337</sup> göre; makinelerin aktife girme tarihlerine kadar hesaplanan amortismanlar, ilgili yılın hesabına gider olarak kaydedilmelidir.

Ticari kazançlarda götürü gider uygulaması ile ilgili düzenlemelere yer veren GVK m.40/1'e göre;

*"Safı kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:*

1. *Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler. (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)"*

Söz konusu düzenleme esasen, belgesiz olarak gider kaydı yapılmasına neden olmaktadır. Bu uygulama ile yurt dışında yapılan bazı giderlerin belgelendirilmediği kabul edilmektedir. Belge düzeninin tam olarak oluşmadığı gelişmekte olan ülkelerde bu durum fırsat bilinmekte ve zarara yol açabilmektedir<sup>338</sup>.

---

<sup>334</sup> Ortak Giderler: İnşaat işletmelerinde belirli bir inşaat ile direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin var oluşundan kaynaklanan (faaliyet) ile ilgili giderlerdir.

Ortak Amortismanlar ise; yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi ve bu işlerle birlikte başka işlerin birlikte yapılması durumunda bu işlerde ortak kullanılan tesisat, makine, ulaşım araçları ve diğer sabit kıymetlerin ve maddi olmayan duran varlıkların amortismanlarıdır. Detaylı bilgi için bkz.. Şenlik, Mehmet, Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi, ss. 137-138.

<sup>335</sup> Arabacı, 2017, s. 50.

<sup>336</sup> A.g.e.

<sup>337</sup> Danıştay 3. Dairesi' nin 26.02.1991 tarih ve E: 1989/3270; K:1991/649 sayılı Kararı.

<sup>338</sup> Kartal, Zihni, "Yurt dışı İşlerde (Uluslararası Taşımacılık) Götürü Gider- II", Mali Çözüm Dergisi, 2003, (260): s. 1.

### 3.4.1. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinde Özel Vergilendirme Rejiminin Unsurları

İnşaat/taahhüt ve onarım faaliyetlerinin özel vergilendirme rejimine tabi olması ve yıllara yaygın inşaat/taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilebilmesi için taşınması gereken birtakım şartlar bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın özeldesinde<sup>339</sup> bu şartlar, *"Bir işin GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, taahhüde bağı olarak yapılması gerekir."* şeklinde ifade edilmiştir.

Ancak bu özel vergilendirme rejimi, bütün inşaat türleri için geçerli olmamakta ve taşınması gereken bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinin özel vergilendirme rejimine tabi olabilmesi için, *faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması; inşaat ve onarma işinin taahhüde bağı olarak yapılması; inşaat ve onarma işinin yıllara yaygın olması* şartların tümü birlikte bulunmalı ve sağlanmalıdır. Bu üç şarttan herhangi biri sağlanmadığı durumda söz konusu inşaat işi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinden çıkmaktadır<sup>340</sup>.

#### 3.4.1.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarma İşi Olması

Bir inşaat işinin GVK m.42'de ifade edilen özel vergilendirme rejimine tabi olması için gerekli ilk şart; yürütülen inşaat işinin faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olmasıdır. Çalışmanın birinci bölümünde de ifade edildiği gibi vergi kanunlarınca inşaat ve onarım kavramları ile ilgili tanımlamalar bulunmamaktadır. İnşaat ve onarım kavramları ile ilgili aşağıdaki gibi genel bir tanımlama yapılmıştır:

*"İnşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir yapı veya bunların eklentilerinin imali olarak tanımlanmaktadır. Onarım ise bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade etmektedir"<sup>341</sup>.*

Birden fazla faaliyet ile yürütülmesi gerekli olan bazı inşaat işlerinin, inşaat ve onarım işi kapsamında kabul edilmesi için faaliyetteki temel unsurun inşaat ve onarım

<sup>339</sup> 09.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-96/23828 Sayılı Maliye Bakanlığı Özeldesisi

<sup>340</sup> Acar, Vedat, "Türkiye Muhasebe Standartları-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması" Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013/6 (1): s. 28.

<sup>341</sup> Kızılot, 2010, s. 60.

iş i olması gerekmektedir. Bu tür inşaat işlerine gemi inşaa ve onarım iş i ile inşaat sektörünün alt dallarını oluşturan mimarlık, mühendislik ve teknik müşavirlik işleri örnek olarak verilebilmektedir. Bu inşaat işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri çerçevesinde icra edilirse GVK m.42 hükümlerine tabi olarak bu kapsamda vergilendirilmektedir<sup>342</sup>. Ancak inşaat faaliyetleri yürütülürken inşaat işinin bir unsurunu oluşturan proje çizim, harita yapım gibi işler yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti olarak değerlendirilmemektedir. Diğer bir deyişle, sadece bu işlerin yapılması yıllara yaygın bir inşaat ve onarım faaliyetini meydana getirmemektedir. Bu işlerin yanı sıra uygulamada çokça yaygın olan arsa (kat) karşılığı inşaat faaliyetleri de yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında kabul edilmemektedir<sup>343</sup>.

Ancak inşaat işinin proje safhaları bir bütün hâlinde taahhüt edildiğinde, inşaat sözleşmesinde ayrı bir şekilde düzenlenmediğinde ve bedeli ayrıca saptanmadığında; kendi bünyesinde inşaat faaliyeti dahilinde kabul edilmeyen proje çizimi, harita yapım, montaj vb. faaliyetler de inşaat ve onarım işleri kapsamında kabul edilmektedir<sup>344</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamına dahil edilen bir inşaat işinin, kimin tarafından yapılması gerektiği ile ilgili ise herhangi bir özel husus bulunmamaktadır. Söz konusu inşaat işini yürüten taraf herhangi bir kamu ve kuruluşu olabileceği gibi gerçek kişiler veya tüzel kişiler de olabilmektedir<sup>345</sup>.

#### **3.4.1.2. İnşaat ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması**

Herhangi bir inşaat taahhüt ve onarım iş i yıllara yaygın olduğu hâlde taahhüde bağlı olarak yapılmıyorsa; bu iş genel vergilendirme hükümlerine tabi olmaktadır. Ancak iş yıllara yaygın olmakla beraber taahhüde bağlı olarak da yapılıyor ise, özel vergilendirme rejimine tabi olarak GVK m.42-43 ve 44. hükümlere bağlı olmaktadır<sup>346</sup>.

Özel vergileme rejimi uygulanabilmesi gerekli olan ikinci şart; inşaat ve onarma işinin iş sahibinin nam ve hesabına taahhüt gereği yapılıyor olmasıdır. Dolayısıyla

---

<sup>342</sup> Bıyık, Recep, "İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergileme" Vergi Dünyası, Mart 2000, ss. 36-37.

<sup>343</sup> Densa Denetim, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutları, <<http://www.densadenetim.com/2017/05/26/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinin-vergisel-boyutlari/>> (19.02.2018).

<sup>344</sup> Yılmaz, 2018, s. 103.

<sup>345</sup> Akmaz, Kemal, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, <<http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/>> (01.05.2018).

<sup>346</sup> Yücel, Serdar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Nedeniyle Yapılması Gereken Gelir Stopajına Ait Hatalı Uygulamalar, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdaryucel/002/>> (03.02.2018).

inşaat türleri içerisinde satmak amacıyla yapılan özel inşaatlar GVK m.42 kapsamına dâhil olmamaktadır. Satmak amacıyla yapılan inşaat faaliyetlerinde satışın arsa payı üzerinden gerçekleştirilmesi ve inşaat işinin alıcı ile kurulan inşaat sözleşmesinin hükümlerine dayanarak devam ettirilmesi hâlinde söz konusu sözleşme taahhüt sözleşmesi niteliğinden çıkmakta ve satış sözleşmesi konumuna sahip olmaktadır<sup>347</sup>.

Taahhüdün yazılı veya sözlü olarak yapılması önem arz etmemek ile birlikte genellikle yazılı olarak yapılması tercih edilmektedir. Benzer olarak taahhüdün kamu kurumu ya da özel şirket ile olması hâlinde de bir farklılık söz konusu olmamaktadır. Önem arz eden husus yapılan sözleşmenin bir taahhüt sözleşmesi niteliğini taşımasıdır<sup>348</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde "taahhüt" esas GVK m.42-44'de yer almamaktadır. Taahhüt ifadesi ile açıklamalar Maliye Bakanlığı' nın özelgesinde<sup>349</sup> ve Danıştay kararında<sup>350</sup> yer almakta ve konuya dair eksiklik tamamlanmaya çalışılmaktadır<sup>351</sup>.

#### 3.4.1.3. İnşaat ve Onarma İşinin Yıllara Yaygın Olması

Özel vergilendirme rejiminin uygulanabilmesi için bir diğer şart; faaliyette bulunulan inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına yayılmasıdır. Muhasebe uygulamaları açısından önem arz eden "dönemsellik ilkesi"<sup>352</sup> gereği inşaat işinin başladığı takvim yılından bir sonraki takvim yılına sarkması hâlinde özel vergilendirme

<sup>347</sup> A.g.e.

<sup>348</sup> Yılmaz, 2003, s. 13; Yılmaz, 2018, s. 104.

<sup>349</sup> Maliye Bakanlığının 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı özelgesinde: "Yapım ve onarım işi kavramından; taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan yapım ve onarım işleri şeklinde yorumlanması gerekir"

<sup>350</sup> Danıştay 3. Daire, 27.06.2001 tarih ve E:1999/2160; K:2001/2600 sayılı Kararına göre; Danıştay bir davada tarafların aralarında bir taahhüt sözleşmesi bulunmadığı, işin sahibinin parası olduğu zaman işi yaptıkları, olmadığı zaman yapmadıkları şeklindeki ifadelerini taahhüt sözleşmesi bulunmadığının göstergesi olarak kabul etmiştir. Bu bakımdan mahkemenin, inşaatın tamamı için sözleşme yapılmamış olmasının işin yıllara sari inşaat işi olma özelliğinin ortadan kaldırmayacağı ve yapılan ödemelerin de istihkak ödemeleri olduğu gerekçesiyle verdiği kârarda yasal isabet görülmemiştir.

<sup>351</sup> Densa Denetim, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutu, <<http://www.densadenetim.com/2017/05/26/yillara-sari-inaat-ve-onarim-islerinin-vergisel-boyutlari/>> (21.02.2018).

<sup>352</sup> 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre: *Dönemsellik kavramı; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır.*

rejimine başvurulmaktadır<sup>353</sup>. Taahhüde bağlı olarak yürütülen bir inşaat faaliyetinde taahhüde uyulup uyulmadığının tespiti işin bitiminde belli olması nedeniyle; yıllara yaygın bir inşaat işinde kazancın tespit edilmesi önemli bir husustur. Çünkü yürütülen inşaat faaliyeti taahhüde aykırı olarak yapıldığı durumda söz konusu işin maliyeti daha yüksek olmaktadır. Bu nedenle bir takvim yılını aşan bir inşaat işi için özel vergilendirme rejimi öngörülmektedir<sup>354</sup>.

Bir inşaat işinin başlangıç ve bitiş tarihi ile birlikte toplamı itibariyle bir yılı aşmaması bu faaliyetin yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti olma özelliğini bozmamaktadır. İnşaat işinin yıllara yaygın olmasında önem arz eden esas husus; işin farklı takvim yılında başlaması ve sona ermesidir<sup>355</sup>.

Dolayısıyla aynı takvim yılı içerisinde faaliyetine başlanıp sonlandırılan inşaat/taahhüt ve onarma işi ile özel inşaatlar için aynı durum söz konusu olmamaktadır. Bu inşaat türlerinden kazanç elde edilmesi durumunda bu kazançta genel hükümler uygulanmaktadır<sup>356</sup>.

Örneğin; 15.10.2017 tarihinde inşaa edilmeye başlanan bir inşaat eserinin 15.02.2018 yılında sona ermesi ile söz konusu iş dört ayda bitmiş olmasına rağmen birden fazla takvim yılına yayıldığı için "yıllara yaygın inşaat ve inşaat ve onarım işi" olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle bu inşaat işinin kazancı özel vergileme rejimine tabi tutulmaktadır.

Ancak başlangıçta yıllara yaygın olmayan bir inşaat ve onarım işi, sonradan yıllara yaygın olduğunda, yıllara yaygın olduğu dönem itibariyle özel vergilendirme rejimi kapsamına girerek vergilemeye tabi tutulmaktadır<sup>357</sup>.

Bir inşaat ve onarma işinin bir takvim yılını aşıp aşmayacağı durumu işin başlangıcında yapılan sözleşme hükümlerinde belirlenebilmektedir. İnşaat ve onarım

---

<sup>353</sup> Tokat, Yakup, İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar, <<https://www.ozdogrular.com/content/view/21497/>> (23.02.2018).

<sup>354</sup> Özyürek, vd, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi" Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2015 (44): ss. 217-218.

<sup>355</sup> Ufuk, Mehmet Tahir, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Saptanması, <<https://www.ozdogrular.com/content/view/21497/>> (03.03.2018).

<sup>356</sup> Yılmaz, 2003, s. 11.

<sup>357</sup> Kemal Akmaz, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, <<http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/>> (01.05.2018).

işine başlangıç ve bitim tarihleri sözleşmede belirtildiği takdirde bu işin yıllara yaygın olup olmayacağını belirlemek durumu kolaylaştırmaktadır<sup>358</sup>.

### 3.4.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi

Vergilendirme dönemi açısından Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu; ticari kazancın tespit edilmesinde hesap dönemi (takvim yılı) kavramlarını esas ilke kabul etmektedir. Ancak bu hakim ilkeye yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri istisna teşkil etmektedir. GVK m.42'deki özel vergileme rejimine tabi olan bu inşaat işleri için ticari kazancın tespitinde; dönem başı yerine işe başlama; dönem sonu yerine işin bitimi esas alınmaktadır<sup>359</sup>.

GVK'da düzenlemeye tabi tutulan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hükümler kurumlar vergisine tabi mükellefler için de söz konusu olmaktadır<sup>360</sup>. Bununla ilgili olarak KVK m.6 uyarınca; " *Sağ kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır.*" ifadesi yer almaktadır. Buna göre, GVK m.42-44 arasındaki düzenlemeler kurumlar vergisi mükelleflerini de ilgilendirmektedir<sup>361</sup>.

GVK m.42'de yer alan hükümlerden elde edilen çıkarımlara göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işi icra eden mükellefler, inşaat işinin yürütüldüğü yıllarda elde ettikleri hasılat ile yaptıkları giderleri ilgili dönem bilançolarına yansıtırlar. Dönem bilançosuna yansıtılan hasılat ve giderler hemen ardındaki yıla aktarılmakta ve işin sona erdiği yılda da oluşan kâr veya zarar kati şekilde tespit edilerek, o yılın kârı veya zararı olarak izleyen yılın gelir vergisi mükellefleri için 25 Mart, Kurumlar vergisi mükellefleri için ise, 25 Nisan tarihine kadar beyan edilmesi gerekmektedir<sup>362</sup>.

<sup>358</sup> Akşehir, İrfan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama, Bitim Tarihi ve Vergi Tevkifatı İle Başlangıçta Yıllara Yaygın Olmayan İşin Yıllara Yaygın İnşaat İşine Dönüşmesinde Vergi Tevkifatı Uygulaması, Denetişim Dergisi, 2014/13, ss. 79-81.

<sup>359</sup> Şenyüz, 2017, s. 39.

<sup>360</sup> Öztürk, Abdullah, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/abdullahozturk/004/>> (02.02.2018).

<sup>361</sup> Aşker, Ali, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri" Vergi Raporu, 2006 (87): s. 64.

<sup>362</sup> Aşker, 2006, s. 65.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın işin bitimi ile beraber vergiye tabi tutulmasının yarattığı bir olumsuz durum söz konusu olabilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükellefler elde ettikleri kazançları işin tamamlandığı yılda beyan etmekte ve vergiye tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla vergi tahsilatında bir gecikme yaşanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle hakediş<sup>363</sup> ödemeleri üzerinden stopaj aracılığıyla vergi alınması yöntemi benimsenmiştir<sup>364</sup>.

### 3.4.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazancın işin sona erdiği tarihte tespit edilmesi nedeniyle devletin toplayacağı vergi gelirlerinde bir gecikme söz konusu olmaktadır. Bazı mükellef gruplarının vergilerini bir süre geç ödemesi verginin mali amacını zedelemektedir. Vergi gelirlerinin gecikmesinde yaşanan bu aksaklıkları gidermek ve telafi etmek amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri için vergi kesintisi yoluna gitme esası kabul görülmüştür<sup>365</sup>.

GVK m.94'de vergi tevkifatı yapmak ile sorumlu olanlar ve vergi kesintisi yapılması gereken ödemeler belirtilmiştir. GVK m.94 uyarınca;

*"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, ziraî kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."*

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde tevkifat uygulaması, geçici kabul tutanağının imzalanmasına kadar uzayan süreçte devam etmektedir. Dolayısıyla geçici

<sup>363</sup> İstihkak (hakediş), bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen) kısma ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine denmektedir. Detaylı bilgi için bkz.. Şenlik, Mehmet, İnşaat Muhasebesi, s. 18.

<sup>364</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://muraltunbasak.com/makale/6/yillara-yaygin-insaat.html>> (25.02.2018).

<sup>365</sup> Altay, Adem, Gulnur Sultankhanova, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 İle Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması Ve Uygulama Örneği" Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 2016 (49): s. 91.; Turut, Şenol, "Maliyet Artı Kâr Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK' nun 42. Maddesi Kapsamında mıdır?" Mali Çözüm Dergisi, 2010: s. 81.

kabulden sonraki süreçlerde yükleniciye yapılması gereken ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmamaktadır. Bunun nedeni ise geçici kabulden sonra toplanan hakediş ödemelerinin ait olduğu yıldaki gelir vergisi beyannamesinde açıklanması zorunluluğudur<sup>366</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde vergi kesintisi uygulamasında kurumlar vergisi, gelir vergisi ile aynı uygulamalara tabi olmaktadır<sup>367</sup>. KVK m.15'de yer alan düzenleme Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile ;

*"Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden % 3 oranında<sup>368</sup> " gelir vergisi tevkifatı yapılması şeklinde değiştirilmiştir.*

Hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında yapılan stopaj vergi tahsilatında yaşanan gecikmeye karşılık vergi gelirlerini bir nevi güvence altına almaktadır<sup>369</sup>.

Ancak söz konusu işlerin gelir vergisi tevkifatına tabi olabilmesi için gerekli şartlar sağlanmalıdır. Bu şartlar bir inşaat faaliyetinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak özel vergilendirme rejimine tabi olması gereken şartlar ile aynı olmaktadır. Buna göre bir inşaat işine gelir vergisi tevkifatı uygulanabilmesi için; yürütülen faaliyetin inşaat ve onarma işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve yıllara sirayet etmesi gerekmektedir<sup>370</sup>.

Bu şartların sağlanamaması hâlinde söz konusu inşaat işi GVK m.42 kapsamında kabul edilmemekte ve stopaj usulüne de tabi tutulmamaktadır. Ancak işin geçici vergi kapsamına dâhil edilmesiyle alakalı bir sorun da bulunmamaktadır. Sözleşmenin konusunu oluşturan inşaat işinin sözleşme kurulması kısmında yıllara yaygın olma özelliklerine sahip olmayıp; işin gecikmesi veya uzaması vb. hâllerde sonraki aşamada yıllara yaygın bir iş özelliğine sahip olması hâlinde, yıllara yaygın hâle geldiği tarihten sonra stopaja tabi tutulmaktadır. Önceden ödenen geçici vergilerin olması hâlinde de sonraki aşamada yapılacak stopaj ile faaliyetin sona erdiği yıl beyan edilen kurumlar

<sup>366</sup> Densa Denetim, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutları, <<http://www.densadenetim.com/2017/05/26/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinin-vergisel-boyutlari/>> (02.03.2018).

<sup>367</sup> A.g.e.

<sup>368</sup> 12.01.2009 tarih ve 2009/14594 kârar sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi, RG:03.02.22009; 27130.

<sup>369</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://murataltuksabak.com/makale/6/yillara-vaygin-insaat.html>> (26.02.2018).

<sup>370</sup> Diril, 2010, s. 195.

vergisini beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilme işlemi söz konusu olmaktadır<sup>371</sup>.

#### 3.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

GVK m.120'de geçici vergi ile ilgili hükümler yer almaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin geçici vergi kârşısındaki durumunu izah edecek hüküm GVK mük. m.120/1'de<sup>372</sup> parantez içerisinde belirtilmiştir. Parantez içerisinde yer alan hükme göre; GVK m.42 kapsamına giren kazançlar geçici vergiden hariç tutulmuşlardır. GVK m.42 kapsamında yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde faaliyetin sona erdiği tarihin tespit edilmesinde karşılaşılan sıkıntılar ve %3 oranında istihkaktan kesinti yoluyla ön vergileme olayı söz konusu olmasından ötürü böyle bir düzenleme bulunmaktadır<sup>373</sup>. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yapılan vergi kesintisi, iş sona erdiğinde yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi nedeniyle; bir nevi peşin vergi mahiyetindedir<sup>374</sup>.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla doğan kazancın geçici vergiden hariç bırakılması ile ilgili düzenleme 217 no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>375</sup> de yer almaktadır.

GVK m.42 kapsamına dâhil edilen işler için stopaj ile geçici vergi uygulaması söz konusu olmasından ötürü bu vergilerin bir daha geçici vergiye tabi tutulması mükerrer vergilemeye yol açmaktadır. Sonuç olarak yürütülen inşaat işinin dönem sonunu kâr

<sup>371</sup> A.g.e.

<sup>372</sup> Mükerrer Madde 120' ye göre; "Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden, 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden tespit edilebilir."

<sup>373</sup> Demir, Erol, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme Ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme" Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2015/8 (36): ss. 837-838.

<sup>374</sup> Dilaver, Mevlüt, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşinde Tevkifat Uygulaması ve Özellikli Durumlar, <<https://vergidanismanlik.net/2017/10/10/yillara-sari-insaat-ve-onarim-isinde-tevkifat-uygulamasi-ve-ozellikli-durumlar/>> (28.03.2018).

<sup>375</sup> RG: 27.12.1998; 23566.

veya zarar ile kapatması hâlinde stopaj ile geçici verginin ödenmesinin önüne geçememektedir<sup>376</sup>.

Kurumlar vergisi açısından geçici vergi ile ilgili düzenlenmeler ise, KVK m.32/2' de yer almaktadır. Buna göre;

*"Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır."*

İlgili madde hükmüne göre, GVK'deki esaslara tabi olma durumunda yıllara yaygın inşaat ve onarım işi icra eden kurumlar vergisi mükellefleri de yürüttükleri bu inşaat işleri ile alakalı ve sınırlı olarak geçici vergiye tabi olmazlar<sup>377</sup>. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükelleflerin m.42 kapsamına dahil edilmeyen ve diğer işler olarak adlandırılan<sup>378</sup> başka bir mesleki veya ticari faaliyetleri sonucu kazanç elde ediyorsa, bu kazançları için geçici vergiye tabi olmaktadırlar<sup>379</sup>.

Mükelleflerin söz konusu faaliyetleri dolayısıyla herhangi bir kazancı olmasa bile bu kazançlar için her dönem bu mükellefler geçici vergi beyannamelerini vermek zorundadırlar. İnşaat işinin sona erdiği tarihte oluşan kâr veya zarar dolayısıyla ilerleyen aylar için de geçici vergi beyannamesi verilmemekte ve mükellefin diğer faaliyetleri dolayısıyla doğan kazançları için beyanname vermesi durumunda oluşan kâr veya zarar beyannameye dahil edilmemektedir<sup>380</sup>. Diğer işler dolayısıyla oluşan kâr veya zararın

<sup>376</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://muraltunbasak.com/makale/6/yillara-yaygin-insaat.html>> (02.03.2018).

<sup>377</sup> Kızılot, 2010, s. 319.

<sup>378</sup> "Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin 42'nci madde kapsamına girmeyen ve diğer işler olarak ifade edilen işler, aynı işletmenin (bünyesinde) organizasyonunda ortaya çıkan, her türlü ticari ve sınai faaliyetle birlikte, sadece yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapılması durumunda inşaat işi ile birlikte ortaya çıkan, maddi duran varlık satış kârları, kira gelirleri, faiz gelirleri, fazla gelen malzemelerin satışından elde edilen gelirler, iştirak geliri, alınan tazminatlar, ihâleden çekilme kârşılığı elde edilen gelirlerdir." Detaylı bilgi için bkz..( Yıldırım Ercan, Yıllara ve Aylara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi, <<http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2011/05/yillara-ve-aylara-yaygn-insaat-onarm.html>> (01.05.2018). )

<sup>379</sup> Diril, (2010), s. 189.

<sup>380</sup> Akmaz, Kemal, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, <<http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/>> (02.05.2018).

geçici vergi matrahını doğrudan etkilemesi nedeniyle doğru olarak tespit edilmesi geçici vergi için önemli bir husus olmaktadır<sup>381</sup>.

### 3.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisi ile ilgili özel düzenlemeler bulunmamakta olup; söz konusu işler için vergiyi doğuran olay, mükellef, vergileme dönemi gibi hususlar genel hükümlere tabi olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) m.10/c hükmünce; *"Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hâllerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması"* KDV açısından vergiyi doğuran olayı meydana getiren unsurlardan bir tanesi olmaktadır. Buna göre inşaat-taahhüt ve onarım faaliyetleri de kısım kısım hizmetin yapılmasının mutad olduğu bir faaliyet alanıdır. Dolayısıyla inşaat-taahhüt ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay, bir kısım hizmetin gerçekleştirilmesi sonucu meydana gelmektedir<sup>382</sup>.

Maliye Bakanlığı'nın inşaat işlerinde vergiyi doğuran ile ilgili olarak görüşlerini sunduğu özelve<sup>383</sup> göre;

*"Katma değer vergisi uygulaması bakımından, taahhüde dayanan işlerde vergiyi doğuran olay ihâleye ilişkin hakedişin ita amirlerince onaylandığı ya da bu işleme ait fatura veya benzeri belgelerin düzenlendiği anda meydana gelmektedir."*

Danıştay kararlarında ise, Maliye Bakanlığı'nın görüşleri kabul edilmektedir. Ama bu kararların açıklamasının yetersiz olduğu düşüncesiyle daha geniş açıdan açıklamaların yer aldığı kararlar da bulunmaktadır. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun<sup>384</sup> konu ile ilgili kararına göre; *"Hakediş raporunun taraflarca imzalanıp onaylanmasından sonra, ita amirince tahakkukun yapıldığı tarihin, bitirilen iş miktarının ortaya çıktığı ve idarece işin belli bir kısmının teslim alındığı, aynı zamanda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olduğu kabul edilmektedir."* Danıştay'ın ileriki yıllarda da kararları bu yönde devam etmiştir<sup>385</sup>.

<sup>381</sup> Yıldırım, Ercan, Yıllara ve Aylara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi, <<http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2011/05/yllara-ve-aylara-yaygn-insaat-onarm.html>> (01.05.2018).

<sup>382</sup> Yılmaz, 2018, s. 581.

<sup>383</sup> İzmir VD Bşk. 30.01.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-98 sayılı Özelge

<sup>384</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 19.06.1998 gün ve E:1996/370, K:1998/118 sayılı Kararı

<sup>385</sup> Danıştay 11. Dairenin 12.10.1999 gün ve E:1999/2456; K:1999/3571 sayılı; 18.10.2000 tarih, E:2000/1142, K:2000/3946 sayılı; 7. Dairenin 30.12.2003 tarih, E:2001/73, K:2003/4254 sayılı Kararı.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan iktisadi organizasyonların icra ettikleri iş, hizmet işi kapsamında değerlendirilmektedir. Bu nedenle söz konusu faaliyetleri üstlenen mükellefler yükümlü oldukları işleri teslim ederken tabi oldukları KDV oranı genel bir oran olan %18 olmaktadır<sup>386</sup>. Ancak Bakanlar Kurulu Kararı ile bazı işlerin %1 oranında katma değer vergisine tabi olması öngörülmektedir. 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki<sup>387</sup> (I) sayılı listenin 12. ve 13. sırası ile;

- *Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,*
- *Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m2 ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri, için %1 oranında KDV uygulanmaktadır.*

Yapılan düzenleme ile konut yapı kooperatiflerine, sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan inşaat taahhüt işlerinde KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir.

#### **3.4.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi**

Damga vergisi, hukuki işlemlere bağımlı bir şekilde düzenlemeye tabi tutularak Damga Vergisi Kanunu (DVK) m.1'de yer alan kağıtlar üzerinden vergilemeye esas teşkil eden bir muamele vergisidir<sup>388</sup>. DVK m.1 uyarınca; *"Bu Kanuna ekli (I) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir."* DVK m.1 hükmünden hareketle damga vergisinin konusunu kanunda geçen kağıtlar oluşturmaktadır. DVK'na ekli 1 ve 2 sayılı listelerde sıralanan yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işleri kapsamında kabul edilen kağıtlar; *şözleşmeler, ihale kararları, hakediş belgeleri ve avans ödemelerine ait makbuzlar* damga vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Damga vergisine mükellef olacaklar ile ilgili hüküm de DVK m.3'de yer almaktadır. Buna göre, *"Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir. Resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların Damga Vergisini kişiler öder."* şeklinde bir hüküm yer almaktadır<sup>389</sup>.

<sup>386</sup> Şenlik, 2016, s. 57.

<sup>387</sup> 17.7.2002 Tarihli ve 2002/4480 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Kararname Eki.

<sup>388</sup> İhale Vergi-Sigorta Danışmanlık, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması, <<http://www.ihaledanismani.com/57354/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinde-damga-vergisi-uygulamasi.html>> (12.02.2018).

<sup>389</sup> Ekergil, Vedat, vd. İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, (1. Baskı), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir 2013, s. 37.

- ***Sözleşmelerde Damga Vergisi***

DVK ekli (I) sayılı tabloya göre, muayyen miktarda bir parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 9,48 oranında damga vergisine tabi olmaktadır. Söz konusu sözleşmenin ihtiva ettiği herhangi bir tutarın olmaması durumunda ise bu sözleşme damga vergisine tabi olmamaktadır<sup>390</sup>.

- ***Alınan Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi***

Resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı (ihale vb.) sebebiyle ve sırasında, düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Ancak hakediş ve ödemelerin avans niteliğinde veya kesin ödeme şeklinde olması veya olmaması damga vergisi hükümlerine tabi olma açısından farklılık yaratmamaktadır. Söz konusu ödemelerin, kesin ödeme şeklinde olduğu durumlarda bile DVK hükümlerince kesinti yapılmaktadır.<sup>391</sup> Hakedişlerin avans ödeme niteliğinde olduğu durumlarda ise hakediş bedeli üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisi yapılmaktadır<sup>392</sup>.

- ***İhale Kararlarında Damga Vergisi***

Damga vergisi kanunu gereği, kamu kurum ve kuruluşlarından İhale Kanunları kapsamındaki hükümlere tabi olan veya söz konusu hükümlerin kapsamı dışında bulunan kurum ve kuruluşların yetkili organları tarafından verilen bütün ihale kararları binde 5,69 oranında damga vergisine tabi olmaktadır. Özel sektör işletmelerinin karar defterlerinde almış oldukları ihale kararları ise damga vergisine tabi değildir<sup>393</sup>.

### **3.5. Özel İnşaat Faaliyetlerinin Türleri ve Vergisel Boyutu**

GVK m.37/4 uyarınca, inşaat işini sürekli olarak icra edenlerin kazançları ticari kazanç hükmünde sayılmaktadır. Dolayısıyla özel inşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesi hususunda mükellefler genel hükümlere tabi olmaktadır<sup>394</sup>.

---

<sup>390</sup> Şenlik, 2016, s. 55.

<sup>391</sup> Akın, Serdar, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alınan Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi" Vergi Sorunları Dergisi, 2011 (273).

<sup>392</sup> Şenlik, 2016, s. 56.

<sup>393</sup> A.g.e..

<sup>394</sup> A.g.e.

Özel inşaat faaliyetlerinde, kişilerin şahsına özgü olarak inşaat faaliyetlerini icra etmesi hâlinde, inşaa edilen eser nitelik bakımından farklılaşmakta ve bundan ötürü tabi olacağı vergilendirme rejimi de farklı uygulamalar içermektedir<sup>395</sup>.

İnşaat faaliyeti sona erdikten sonra bir bütün olarak satılmak istenildiğinde; satış bedeli ile yapılan maliyetler karşılıklı olarak değerlendirilmekte ve söz konusu faaliyetin neticesinde oluşan kâr ya da zarar hesaplanmaktadır. Ancak inşaat faaliyeti tamamlandığında faaliyet kısım kısım olarak yani kat veya daire hâlinde satılmak istenirse; satışa sunulan her bir dairenin veya katın kâr ve zararı ayrı ayrı saptanmaktadır. Ortaya çıkan kâr ve zarar o yılın hasılatı olarak kabul edilmekte ertesi takvim yılına tekabül eden beyanname döneminde beyan edilmektedir<sup>396</sup>.

GVK m.1 hükmüne göre; *"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."* KVK m.1 hükmüne göre ise; *"Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur."* İlgili kanun maddeleri uyarınca; özel inşaat faaliyetleri ile uğraşan mükellefler için vergi alacağının doğması için öncelikle gelirin elde edilmesi<sup>397</sup> gerekmektedir<sup>398</sup>.

Özel inşaat faaliyetlerinde vergi alacağının doğumu, tasarruf hakkının devredilmesi ile gerçekleşmektedir. İnşaa edilen inşaat eseri, alıcının faydasına takdim edildiğinde teslim edildiği kabul edilmekte ve vergisel perspektiften satışa hazır olduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeplerden ötürü kanun koyucu, vergiyi doğuran olay için tapunun devredilmesinden tasarruf hakkının devredilmesini benimsemiş yoluna gitmiştir<sup>399</sup>.

GVK m.37/4 uyarınca; *"Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazançlar, ticari kazanç sayılır."* Özel inşaat faaliyetleri sebebiyle ticari kazanç elde eden mükelleflerin söz konusu

<sup>395</sup> İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, 2017, s. 85.

<sup>396</sup> Yılmaz, 2003, ss.63-64.

<sup>397</sup> Gelirin elde edilmesi, kişinin onun üzerinde fiili, hukuki ve ekonomik tasarrufunun gerçekleşmiş olması demektir. Gelirin elde edilebilmesi için, borçludan istenebilecek bir aşamada (muaccel) olması, hukuken istenilmesi ve fiili olarak tasarruf edilmesi gerekir. Ticari kazançlarda elde etme, tahakkuk esasına bağlanmıştır. Gelir para olarak sonraki yıllarda tahsil edilmiş olsa bile, faaliyetin gerçekleştiği yılın geliri kabul edilerek vergilendirilir. Detaylı bilgi için bkz.. Bayraklı, Hüseyin, Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar, <<https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm>> (01.07.2018).

<sup>398</sup> İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, 2017, s. 85.

<sup>399</sup> Şenlik, 2016, s. 177.

kazançlarının tespit edilmesi için bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutmaları gerekmektedir<sup>400</sup>.

Özel inşaat faaliyeti devam ederken bazen tescil işlemi yapılmaksızın satış işlemleri gerçekleşebilmektedir. İnşaat faaliyetleri yapısı itibariyle meydana getirilebilmesi için yapım süresi bir yılı aşan faaliyetlerden oluşmaktadır. Dolayısıyla devam eden inşaatlar için özel sözleşme ya da satış vaadi sözleşmesi ile bu inşaat yapıları satılabilmektedir. Bu durumda yapılan satışların karşılığı olarak alınan para avans niteliği taşımakta ve vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Devam eden inşaatın satışı hâlinde ticari kazancın beyan edilebilmesi için; yapımı süren inşaat faaliyetlerine ait satış tutarının tamamı, inşaat işi sona erip, anahtar tesliminin yapıldığı yılın satış hasılatı olarak gösterilmesi gerekmektedir<sup>401</sup>.

Özel inşaat faaliyetleri ile uğraşanlar, faaliyetlerini kendi nam ve hesabına yürütmeleri dolayısıyla ve taahhüt mahiyetine sahip olmamasından ötürü GVK m.42 kapsamındaki hükümlere tabi olmamaktadırlar<sup>402</sup>. Ayrıca özel inşaat faaliyetlerinde yürütülmesi gereken iş başkası adına yapılmamasından dolayı bu işler eser sözleşmesi kapsamına da dahil edilmemektedir. Dolayısıyla bu işler için GVK m.42 hükümleri uygulanmamaktadır<sup>403</sup>. Özel inşaat faaliyetleri ile uğraşan mükelleflerin şahsi arsası veya başkasının arsası üzerinde faaliyette bulunarak bina inşa etmesi veya satmasına dair uygulanacak hükümler de GVK m.42'ye tabi olmamaktadır<sup>404</sup>.

Özel inşaat faaliyetlerinin, GVK m.42 kapsamına girip girmeyeceği ile ilgili bir Danıştay kararına<sup>405</sup> göre ise; "Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolayı alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, ancak satış bedeli olarak isimlendirilir ve m.42 kapsamında düşünülemez." Buna göre, özel inşaat

---

<sup>400</sup> Kızılot, 2010, ss. 352-353.

<sup>401</sup> Kızılot, 2010, s. 346.

<sup>402</sup> Altunbasak, Murat, Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, <<https://murataltunbasak.com/makale/6/yillara-yaygin-insaat.html>> (01.03.2018).

<sup>403</sup> Densa Denetim, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutları, <<http://www.densadenetim.com/2017/05/26/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinin-vergisel-boyutlari/>> (18.02.2018).

<sup>404</sup> Kalın, Ömer, Senelere Sari İnşaat, <<http://www.omerkalin.com.tr/2016/02/01/senelere-sari-insaat.html>> (05.03.2018).

<sup>405</sup> Danıştay 4. Daire 1995/6214 E., 1996/4472 K; Danıştay 4. Daire 21.04.1981 gün ve E. 1980/556, K. 1981/923; Danıştay 4. Daire 20.10.1998 tarih ve 1998/3765 sayılı Kararı.

faaliyetlerinin GVK m.42 kapsamına girmeyeceği hususunda Danıştay kararlarında ve mevzuatta görüş birliği sağlanmaktadır.

Özel inşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesinde; KDVK ve tapu harçları açısından özellik arz eden hususlar bulunmaktadır.

#### **- KDV Kanunu Açısından Özellik Arz Eden Hususlar**

KDVK m.1'de KDV'ye tabi işlemler sıralanmakta ve KDVK m.28'de ise KDV oranları ile ilgili olarak açıklamalara yer verilmektedir. İlgili maddelere ilişkin olarak Bakanlar Kurulu Kararname Eki Kararı'na<sup>406</sup> göre I sayılı listeye eklenen sıralar aşağıdaki gibidir:

*"9. Net alanı 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konut teslimleri,*

*10. Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,*

*11. Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m<sup>2</sup>'ye kadar konutlara ilişkin konut taahhüt işleri"*

Buna göre, (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için KDV oranı % 1 olarak tespit edilmiştir<sup>407</sup>. Ancak 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu<sup>408</sup> kapsamında kabul edilen büyükşehirlerde ve diğer şehirlerde 150 m<sup>2</sup>'den büyük konut teslimlerinde ve özel inşaat faaliyetinde bulunan inşaat işletmeleri üretmiş oldukları işyeri teslimlerinde %18 KDV hesaplanmaktadır<sup>409</sup>.

#### **- Harçlar Açısından Özellik Arz Eden Hususlar**

3194 sayılı İmar Kanunu<sup>410</sup> kapsamında kabul edilen tüm yapılara mahsus olmak üzere bu yapılar için yapı ruhsatı alınması ve sonrasında faaliyete başlanması gerekmektedir. İnşaat faaliyetinin ilk safhasını oluşturan hafriyat işleri için bile ruhsat alınması zorunlu olmakta ve sonrasında işe başlanmaktadır<sup>411</sup>.

Özel inşaat faaliyetleri ile ilgili tapu harçları konusunda ilgili düzenlemeler 492 sayılı Harçlar Kanunu<sup>412</sup> nda hükme bağlanmıştır. Harçlar Kanunu m.57 uyarınca;

<sup>406</sup> 27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kârarname Eki Kararı

<sup>407</sup> 30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı

<sup>408</sup> RG: 23.7.2004; 25531

<sup>409</sup> Şenlik, 2016, s. 184.

<sup>410</sup> RG: 9.5.1985; 18749

<sup>411</sup> A.g.e.

<sup>412</sup> RG: 17.7.1964; 11756

*"Tapu ve kadastro işlemlerinden bu kanuna bağlı (4) sayılı tarifiede yazılı olanları, tapu ve kadastro harçlarına tabidir."*

*"Gayrimenkullerin ivaz kârşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (Cebri icra ve şuyunun izalesi hâllerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı binde 20 oranında<sup>413</sup> tapu harcı alınır.<sup>414</sup>"*

İnşaat faaliyeti sona eren bir bina için tescil esnasında tapu alınması sebebiyle tapuya tescil işlemi gerçekleştirilmemektedir. Devir eden ve devir alanın ayrı ayrı olarak tapu harcı ödemesi, devir bedelinin emlak vergisi değerinden az olmaması gerektiğinin göstergesi olmaktadır<sup>415</sup>.

### **3.5.1. Kendi Adına Bina İnşaa Ederek Satmak Amacıyla Yapılan İnşaatların Vergisel Boyutu**

Daire, kat ve dükkân hâlinde satmak amacıyla inşaat faaliyetlerini icra eden mükellefler; söz konusu faaliyetleri kendilerine ait olan arsa üzerinde yürütebilecekleri gibi; arsanın kârşılığı olarak belirli sayılarda daire, kat ve dükkân teslim etmek şartıyla da yürütebilmektedirler<sup>416</sup>.

Satmak amacı güdülerek yapılan özel inşaat işleri, gerçek kişiler tarafından icra edilmesi hâlinde gelir vergisi; tüzel kişiler tarafından icra edilmesi hâlinde de kurumlar vergisi kapsamında değerlendirilerek GVK'nın ticari kazanç hükümleri uyarınca vergilendirme rejimine bağımlı olmaktadır<sup>417</sup>.

Gerek kendi arsası üzerine, gerekse başkasının arsası üzerine kat kârşılığı bina inşa edilerek yapılan satma işinin, GVK m.42'de düzenlemeye tabi tutulmuş olan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle herhangi bir ilişkisi bulunmamaktadır. Bu nedenle daire satışlarından doğan kârın inşaatın devam ettiğ

<sup>413</sup> 20/9/2012 tarihli ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu Kârarı Eki Kârarın 6. maddesiyle; bu fıkrada sayılan tapu işlemleri üzerinden "binde 16,5" nispetinde alınan tapu harçları "binde 20" olarak değıştirilmiştir.

<sup>414</sup> Malatya VD Bşk. 20.08.2013 tarih ve 37538499-140.04.01[63-2013-1]-13 sayılı Özelge

<sup>415</sup> Şenlik, 2016, s. 184.

<sup>416</sup> Perek, Hasan Şükrü, İnşaat ve Gayrimenkul Sektörünün Vergilendirilmesi, İnşaat KDV İadesi, İnşaat Faaliyetinde Muhasebe Kayıt Sistemi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar, <<http://www.bengudenetim.com/insaatvergilendirilmesi.pdf>> (14.04.2018).

<sup>417</sup> İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, 2017, s. 87.

yıllara dağıtılmaması veya inşaatın bittiği yılın geliri olarak kabul edilmesi söz konusu olamaz. Her bağımsız bölüm veya dairenin maliyet bedeli ile satış bedeli arasındaki fark satışa konu ünitenin kârı olarak satışın yapıldığı yılın geliri olarak vergilendirilmektedir<sup>418</sup>.

### 3.5.2. İhtiyaç Doğrultusunda Satmak Amacı Olmaksızın Yapılan Özel İnşaatlarının Vergisel Boyutu

Daire, kat veya dükkân hâlinde satma maksadı taşımayıp şahsi ihtiyaçlar doğrultusunda apartman inşa edenler farklı şekilde vergi uygulamalarına tâbi olmaktadır. Bu uygulama neticesinde, kendi gereksinimi için faaliyette bulunan özel inşaat sahibinin vergi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bununla birlikte inşaat faaliyetini yürütmek için istihdam ettiği işçiler için ödediği ücretten vergi kesintisi yapma ve muhtasar beyanname verme zorunluluğu da bulunmamaktadır. Ancak bu uygulamanın yarattığı bir sorun bulunmaktadır. İstihdam ettiği işçi için ücret ödemelerinde kesinti yapma zorunluluğu olmaması ve gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti gerektirmemesi nedeniyle müteahhitler bu tür yollara girişme eğiliminde sıklıkla bulunmaktadır<sup>419</sup>.

GVK m.64/3'e göre özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı işçiler "diğer ücretliler" kapsamına dâhil olup<sup>420</sup>;

*"safî ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir."* Bu esasa göre, hesaplanan vergi hizmet erbabı konumunda olan kişinin şahsı tarafından vergi dairesine ödenmesi gerekmektedir<sup>421</sup>.

VUK m.247 uyarınca; diğer ücretliler kapsamında değerlendirilen mükelleflerin vergi karnesi alma mecburiyetleri bulunmaktadır. GVK m.118'e göre;

*"Diğer usulde tespit edilen ücretlerin vergisi; 1. Öteden beri işe devam edenlerde, yıllık verginin yarısı ikinci, diğer yarısı sekizinci ayında;*

*2.Takvim yılının) birinci yarısı içinde işe başlıyanlarda, yıllık verginin yarısı verginin karneye yazıldığı ayda; diğer yarısı takvim yılının sekizinci ayında;*

*3.Takvim yılının ikinci yarısı içinde işe başlıyanlarda, verginin karneye yazıldığı*

<sup>418</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 28.04.1993 tarihli, E: 1991/2953, K: 1993/1524 sayılı Kararı.

<sup>419</sup> Kızılot, 2010, ss. 448-449.

<sup>420</sup> A.g.e.

<sup>421</sup> Şenyüz, Doğan, vd., 2017, s. 80.

*ayda; ödenir."*

### 3.5.3. Arsa Karşılığında Yapılan İnşaat Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu

Özel inşaat faaliyetleri sonucunda meydana getirilen inşaat eserlerinin kat veya daire şeklinde satışının karşılığı her zaman para olmamaktadır. Müteahhide verilen arsanın karşılığı kimi zaman kat, dükkân, daire vb. şekillerde karşılık bulmaktadır. Söz konusu bu uygulama arsa karşılığı inşaat faaliyetleri olarak adlandırılmaktadır<sup>422</sup>. Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri, günlük dilde halk arasında kat karşılığı inşaat faaliyetleri olarak da adlandırılmaktadır<sup>423</sup>.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde müteahhit ve arsa sahibinin bir araya gelmesine olanak sağlayan birtakım sebepler bulunmaktadır. Arsa sahibinin arsa karşılığı inşaat faaliyetlerine adım atma sebepleri, sahibi olduğu arsaların mevcut hâlimden daha değerli bir yapıya kavuşmasını istemesi ve kendi maddi imkânları doğrultusunda profesyonel bir yapı ortaya çıkaramayacağını bilmesi nedeniyle daha donanımlı bir inşaat firmasına yaptırmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Müteahhit açısından ise, müteahhitler giderek artan arsa değerleri karşısında yeterince finansman kaynağına sahip olamamaktadır. Aynı zamanda mevcut finansman kaynakları ile daha fazla seri konut üretimine girmek istemesinden kaynaklanmaktadır<sup>424</sup>.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde, müteahhit ve arsa sahibinin karşılıklı olarak yerine getirmekle sorumlu olduğu vergisel yükümlülüklerin değiş tokuş hâlinde olmasından ötürü KDV Genel Uygulama Tebliği<sup>425</sup>; bu faaliyetleri trampa niteliğinde görmekte ve değerlendirmektedir<sup>426</sup>. Ancak bu konuda görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Danıştay<sup>427</sup>, arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ile ilgili kârarlarında *arsa karşılığı inşaat sözleşmesi* ifadesine değinirken; Yargıtay<sup>428</sup> ise *arsa payı karşılığında anahtar teslimi*

<sup>422</sup> Yılmaz, Ayhan, 2003, s. 74.

<sup>423</sup> Savaş, Şükrü, Arsa Payı Karşılığı Arsa Sahiplerinin İleride Elde Edecekleri ve İnşaat Devam Ederken Sattıkları Bağımsız Bölümlerin Vergilendirilmesi, <<http://www.alomaliye.com/2007/01/15/kat-karsiligi-insaat-arsa-sahibi/>> (01.02.2018).

<sup>424</sup> Çatıkkaş, Özgür, Cafer Şuekin, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı İle Özel İnşaat Faaliyetine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mevcut Vergi Kanunlarıyla Karşılaştırılması" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (301): s. 99.

<sup>425</sup> RG: 26.04.2014; 28983

<sup>426</sup> Çatıkkaş, Özgür, Mehmet Deniz Yener, "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi" Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2017/39 (1), s. 69.

<sup>427</sup> Danıştay 4. Daire, E. 1995/2438, K. 1996/2097, T. 23.05.1996 sayılı Kararı.

<sup>428</sup> Yargıtay 14. Hukuk Dairesi E. 2008/1916 K. 2008/3006 T. 11.3.2008 sayılı Kararı.

*bina yapımı ve gayrimenkul satış vaadi esasında bina inşa sözleşmesi* ifadesini kullanmaktadır<sup>429</sup>.

Arsa karşılığında yapılan inşaat faaliyetleri için Türk vergi mevzuatında özel düzenlemeler yer almaması nedeni ile bu faaliyetlerin vergilendirilmesi ile ilgili esaslar genel hükümlere tabi olmaktadır<sup>430</sup>. Danıştay kararlarında<sup>431</sup> ise arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin ticari kazanç olarak kabul edileceği ve edilmeyeceği yönünde farklı görüşler mevcuttur. Ancak Danıştay kararlarında genel olarak arsa kârşılığı inşaat faaliyetlerinden elde edilen gelir arizi kazanç olarak değerlendirilmektedir. Vergi idaresinin ise bu kazançların ticari kazanç hükmünde değerlendirilmesi gerektiği yönünde kararı<sup>432</sup> bulunmaktadır.

GVK, KVK ve KDVK'da verginin konusu ve mükellefi ile ilgili hükümler ilgili maddelerde yer almaktadır. Arsa karşılığı inşaat faaliyetleri de söz konusu kanunlar kârşısında değerlendirildiğinde kanunda öngörülen genel hükümlere tabi olmaktadır<sup>433</sup>.

Ancak arsa payı karşılığı inşaat işlerinin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde uygulanan özel vergilendirme rejimine tabi olup olmayacağı ile ilgili vergi idaresinin farklı görüşler bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış olan bir muktezaya<sup>434</sup> göre; arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin GVK m.42 kapsamında kabul edilmesi yönünde iken; konu ile ilgili başka bir muktezada<sup>435</sup> da; arsa karşılığı inşaat

<sup>429</sup> Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması Araştırma Raporu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2006, s. 30.

<sup>430</sup> İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, 2017, s. 87.

<sup>431</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 08.06.1990 gün ve E:1990/13, K:1990/42 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi 17.10.1994 gün ve E:1994/2642, K:1994/3162 sayılı kararı.

<sup>432</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 15/11/2011 tarihli ve B.07.1.GİB. 4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı Özelge.

<sup>433</sup> Kızılot, 2010, s. 450.

<sup>434</sup> Maliye Bakanlığı'nın 8.4.1996 tarih ve 3140 sayılı muktezasına göre; "idare, konut yapı kooperatifi ile yapmış olduğu bir sözleşme çerçevesinde, kooperatifin sahip olduğu arsa üzerinde kat kârşılığı inşaat işi yapan müteahhidin bu işini, ilki, konut yapı kooperatifi ile şirket arasındaki sözleşme gereği anahtar teslimi yapılması taahhüt edilen ve kooperatife kalacak dairelere ilişkin inşaatçılık faaliyeti, diğeri ise, sözleşme gereği arsa sahibi kooperatif tarafından müteahhide devredilecek arsa üzerinde satmak amacıyla yapılan inşaatçılık faaliyeti olmak üzere iki ayrı faaliyet şeklinde değerlendirmiştir. İdare, konut yapı kooperatifine, kat kârşılığı inşaat sözleşmesi gereği anahtar teslimi olarak yapılması taahhüt edilen kısma ilişkin faaliyetin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir. Ayrıca, bu faaliyetin hasılatının, yapı kooperatifinin şirkete devrettiği arsaların emsal bedeli olacağını, masraflarının ise kooperatife devredilecek kısmın inşa giderlerinden teşekkül edeceğini ve bu işin kazancının Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamında tespit edileceğini ifade etmiştir."

<sup>435</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, 16.6.2006 tarih ve B.07.1.G B4.34.16.01/GVK-42/12728, (11711) sayılı muktezasına göre: " Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamında inşaat işlerinin, resmi ve özel taahhütler gereğince başkasının hesabına yapılan işlerden ibaret olduğunu, işin taahhüde bağlı olarak yapılmasının, inşaat işinin başkasının nam ve hesabına yapılması ve kârşılığında hakedişe bağlı bir istihkak ödemesinin ortaya çıkması ile mümkün olacağını; özel inşaat

faaliyetlerinin GVK m.42 kapsamında değerlendirilmeyeceği yönündedir. Ancak vergi idaresinin genel görüşü, diğer muktezalardan da hareketle, arsa kârşılığı inşaat faaliyetlerinin GVK m.42 kapsamında değerlendirilmeyeceği yönündedir. Bu konuda Danıştay'ın verdiği kararlar<sup>436</sup> ise Maliye Bakanlığı ile aynı doğrultudadır.

VUK açısından ise, arsa kârşılığı inşaat faaliyetleri ile uğraşan işletmelerin tutmak zorunda oldukları defterler belirli hadleri aşması durumuna göre bilanço esaslı ve işletme hesabı esasına göre defterler olmaktadır. Yani VUK açısından da genel hükümler dışında düzenlemeye tabi tutulmuş özel bir hüküm yer almamaktadır<sup>437</sup>.

### 3.5.3.1. Gelir Vergisi Yönünden Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

GVK m.37 uyarınca; " Gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden" elde ettikleri kazanç ticari kazanç hükmündedir. Ancak devamlı olarak yürütülmeyen inşaat işleri, ticari kazanç hükmünden çıkmaktadır.

GVK mük. m.80/6 uyarınca;

*"İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraî istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sınıfları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.)"*

İlgili maddede yer alan düzenlemelere göre gayrimenkullerin satışı dolayısıyla oluşan kazanç, ticari kazanç unsurlarını taşıyamaması ve iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde satılması hâlinde değer artış kazancı olarak kabul edilmektedir. Arsa kârşılığında yapılan inşaat faaliyetlerinin yapım süresi bazı zamanlar uzun takvim yıllarına yayılabilmektedir. Faaliyetin uzun takvim yıllarına yayıldığı hâllerde, kanun hükmünde geçen beş yıl koşulu arsanın müteahhide teslim edildiği tarihten itibaren

---

işlerinin ise bünyelerinde istihkak ve hakedişe bağlı taahhüt unsuru taşımayan; ancak, birden fazla takvim yılına sirayet edebilen nitelikte işler olabildiğini; bu nedenle, gerek kendi arsası üzerine gerekse başkasının arsası üzerine kat karşılığı bina inşa ederek satma işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci Maddesi'nde düzenlenen birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleriyle herhangi bir ilişkisinin olmadığını belirtmiştir."

<sup>436</sup> Danıştay 4. Daire'nin, E. 1997/1537, K.1998/1061 sayılı kararı; Danıştay 4. Daire'nin, 2.5.1991 tarih ve E. 1988/5245, K.1991/1632 sayılı kararı; Danıştay 4. Daire'nin 25.3.1994 tarih ve E.1992/4119, K.1994/1787 sayılı kararı.

<sup>437</sup> Ekergil, Vedat vd., 2013, s. 134.

hesaplanmaktadır<sup>438</sup>. Ancak 5 yıl sona erdikten sonra söz konusu kazancın artık değer artış kazancı olmayacağı yönünde Danıştay kararına<sup>439</sup> göre;

*" Bir kişinin kat edinme karşılığında, arsasını müteahhide vermesi ve inşa edilen binada kat sahibi olması, servetin değerlendirilmesi, servetin biçim değiştirmesi olduğundan, dairelerin, arsanın iktisap tarihinden itibaren dört yıl geçtikten sonra satışından elde edilen kazanç, değer artış kazancı olamaz."*

*"GVK mük. m.80 uyarınca; bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının (12.000 TL)<sup>440</sup> Yeni Türk Lirası gelir vergisinden müstesnadır."* Söz konusu istisna miktarı 2018 yılı için düzenlemeye tabi tutulmuş olan değer artış kazançlarına ilişkin istisna tutarı olmaktadır<sup>441</sup>.

### 3.5.3.2. Kurumlar Vergisi Yönünden Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde, iktisadi bir organizasyon kapsamında bulunan arsaların devirleri sırasında ortaya çıkan kazanç ticari kazanç niteliğinde kabul edilmektedir. Eğer arsanın sahibi kurumlar vergisine tabi söz konusu kanun içeriğine<sup>442</sup> dâhil edilmiş olan bir kurum ise elde edilen söz konusu kazanç artık KVK'ya tabi olmaktadır<sup>443</sup>.

KVK m.1 hükmünde yer alan kurumlardan birinin arsa karşılığı inşaat faaliyetleri icra etmesi hâlinde doğan kazanç, kurumlar vergisi ile ilgili hükümlere tabi olmaktadır. Doğan kazanç ile ilgili vergilemeye dair esaslar için de kurumlar vergisi genel hükümlerinden yararlanılmaktadır<sup>444</sup>.

<sup>438</sup> Adibeş, Cuma, "Arsa Sahiplerince Kat Karşılığı Olarak Elde Edilen Gayrimenkullerin Satışında Kazancın Türü" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (292): ss. 58-59.

<sup>439</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.06.2004 tarih ve E:2004/51 ve K:2004/80 sayılı Kârarı

<sup>440</sup> 29.12.2017 tarihli 302 Seri No' lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

<sup>441</sup> GİB, Değer Artış Kazançlarına İlişkin İstisna Tutarı, <<http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/deger-artisi-kazanclarina-iliskin-istisna-tutari>> (10.05.2018).

<sup>442</sup> KVK 1. madde hükmüne göre; "Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

a) Sermaye şirketleri.

b) Kooperatifler.

c) İktisadî kamu kuruluşları.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları."

<sup>443</sup> Güçlü, Süleyman, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi Açısından Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" Vergi Sorunları Dergisi, 2015 (324): s. 68.

<sup>444</sup> Kızılot, 2010, s. 481.

Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde, kurum kazancının sağlıklı bir şekilde tespit edilebilmesi için; maliyet, gider ve hasılatların da titizlikle belirlenmesi gerekmektedir.<sup>445</sup>

### 3.5.3.3. Katma Değer Vergisi Yönünden Arsa Karşılığı İnşaat Faaliyetleri

Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması ile ilgili olarak 30 seri No'lu KDV Genel Tebliğine göre;

*"Arsa karşılığı inşaat işinde iki 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.*

*Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir. Bu tarih itibarıyla arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.*

*Dolayısıyla, arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibarıyla eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir. "*

Vergi idaresinin bu görüşünün aksine Danıştay'ın bu konudaki kararı<sup>446</sup> ise, müteahhidin arsaya karşılık olarak teslim ettiği daire veya işyerleri arsa sahibi açısından ticari nitelik taşımamaktadır. Bu teslim yalnızca arsanın güncel değerinin arttırılması maksadını taşımakta olduğu için KDV'ye tabi olmamaktadır.

Arsa sahibi ve müteahhit açısından yükümlü olunan borçların yerine getirilmesi ile oluşan teslimlerle ilgili iki tarafla ilgili olarak ayrı ayrı düzenlemeler bulunmaktadır. 30 seri No'lu KDV Genel Tebliği<sup>447</sup> ne göre arsa sahibi açısından;

*"Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi hâlinde, konut veya işyeri kârşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi katma değer vergisine tabidir.*

*Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arizi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmayacaktır.<sup>448</sup>"*

<sup>445</sup> Şişmanoğlu, Ahmet, "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay Ve Bu İşlemlerin Vergilendirilmesi" Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (346): s. 95.

<sup>446</sup> Danıştay 11. Daire' nin, 15.02.1996 tarih ve E. 1995/3744, K. 1996/709 sayılı Kararı.

<sup>447</sup> RG: 16.12.1988; 20021.

<sup>448</sup> RG: 16.12.1988; 20021.

Söz konusu düzenlemeye göre; arsa teslimlerinin KDV'ye tabi olabilmesi için; arsa sahibinin, gerçek usulde vergi mükellefiyetine uygun bir şekilde ve faaliyetini süreklilik arz edecek biçimde icra etmelidir. Arsaların alım- satım gibi işlerini süreklilik arz etmeden arızı bir şekilde yürüten mükellefler işyeri ya da konut teslimleri esnasında KDV'ye tabi olmamaktadırlar<sup>449</sup>. Bu konuda Danıştay kararları<sup>450</sup> ise esas olarak konut teslimlerinin KDV'ye tabi olmadığı yönündedir. İş yeri teslimlerinin KDV'ye tabi olup olmaması ile ilgili Danıştay'ın kararı<sup>451</sup> ise, bu teslimlerin KDV'ye tabi olmayacağı yönündedir. Ancak Danıştay'ın bir kararına<sup>452</sup> göre, arsa sahibinin sermaye şirketi olması durumunda arsa kârşılığı kat teslimi KDV'ye tabi olmaktadır.

Müteahhit açısından teslim ile ilgili düzenlemeye<sup>453</sup> göre; *"Müteahhit tarafından arsa sahibine, arsanın kârşılığı olarak yapılan 150 m2'ye kadar konut teslimlerine katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan işyeri veya 150 m2' den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden katma değer vergisi uygulanacaktır. "*

Ancak arsa kârşılığı inşaat faaliyetlerinde teslim ile ilgili olarak güncel düzenlemeler bulunmaktadır. 60 Sayılı KDV Genel Sirkülerinde<sup>454</sup> yer alan yeni düzenlemelere göre;

*"Arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hâlinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa kârşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dâhil) üzerinden genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.*

*Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden % 1 veya % 18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir."*

Sonuç olarak; bir inşaat faaliyetine başlanırken arsanın müteahhide tesliminin gerçekleştiği sırada fatura düzenlenirken; yeni düzenleme ile beraber birbirine karşılıklı olarak teslim borcu ile yükümlü her iki tarafın da teslim anında fatura düzenlemesi

<sup>449</sup> Diril, 2010, s. 173.

<sup>450</sup> Danıştay 7. Daire 28.05.1990 tarih ve E:1989/1359, K:1990/1518; 8.10.1991 tarih ve E:1990/6530, K:1991/2477, 1.3.1994 tarih ve E:1992/754, K:1994/1069, E:2004/1059, K:2004/2502 sayılı Kararları.

<sup>451</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.12.1998 tarih ve E.1997/415, K.1998/444 sayılı Kararı.

<sup>452</sup> Danıştay 7. Daire 31.5.1994 gün ve E:1994/413, K:1994/3012 sayılı Kararı.

<sup>453</sup> 31.12.1984 tarihli 9 Seri No lu KDV Genel Tebliği

<sup>454</sup> 08/08/2011 tarih KDVK-60/2011-1 sayılı KDV Genel Sirküleri

gerekmektedir. 30 sayılı KDV Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemeler perspektifinde mükelleflerin söz konusu düzenlemeler nedeni ile kendisine tebliğ edilen gerek mahkeme kârarları gerekse yükümlü olduğu cezaları yeni düzenleme ile geride kalmıştır<sup>455</sup>. Ayrıca emsal bedel ile ilgili yeni düzenlemeler ile beraber fatura konusunda hangi bedelin hangi oranda dikkate alınacağı ile ilgili ve söz konusu bedel için arsa payının dâhil bırakılıp bırakılmayacağı yönünde karşılaşılan belirsizlikler ve karışıklıklar da yeni düzenleme ile beraber açıklığa kavuşmuştur<sup>456</sup>.

KDVK'da yer alan yeni düzenlemelere göre ise; KDVK m.2/5'e göre<sup>457</sup>; *"Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Bu Kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır."*

KDV m.2/5 hükmü ile arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa kapsamında kabul edilmesi kanuni düzenlemeye tabi tutulmuştur<sup>458</sup>. İlgili düzenleme ile beraber, inşaat işinin yapılış usulü ve arsa veya arsa payının müteahhide devrinin ne zaman gerçekleşeceği ile ilgilenilmeksizin söz konusu faaliyetler iki farklı teslim şeklinde tanımlanmaktadır<sup>459</sup>. Önceki düzenlemede arsa sahipleri arsanın tamamı üzerinden KDV'ye tabi olmakta iken; yeni düzenleme ile arsasını müteahhide veren arsa sahibi sadece bunun karşılığında aldığı konut veya iş yerleri için KDV'ye tabi olacaktır.<sup>460</sup>

---

<sup>455</sup> Akçayır, Mustafa, Yeni Tasarıya Göre Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV' de Son Durum Emsal Bedelinde Dikkat Edilecek Hususlar, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mustafaakcayir/018/>> (15.05.2018).

<sup>456</sup> Toluen Yeminli Mali Müşavirlik, Denetim, Danışmanlık, 7104 Sayılı Kanunla KDV Kanunu' nda Yapılan Değişiklikler Hakkında, <<https://www.toluenymm.com/sirkuler/detay/7104-sayili-kanunla-kdv-kanunu-nda-yapilan-degisiklikler-hakkinda>> (14.05.2018).

<sup>457</sup> 29/3/2018 tarihli ve 7104 sayılı Kanunun 29 uncu maddesiyle; 7104 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle eklenen bu cümlelerin 6/4/2018 tarihinden sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere 6/4/2018 tarihinde yürürlüğe gireceği hüküm altına alınmıştır.

<sup>458</sup> Consensus YMM, 7104 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler, <<http://www.consensusymm.com/7104-sayili-kanunla-vergi-kanunlarinda-yapilan-degisiklikler/>> (15.05.2018).

<sup>459</sup> Bıyık, Recep, KDV Kanununda Değişiklikler Yapan 7104 Sayılı Kanun Resmi Gazetede Yayımlandı, <<https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=5081>> (15.05.2018).

<sup>460</sup> Gülçiçek, Ayşe, "7103 Ve 7104 Sayılı Kanunlarla Katma Değer Vergisinde Yapılan Son Değişiklikler" Vergi Sorunları Dergisi, 2018 (357): s. 110.

Arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa kapsamında kabul edilmesi ve KDV'ye tabi olması hususunda Danıştay'ın tersi yönde kararları bulunmaktadır. Danıştay'ın bu yöndeki kararlarına<sup>461</sup> göre;

*"Arsa karşılığı inşa edilen binanın, bağımsız bölümlerinden arsa sahiplerine yapılan teslimler, yeni bir edinim değil, servetin değerlendirilmesi ve biçim değiştirmesi olduğu, trampa ve satış niteliğini taşımadığından ve kendine özgü hukuki bir işlem olduğundan KDV'ye tabi değildir."*

İnşaat faaliyetlerinin iki ayrı teslim olarak tanımlanmasındaki gerekçe esas olarak; arsa sahibinin teslimi, müteahhide arsanın belli bağımsız birimleri ile gerçekleşmekte iken; müteahhidin tesliminin de arsa payına tekabül eden belli bağımsız birimler ile gerçekleşmesinin öngörüsüdür<sup>462</sup>.

### **3.5.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Hasılat Paylaşımı Modelinin**

#### **Vergilendirilmesi**

2000'li yıllardan itibaren inşaa edilen arsaların hepsinin satılması ve ortaya çıkan kazancın belirli bir bölümünün arsa sahibi tarafından alınması tarzında sistemler uygulanmaya başlamıştır. Bu şekilde yürütülen sistem arsa karşılığı hasılat paylaşımı olarak adlandırılmaktadır<sup>463</sup>. Hasılat paylaşımı karşılığı inşaat faaliyetlerinde, taraflar arasında bir sözleşme kurulmaktadır. Sözleşmenin taraflarından müteahhidin borcu, inşaat eserini meydana getirmek ve bağımsız bölümlerin satılmasına aracı olma iken; arsa sahibinin borcu ise, bağımsız bölümlerin satışını gerçekleştirmek ve satış sonucunda ortaya çıkan kazancı müteahhit ile paylaşmaktadır<sup>464</sup>.

Esas itibarıyla arsa karşılığı inşaat faaliyetleri ile hasılat paylaşımı modeli birbirinden farklı uygulamalar içermektedir. Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa sahibi, verdiği arsanın karşılığı olarak bağımsız bölümler elde etmekte iken; hasılat paylaşımı karşılığı inşaat faaliyetlerinde arsa sahibi bağımsız bölümlerin satışından ortaya çıkan payı elde etmektedir. Yani arsa payı inşaat işlerinde sonuç olarak kazanılan

<sup>461</sup> Danıştay 3. Dairesinin 12.03.2013 tarih ve Esas No:2013/4937, Karar No:2013/685 sayılı Kararı; Danıştay 3. Dairesinin 28.04.2011 ve Esas No:2010/681, Karar No:2011/1422 sayılı Kararı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 25.06.2004 tarih ve Esas No:2004/51, Karar No:2004/80 sayılı Kararı

<sup>462</sup> Toluen Yeminli Mali Müşavirlik, Denetim, Danışmanlık, 7104 Sayılı Kanunla KDV Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler Hakkında, <<https://www.toluenymm.com/sirkuler/detay/7104-sayili-kanunla-kdv-kanunu-nda-yapilan-degisiklikler-hakkinda>> (14.05.2018).

<sup>463</sup> Yılmaz, 2018, s. 281.

<sup>464</sup> Pamuk, İsmail, Hasılat Paylaşımı Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahipleri İle Müteahhitlerin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu, <<http://www.consensusymm.com/wp-content/uploads/>> (25.01.2018).

taşınmaz bir unsur iken, hasılat paylaşımı karşılığı inşaat faaliyetlerinde sonuç olarak kazanılan para olmaktadır<sup>465</sup>.

Arsa payı karşılığı inşaat işleri trampa olarak değerlendirilir iken; Danıştay'ın kararına<sup>466</sup> göre, hasılat paylaşımı sistemi trampa niteliğinde kabul edilmemektedir. Bu faaliyetin trampa kapsamına alınabilmesi için belli nitelikte ve sayıda gayrimenkullerin alınması gerekmektedir. Ancak burada tersi bir durum söz konusu olup; arsalar satılmakta ve bunun karşılığı olarak da para alınması söz konusu olmaktadır<sup>467</sup>.

Hasılat paylaşımı karşılığı inşaat faaliyetlerinin vergisel boyutu ile düzenlemelere göre;

*"Hasılat paylaşımı karşılığı inşaat işlerinde, arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi hâlinde, arsa sahibinin elde edeceği kazanç Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Bu durumda arsa sahibi vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibarıyla hasılattan kendisine kalan pay için müteahhide arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir."*<sup>468</sup>

*"Uygulamada "hasılat paylaşımı", "gelir paylaşımı" vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, inşa edilen bağımsız birimler yerine bunların hasılatı paylaşılmakta olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de 30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde düzenlenen "arsa karşılığı inşaat" olarak değerlendirilmesi gerekmektedir."*

30 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere; hasılat paylaşımı inşaat faaliyetleri, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetleri niteliğinde değerlendirilmektedir. Bu nedenle hasılat paylaşımı modelinde KDV konusunda vergisel boyutlar ile ilgili hüküm ve esaslar için arsa payı karşılığı inşaat faaliyetlerindeki esaslar uyarlanmaktadır.<sup>469</sup>

Danıştay kararlarında<sup>470</sup> da hasılat paylaşımı modeli ile arsa karşılığı inşaat faaliyetleri, KDV açısından aynı düzenlemelere tabi olmaktadır. Arsa karşılığı olarak

<sup>465</sup> Yılmaz, 2018, ss. 281-282.

<sup>466</sup> Danıştay 4. Daire, 16.2.1996 tarih, E:1995/922, K:1996/605 sayılı Kararı.

<sup>467</sup> Yıldırım, Mehmet, "Hasılat Paylaşımı Sistemi ve Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Kârşısındaki Durumu ve Karşılaştırılması" Vergi Sorunları Dergisi, 2014 (310): s. 62.

<sup>468</sup> 08/08/2011 tarih ve KDVK-60/2011-1 sayılı KDV Sirküleri

<sup>469</sup> Yıldırım, 2014, ss. 63-64.

<sup>470</sup> Danıştay 3. Dairesi' nin 12.03.2013 tarih ve Esas No:2013/4937, Karar No:2013/685 sayılı kararı; Danıştay 3. Dairesi' nin 28.04.2011 ve Esas No:2010/681, Karar No:2011/1422 sayılı kârarı; Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun 25.06.2004 tarih ve Esas No:2004/51, Karar No:2004/80 sayılı Kararı

teslim edilen bölümlerin yeni bir edinim olmaması ve KDV'ye tabi olmaması yönündeki kararları, hasılat paylaşımı modelinde de geçerli olmaktadır.

### 3.5.5. Özel İnşaat İşlerinde Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi

Yürütülen bir inşaat faaliyetinin şahsi gereksinim kapsamının dışına çıkmaması ve gelir getirme gibi bir maksada sahip olmaması durumunda, bu inşaat faaliyeti özel inşaat olarak kabul edilmektedir. Özel amaçlar doğrultusunda yürütülen bir inşaat faaliyetinde istihdam edilen işçiler, GVK m.64 uyarınca "diğer ücretliler" kapsamında değerlendirilmekte ve bu kapsamda vergilemeye tabi tutulmaktadır. Ancak ticari maksatlar doğrultusunda, işgücü ve sermaye faktörlerinin entegre bir şekilde yürütülmesi sonucu; birden fazla konut yapılması ve satılması hâlinde söz konusu inşaat faaliyeti ticari bir niteliğe bürünmektedir. Bu nedenle bu inşaat faaliyetleri için gerçek usulde gelir vergisi kaydı açılması gerekmektedir<sup>471</sup>.

GVK m.64'de diğer ücretliler ile ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre;

*"aşağıda yazılı hizmet erbabının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 25'idir.*

*3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri;*

*(4369 sayılı Kanunun 81'inci maddesiyle değişen fıkra, Yürürlük; 1.1.1999) Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi hâlinde de bunlar beyannameye ithal edilmez."*

GVK m.64/3 uyarınca; özel inşaat işinde çalışan işçilerin diğer ücretliler kapsamına dâhil edilerek vergilendirileceği ifade edilmiştir. GVK m.108 içeriğinde ise vergilendirme dönemlerine dair düzenlemeler yer almaktadır<sup>472</sup>. Buna göre;

*"Diğer ücretlerde vergilendirme dönemi, hizmetin ifa olunduğu takvim yılıdır."*

GVK m.109'da ise; *"Diğer ücretlerde, hizmetin ifa olunduğu takvim yılının ikinci ayında, takvim yılı içinde işe başlanması hâlinde, işe başlama tarihinden itibaren bir ay içinde tarh edilir"*.

<sup>471</sup> Alpaslan, Nazlı Gaye, Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi, <[http://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Ozel\\_insaatlarda\\_calisan\\_iscilerin\\_vergilendirilmesi/haber-14501](http://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Ozel_insaatlarda_calisan_iscilerin_vergilendirilmesi/haber-14501)> (27.02.2018).

<sup>472</sup> Bulut, İbrahim, "Özel İnşaatlarda Çalışan İnşaat İşçilerinin Vergilendirilmesi" Vergi Raporu Dergisi, 2006 (83): ss. 116-119.

Şahsi gereksinimlerin karşılanması maksadıyla yapılan özel inşaat faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde gelir vergisi kaydı açtırılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak özel inşaat faaliyetleri ile uğraşanların belediyeden alması gereken inşaat ruhsatları bulunmaktadır. İnşaat ruhsatı dâhilinde SGK'ya işçilik bildiriminde bulunması gerekmektedir. Özel inşaat faaliyetleri icra edenlerin yanında çalışan inşaat işçileri ise diğer ücretliler kapsamında değerlendirildiğinden vergi dairesinden vergi karnesi almaları gerekmektedir<sup>473</sup>.

VUK m.247 uyarınca; *"Gelir Vergisi Kanununa göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecburdurlar."*

Vergi karnesini alan diğer ücretliler VUK m.28/1 uyarınca; *"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."*

Vergi karnesi almakla yükümlü diğer ücretlilerin vergi karnelerini ibraz etme süreleri ile ilgili düzenlemeler VUK m.248/3'de hükme bağlanmıştır. Buna göre; *"247 nci maddenin 1 inci bendinde yazılı mükelleflerin doldurdıkları karneyi vergi dairesine ibraz etmeleri veya değişikliği karneye işaret ettirmeleri süresi işe başladıkları veya değişikliğin vuku bulduğu tarihten başlayarak bir aydır."*

Diğer ücretliler kapsamında kabul edilen özel inşaatlarda çalışan işçiler bu gelirleri dolayısıyla yıllık beyanname vermeyeceği ile ilgili GVK m.68'e göre; *"Diğer ücretler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi hâlinde de bunlar beyannameye ithal edilmez."*

Özel inşaatlarda ücret karşılığında çalışan işçiler aldıkları vergi karnesi ile vergilerini ödemektedirler. Dolayısıyla işverenlerin bu işçilere ödedikleri ücretler üzerinden gelir vergisi kesintisi yapmasına gerek kalmamaktadır.<sup>474</sup>

Karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu ile ilgili düzenlemeler ise VUK m.251'de hükme bağlanmış olup:

---

<sup>473</sup> Türk, Cengiz, Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi, <<https://smmmcengizturk.wordpress.com/2017/10/09/ozel-insaatlarda-calisan-iscilerin-vergilendirilmesi/>> (27.02.2018).

<sup>474</sup> Dilbaz, Ahmet, "Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi Ve Vergi Kayıpları İle İlgili Öneriler" Mali Çözüm Dergisi, 2010: s. 291.

Zamanında karnesini alıp vergisini tarh ettiren hizmet erbabına ait vergisi zamanında ödenmemiş ise, gecikme zammı ile birlikte yanında çalıştığı tespit edilen işverenden yani özel inşaat sahibinden tahsil olunur.

### **3.6. Yurt Dışı İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Boyutu**

Yurt dışında faaliyetlerini icra eden Türk müteahhitlik firmaları için ilk düzenlemeler 9.8.1969 tarih ve 6/12179 sayılı "Yurt Dışında İş Alacak ve İş Yapacak Türk Müteahhitlerinin Tabi Olacakları Esaslar Hakkında Kârar" olarak mevzuatta yerini almıştır<sup>475</sup>.

Vergi kanunlarının uygulanması devletin hâkimiyet alanı ile sınırlı olmaktadır. Bu nedenle yabancı ülkelerde iktisadi faaliyetlerde bulunan mükellefler elde ettikleri kazançlarla ilgili vergisel düzenlemeler için faaliyette bulundukları ülkelerin vergi mevzuatına tabi olmaktadır. Dolayısıyla esas ilke, yurtdışında inşaat ve onarım işlerini yürüten Türk müteahhitlik firmalarının söz konusu ülkelerdeki vergi mevzuatına uymaları gerektiğidir<sup>476</sup>.

Yurt dışında icra edilen inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi ile ilgili önem arz eden bir husus, bu işlerin GVK m.42 kapsamına dahil edilmeyerek özel vergilendirme rejimine tabi tutulmamasıdır. Ayrıca yurt dışında yürütülen inşaat ve onarım işleri dolayısıyla ödenen hakedişler üzerinden stopaj yoluyla vergi alınması usulü de uygulanmamaktadır<sup>477</sup>.

#### **3.6.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri**

Vergi kanunlarının yer bakımından uygulanması açısından kanunların mülkiliği (yerselliği) ilkesine göre, devletlerin coğrafi sınırları içerisinde yaşayan kendi tabiiyetinde olsun veya olmasın herkes vergi vermekle yükümlüdür<sup>478</sup>. Dolayısıyla yabancı ülkelerde iktisadi faaliyetleri sonucu kazanç elde eden gerçek veya tüzel kişi fark etmeksizin bütün vatandaşlar bulundukları ülkelerin vergi kanunlarına tabi olmaktadır. Yurt dışında faaliyetlerini icra eden Türk müteahhitlik firmaları, faaliyette

---

<sup>475</sup> Kızılot, 2010, s. 515.

<sup>476</sup> A.g.e.

<sup>477</sup> Akmaz, Kemal, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, <<http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/>> (01.05.2018).

<sup>478</sup> Bilici, Nurettin, Vergi Hukuku, (33. baskı) Savaş Yayınevi, Ankara 2014, s. 15.

bulundukları ülkelerin vergi kanunlarına tabi olmaktadır<sup>479</sup>. Bir diğer deyişle, yurt dışında inşaat/taahhüt ve onarım faaliyetleri icra eden Türk müteahhitlik firmaları, faaliyette bulundukları ülkelerin vergi kanunlarına bağlı olup bu çerçevede defter tutacaklardır. Bu firmaların faaliyette bulundukları ülke dışında Türkiye'de de böyle bir sorumluluğu olduğuna dair hükümler mevcut olmamaktadır<sup>480</sup>.

Yurt dışında yürütülen inşaat ve onarım işleri sonucunda elde edilecek ticari kazanç belirlenirken; ülkelerin vergi mevzuatlarının birbirinden farklı olması nedeniyle kâr-zarar konusunda ortaya farklı sonuçlar çıkabilmektedir. Bu nedenle yurt dışında elde edilen kazanç için ayrıca Türkiye'de defter tutmaya gerek yoktur. Faaliyet hangi ülkede gerçekleştiriliyorsa kâr-zarar oranı da o ülkenin mevzuatına göre belirlenmektedir. Yurtdışında yürütülen inşaat ve onarım işleri sonucu belirlenen kazanç, tek kalem şeklinde yüklenicinin Türkiye'de tutmuş olduğu defterlerine intikal ettirilmektedir<sup>481</sup>.

### 3.6.2. Gelir Vergisi'nde Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri

Yurt dışında inşaat/taahhüt ve onarım faaliyetleri icra eden Türk müteahhitlik firmaları, faaliyette bulundukları ülkelerde tespit olunan kazançları üzerinden vergiye tabi tutulmaktadır. Bu firmalar tam mükellefiyete<sup>482</sup> tabi olması dolayısı ile faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançlardan Türkiye'de de vergiye tabi olmaktadır<sup>483</sup>.

Ancak ülkenin sınırları dışında gerçekleştirilen bir faaliyet, icra edildiği ülkenin egemenlik sınırları kapsamında olduğu için vergileme hakkı da aslında kazancın elde

---

<sup>479</sup> Kızılot, 2010, s. 516.

<sup>480</sup> A.g.e.

<sup>481</sup> Yılmaz, 2018, s. 458.

<sup>482</sup> Gelir Vergisi Kanunu' nun tam mükellefiyetle ilgili 3. maddesine göre;

- "Türkiye' de yerleşmiş olanlar  
- Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye' de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup, adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, bulundukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, söz konusu kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)

Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirileceği" hükmüne bağlanmıştır.

<sup>483</sup> Kızılot, 2010, s. 520.

edildiği ülkeye ait olmaktadır. Söz konusu bu vergileme hakkı ise, vergi anlaşmaları yolu ile düzenlemeye tabi tutularak ülkeler arasında özel şartlara tabi olmaktadır<sup>484</sup>.

Yurt dışında yürütülen inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın ne zaman elde edilmiş olarak sayıldığı ile ilgili hüküm GVK m.85'de yer almaktadır. GVK m.85/3 uyarınca;

*"Yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlar: 1. Mükellefin bunları Türkiye'de hesaplarına intikal ettirdiği yılda; 2. Türkiye'de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hâllerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılır."*

İlgili madde hükmüne göre yurt dışında elde edilen gelirin elde edilmiş olarak kabul edilmesi, Türkiye'de gelirin elde edilmiş olarak kabul edilmesinden farklı değildir. Yurt dışında yürütülen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar, yabancı ülkede vergiye tabi olduğu zaman Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsubu ile ilgili hükümler GVK m. 123'de yer almaktadır. GVK m.123/1 uyarınca; *"Tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından indirilir."* Ancak söz konusu indirim için ilgili madde devamında sağlanması gereken bazı koşullar hükme bağlanmıştır. GVK m.123/1 uyarınca;

*"Birinci fıkrada yazılı vergi indiriminin yapılması için: 1. Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsi bir vergi olması; 2. Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi şarttır."*

Yurt dışında yürütülen inşaat-taahhüt ve onarım işleri sebebiyle bir zarar doğması hâlinde bu zararın mahsubu ile ilgili hükümler GVK m.88'de yer almaktadır. GVK m.88/4 uyarınca;

*"Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dâhil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile*

---

<sup>484</sup> A.g.e.

*tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı hâlinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve kâr-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması hâlinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahâllindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir."*

Ancak yurt dışında inşaat-taahhüt ve onarım işleri uğraşan mükelleflerin, inşaat işini alabilmek için yaptıkları giderler zarar olarak değerlendirilmemekte ve indirim tabi tutulmamaktadır. Danıştay'ın bu konudaki kararının<sup>485</sup> gerekçesi, söz konusu giderin yapılırken henüz faaliyete başlanmamış olmasıdır.

### **3.6.3. Kurumlar Vergisi'nde Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri**

Yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetleri, yabancı ülkelerle yapılan çifte vergi anlaşmaları nedeniyle mükerrer vergilemeye tabi olmaması adına Türkiye' de kurumlar vergisinden istisnaya tabi olmaktadır. Buna göre, yurt dışında icra edilen inşaat ve onarım işleri dolayısıyla elde edilen kazançlar faaliyetin yürütüldüğü ülkenin vergi mevzuatına tabi olmakta ve vergilendirilmekte iken; Türkiye'de vergilendirilmemektedir<sup>486</sup>.

KVK m.9-1/h uyarınca; *"yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye' de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar"* vergiden istisna edilmiştir.

Yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için sağlanması gereken iki koşul bulunmaktadır. Birinci koşul, söz konusu inşaat ve onarım işinin yabancı bir ülkede icra edilmesidir. İkinci koşul ise yabancı ülkede yürütülen inşaat ve onarım işi sonucu edilen kazancın, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesidir. İntikal ettirme tamamen yapılmadığı takdirde kısmi bir istisna uygulanmaktadır<sup>487</sup>.

<sup>485</sup> Danıştay 4. Dairesi' nin 9.6.1993 gün ve E:1999/1234; K:1993/2672 sayılı Kararı.

<sup>486</sup> Güner, Haldun, Yurtdışı İnşaat İşleri, <<http://www.gozetimymm.org/index.php/2013-12-16-08-18-12/128-yurtdisi-insaat-isleri>> (06.03.2018).

<sup>487</sup> Kızılot, 2010, s. 525.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın özelgesine<sup>488</sup> göre:

*"Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır."*<sup>489</sup>

Kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetler iki grup şeklinde incelenmektedir. Bu faaliyetler: İnşaat, onarım ve montaj faaliyetleri; teknik hizmetler<sup>490</sup> olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>491</sup>.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında icra edilebilmesi için yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilcisinin olması şartı var iken; bu işler ile bağlantılı olarak yürütülen teknik hizmetler için bu şart söz konusu olmamaktadır. Teknik hizmetler kapsamındaki faaliyetlerin yürütülmesi için illa ki yurtdışında bir işyerinin mevcut bulunma şartı aranmamakta ve bu faaliyetler Türkiye'de de yürütülebilmektedir<sup>492</sup>. Ancak söz konusu istisnadan faydalanabilmesi için teknik hizmetler kapsamında yürütülen işlerin yurtdışında bir işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmesi gerekmektedir. Teknik hizmetlerin yurt dışında bir işyerinde veya daimi temsilci vasıtasıyla yürütülmediği durumda ise, söz konusu işler hizmet ihracatı kapsamında ele

---

<sup>488</sup> 24.12.2013 tarih 64597866-125[5/1-h-2015]-191 sayılı Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlere ilişkin istisna uygulaması hakkındaki özelgeye göre; *"Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir. Yurt dışı inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için gerekli şartlardan bir tanesi de; bu tür faaliyetlerin yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yapılmış olmasıdır."*

<sup>489</sup> 28.08.2015 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2014/488]-77535 sayılı yurt dışı inşaat organizasyon işinin vergilendirilmesi hakkında Maliye Bakanlığı özelgesi.

<sup>490</sup> 28.08.2015 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2014/488]-77535 sayılı Yurt Dışı İnşaat Organizasyon İşinin Vergilendirilmesi Hakkında GİB Özelgesine göre teknik hizmetler: *"Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarım, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır."*

<sup>491</sup> Kavan, Atilla, "Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisna Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (292): s. 62.

<sup>492</sup> Özeke, Sedat, "Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan 5/1-H İstisnası İle Götürü Giderin Bir Arada Uygulanması" Mali Çözüm Dergisi, 2017/27: s. 212.

alınarak değerlendirilmektedir<sup>493</sup>. Ayrıca çeşitli hizmetleri bünyesinde barındıran teknik hizmetlerin, yurt dışındaki inşaat, onarım ve işleri ile bağımlı bir şekilde yapılması ile ilgili bir koşul söz konusu olmamaktadır<sup>494</sup>.

Yurt dışında icra edilen inşaat ve onarım işlerinin hizmet niteliğinde olması hâlinde istisna söz konusu olabilmesi için;

- İfa edilen hizmetlerin yurtdışındaki başka bir müşteri için yapılmış olması
- Hizmetten yurtdışında yararlanılması
- Hizmet bedelinin Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi
- Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurtdışındaki müşteri adına düzenlenmesi

şartlarını taşıması gerekmektedir<sup>495</sup>.

Özetle; bir kurum yurt dışında inşaat-taahhüt ve onarım işini icra ediyorsa, bu işe bağımlı olarak yapılan teknik hizmetlerin Türkiye'de veya yurtdışında yapılması istisnaya engel olmamaktadır. Eğer kurumun yurt dışında yürüttüğü bir inşaat faaliyeti bulunmuyorsa istisnadan yararlanabilmesi için teknik hizmetin yurt dışındaki bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla yapılması gerekmektedir<sup>496</sup>.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de mahsup edilmesi hakkında atılması gereken adımlar ile ilgili düzenlemeler, yurt dışında faaliyette bulunulan ülke ile yapılmış olan ikili vergi anlaşmalarında yer almaktadır. Ayrıca KVK m.33/1 uyarınca; *"Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir."* hükmü yer almaktadır. Ayrıca 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>497</sup> nde de yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu ile ilgili düzenlemeler ayrıntılı olarak yer almaktadır. Söz

<sup>493</sup> Altunoğlu, Erol, Yurt dışı inşaat işlerinde vergilendirme, <<http://www.denizhaber.com/yurtdisi-insaat-islerinde-vergilendirme-makale,100612.html>> (01.03.2018).

<sup>494</sup> Yeliven, Lokman, "Yurt Dışında Yapılan "İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetler" Kavramının Tanım Sorunu" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (298): s. 79.

<sup>495</sup> Kızılot, 2010, s. 525.

<sup>496</sup> Yayla, Emre, "Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi" Vergi Dünyası Dergisi, 2013 (383), s.

<sup>497</sup> RG: 03.03.2007; 26482

konusu yabancı ülkede ödenen vergilerin olması hâlinde gerek tebliğdeki düzenlemeler gerekse ikili vergi anlaşmaları hükümleri ayrıca dikkate alınması gerekmektedir<sup>498</sup>.

KVK m.9-1/b uyarınca;

*"b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;*

*1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dâhil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,*

*2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, hâlinde indirim konusu yapılır."*

KVK m.9-1/b uyarınca; *"Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere"* ifadesi zararların istisna harici kurum kazancından indirilmesinin söz konusu olmadığını ifade etmektedir. Dolayısıyla yurt dışı inşaat ve onarım faaliyetlerini icra eden kurumların zarar etmesi hâlinde söz konusu zararı Türkiye'de kurum kazancından indirmesi söz konusu olmamaktadır<sup>499</sup>. Kurumlar vergisini ödemiş olan bir mükellefin daha sonra zarar etmesi hâlinde; ödediği vergi kurumlar vergisinden mahsup edilememektedir. Ancak ödenen bu verginin başka vergi borçlarına mahsup edilebileceği ile ilgili bir Danıştay kararı<sup>500</sup> mevcut bulunmaktadır.

#### **3.6.4. Katma Değer Vergisi'nde Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşleri**

Yurt dışında icra edilen müteahhitlik hizmetlerinin vergiye tabi tutulması ile ilgili KDV açısından birtakım sorunlar yaşanmaktadır. Bu sorunlar; yurt dışında yürütülen inşaat faaliyetlerinin KDV'ye tabi olup olmayacağı ve yurt dışı müteahhitlik hizmetlerinin KDV hizmet ihracatı istisnasından yararlanıp yararlanmayacağı ile alakalı olmaktadır<sup>501</sup>.

KDVK m.1/1'e göre;

<sup>498</sup> Erdağ, Nevzat, Yurt Dışında Yapılan İşlerden Elde Edilecek Kazançlarda Vergi, <<http://www.nevzaterdag.com/yurt-disinda-yapilan-islerinden-elde-edilecek-kazanclarda-vergi/>> (02.03.2018).

<sup>499</sup> Anadolu, Zafer, Yurt Dışı İnşaat İşleri, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zaferanadolu/005/>> (10.03.2018).

<sup>500</sup> Danıştay 4. Dairesi' nin 22.6.1995 gün ve E: 1995/334, K:1995/3148 sayılı Kararı.

<sup>501</sup> Kızılot, 2010, s. 526.

*"Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:*

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

*2. Her türlü mal ve hizmet ithalatı,*

*3. Diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler"*

Buna göre, bir işlemin KDV'ye tabi tutulabilmesi için söz konusu faaliyetin Türkiye sınırları içerisinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yurt dışı inşaat ve onarım işlerinin Türkiye sınırları dışında icra edilmesi sebebiyle bu faaliyetler KDV'nin kapsamına dahil edilmemektedir<sup>502</sup>.

KDV uygulanmasında işlemlerin Türkiye'de yapılmış sayılması açısından hangi esasların geçerli olduğu hususu ise KDVK m.6'da hüküm altına alınmıştır<sup>503</sup>. Buna göre, *"...hizmet ifalarında; hizmet Türkiye'de ifa edilmişse, hizmetten Türkiye'de yararlanılmışsa işlemin Türkiye'de yapıldığı kabul edilmektedir."* İlgili kanun hükmünden hareketle; yurt dışında müteahhitlik hizmetleri ile uğraşan mükelleflerin söz konusu faaliyetleri yurt dışında ifa etmeleri ve hizmetten yararlananların yabancı müşteriler olması nedeniyle bu hizmetler KDV'ye tabi olmamaktadır.

Yurt dışına götürülen malların KDV'si ile ilgili olarak geçici ihracat<sup>504</sup> ve kesin ihracat<sup>505</sup> şeklinde iki türlü olarak malların götürülmesi esası geçerli olmaktadır<sup>506</sup>:

Geçici ihracatta malın geçici bir süre için yurt dışına çıkârlılmasından ötürü ihracatta KDV hesaplanmasını gerektirecek bir işlem bulunmamaktadır. Buna karşılık, kesin ihracatta, inşaat faaliyetinin icra edilmesi amacıyla yurt dışına götürülen malzemeler için faaliyeti yürüten firmanın yurtdışındaki adresine fatura gönderilmektedir. Yurtdışında bulunan firmanın adresine fatura yollanıp, gümrük çıkış beyannamesi ile beyan edilip, ülke sınırları dışına çıkarılan makine, teçhizat ve

---

<sup>502</sup> Yılmaz, 2018, ss. 608-609.

<sup>503</sup> A.g.e.

<sup>504</sup> Geçici İhracat: Yurt dışında götürülen bir malın tekrar ülke sınırları içerisine getirilmesi şartı ile ülke sınırları dışına çıkarılması olarak tanımlanmaktadır.

<sup>505</sup> Kesin İhracat: Yurt dışına götürülen bir malın tekrar ülke sınırları içerisine getirilmemesi üzerine yurt dışına gönderilmesi olarak tanımlanmaktadır.

<sup>506</sup> Yılmaz, 2018, ss. 609-611.

malzemeler kesin ihraç yoluyla ihraç edildiğinden bunların edinilmesi için yüklenilen KDV, KDVK m.32 gereğince hesaplanan KDV'den indirilmektedir. İndirilmeyen KDV'ler ise iade edilebilmektedir.

KDV m.11-1/a uyarınca; *"İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler vergiden müstesnadır."* Ancak bir teslimin ihracat teslimi kapsamında değerlendirilmesi için sağlaması gereken koşullar bulunmaktadır. KDVK m.12/1 uyarınca;

*"Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır:*

- a) *Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya*
- b) *Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır."*

Söz konusu kanun hükmünde geçen teslim ve müşteri kelimeleri ile ilgili açıklamalar da diğer kanun maddelerinde yer almaktadır. KVK m.12/2 uyarınca; *"Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder."*

KVK m.2/1 uyarınca ise; *"Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir."*

## SONUÇ

İnşaat sektörü ekonomi için başat olarak nitelendirilebilecek bir sektör konumundadır. Sektör; yarattığı istihdam olanakları, GSMH'ya ve katma değere katkısı ile uluslararası arenada rekabet edilebilirlik gücünü artırma ve ekonominin durgunluk sürecinde bir kaldıraç görevi üstlenme gibi bir dizi fonksiyona sahiptir. Bu işlevleri nedeniyle inşaat sektörü, lokomotif sektör olma niteliğinin gereklerini uygun bir şekilde yerine getirmektedir. Özellikle inşaat faaliyetlerinin önemli bir boyutunu oluşturan yurt dışı müteahhitlik hizmetleri, sahip olduğu döviz kazandırma niteliği ile ekonomik kalkınma yolunda önemli bir basamaktır. Yurt dışı mecralarda yürütülen faaliyetler, gerek ekonomik açıdan gerek siyasi açıdan ülkelerin birbirlerine yakınlaşmasına da olanak sağlamaktadır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde inşaat sektörü aynı zamanda makroekonomik amaçlara ulaşmada kullanılan bir araç niteliğindedir.

İnşaat sektöründe alınacak bir yatırım kararı, altyapının güçlendirilmesi, bölgeler arasındaki gelişmişlik düzeylerinin daha düşük bir seviyeye çekilmesi ve dengeli bir büyüme için önemli bir ekonomik karardır. Bu nedenle inşaat sektörünün sahip olduğu nitelikler, kalkınma ve büyüme yolunda atılacak bu kararların etkinliğini sağlamalıdır. Ayrıca beşeri sermayenin geliştirilmesi ve inşaat sektöründe oluşan çıktıların kaliteli bir yapıya sahip olması ve insanların ihtiyaçlarının gereklerini yerine getirmesi işlevlerini de gerçekleştirmelidir. Bunun için inşaat sektörünün zayıf ve güçlü yönleri dikkatli bir şekilde ele alınarak, buna göre stratejik belirlemeler yapılmalıdır.

İnşaat sektörü, sahip olduğu bu güçlü niteliklerin yanında gelişimini sekteye uğratan birtakım etkenleri de bünyesinde barındırmaktadır. Bu etkenlerin önemli bir kısmını sektördeki kayıt dışı faaliyetler oluşturmaktadır. Sektörün ilerleyen yıllarda göstereceği gelişimin önüne engel olan bu faaliyetlerin gerekli hükümet politikaları ve tedbirleri ile çözüme kavuşturulması, sektörün gücünü ve potansiyelini arttırmasına olanak sağlayacaktır.

İnşaat faaliyetleri, Türkiye açısından ekonomik kalkınmanın ön safhalarında yer tuttuğu gibi küresel bazda da ele alınması gerekmektedir. Özellikle gelişmekte olan ülkelere sağladığı katkılar yadsınamayacak boyutlara erişmiştir. Ülkelerin alt yapı yatırımlarını güçlendiren ve uluslararası sahalarda rekabet edilebilirlik gücünü etkileyen kilit bir sektör konumundadır.

Dolayısıyla inşaat sektörünün vergilendirilmesi hususunda sektörün işlevleri göz önüne alınarak; sektörün zedelenmesini önleyici düzeyde tedbirler alınması ekonomi için önem taşımaktadır. Aksi hâlde inşaat sektörünün zarar görmesi ile beraber bütün ekonomi üzerinde olumsuz bir etki meydana gelecektir. Nitekim inşaat sektörü, birçok sektör ile etkileşim içerisinde bulunmakta ve diğer sektörleri uyarma işlevine sahiptir. Bu nedenle inşaat sektöründe yaşanan bir duraksama entegre bir şekilde çalıştığı diğer sektörleri de zincirleme olarak etkilemektedir.

Ayrıca mükellef açısından bakıldığında ise; inşaat sektörünün vergilendirilmesinde oluşan sonuçlar mükelleflerin tüketim ve yatırım kararlarında saptırıcı etkilere neden olmaktadır. Bu durum mükellefleri, vergi kaçırmaya veya vergiden kaçınma gibi yasal ve yasal olmayan yollara teşvik etme boyutuna ulaştırabilmektedir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri ile özel inşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesi hususunda; vergi sisteminin daha sade ve anlaşılır olması hem mükellef açısından hem de vergi idaresi açısından memnuniyet yaratacaktır.

İnşaat sektörünün hukuki boyutunu yüklenici ile iş sahibi arasında kurulan inşaat sözleşmeleri oluşturmaktadır. Kendine özgü düzenlemelere sahip olmayan inşaat sözleşmeleri, eser sözleşmeleri kapsamında dolaylı bir şekilde ele alınmaktadır. İnşaat sözleşmelerini bünyesinde barındıran eser sözleşmeleri, 818 sayılı Borçlar Kanunu 355-371. maddeleri arasında düzenlemeye tabi tutulmaktaydı. Ancak 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu ile ilgili yasanın 470-486. maddeleri arasında düzenlemeye tabi tutulmuştur. Yeni düzenleme ile yapılan önemli değişikliklerden bir tanesi "müteahhit" kelimesinin değiştirilerek yerine "yüklenici" kelimesinin tercih edilmesidir. İlgili maddeler arasında yapılan düzenlemeler ile inşaat sözleşmelerinin tarafları, unsurları, hükümleri ve sona erme hâlleri ile ilgili maddeler yeni yasada da bazı kelime değişiklikleri ile beraber hükme bağlanmıştır. Yapılan düzenlemeler ile inşaat sözleşmeleri ile ilgili hükümler daha anlaşılır bir dille ifade edilerek, söz konusu hususlara muhatap olan kişiler için açık ve yarar sağlayıcı niteliktedir.

Ancak inşaat sektörünün hukuki boyutunu oluşturan inşaat sözleşmelerinin, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri türünde vergi idaresi ile Danıştay kararları arasında farklı görüşler bulunmaktadır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri, eser

sözleşmesinin ve satış sözleşmesinin unsurlarını barındırdığı için vergi idaresi tarafından çift tipli karma bir sözleşme niteliğindedir. Danıştay kararlarında ise bu sözleşmelerin, tamamen kendine özgü bir sözleşme niteliğinde olduğu görüşü benimsenmiştir. Ancak arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri için kanunda ayrıca yapılan bir düzenleme bulunmamaktadır.

İnşaat sektörü için asıl önem arz eden esas husus, sektörün vergisel boyutunu ifade eden inşaat faaliyetlerinin nasıl vergilendirileceği ile alakalı olmaktadır. İnşaat faaliyetleri vergi hukuku yönünden ikili bir ayrıma tutulmaktadır. Bu faaliyetler taahhüt şeklindeki inşaatlar ile özel inşaatlardan oluşmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri, taahhüt kapsamındaki inşaat faaliyetleri bünyesinde yer alarak kendine özgü vergilendirme rejimine sahip olan özel bir alandır. Gerek mevzuat gerek muhasebe ilkelerinden biri olan dönemsellik ilkesine istisna teşkil ederek özel bir vergilendirme rejimine sahip olmaktadır. GVK m.42-44 arasında yalnızca kendine mahsus düzenlemeler ile hüküm ifade etmektedir. Söz konusu maddeler arasında bu işlerin, beyanı, genel giderlerinin ve amortismanlarının nasıl dağıtılacağı ve işin bitim tarihi ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Ancak söz konusu düzenlemeler yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ilgili yeterince açıklayıcı olmayıp, muğlak noktaları barındırmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine özgü düzenlemeleri içeren GVK m.42'de parantez içerisindeki hükümde dekapaj işlerinin bu kapsamda kabul edildiği belirtilmiştir. Vergi idaresi dekapaj işlerini yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden ayırmayarak, bu işler için de işin bitim tarihinde vergilendirmeye tabi tutulması gerektiği görüşünü kabul etmektedir. Ancak bu konuda vergi idaresi ile Danıştay kararları arasında çelişki bulunmaktadır. Danıştay'ın bu konuda verdiği karara göre, dekapaj işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında kabul edilmemektedir. Bunun esas gerekçesi ise dekapaj işlerinden amortisman ayırlamamasıdır. İnşaat faaliyetleri sonucunda taşınmaz bir eser oluşması ile bu taşınmaz üzerinden aşınma ve yıpranmaya karşılık olarak amortisman ayrılmaktadır. Ancak dekapaj işlerinde amortisman ayırma özelliği olmaması nedeniyle Danıştay bu işleri yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde kabul etmemektedir. Vergi idaresi ile Danıştay kararı farklı yönde olması nedeniyle dekapaj işlerinin vergilendirilmesinde ortaya farklı uygulamalar çıkmaktadır. Vergilendirme hususunda yaşanan karışıklıklar ve uyuşmazlıklar ise bu

durumun yargıya intikal etmesini günden güne arttırmaktadır. Bu durum ise vergi idaresinin toplayacağı vergi gelirlerinde bir gecikme yaşanmasına neden olmaktadır. Gerek yargı kararları üzerindeki iş yükünü hafifletmek ve uyuşmazlıkları azaltmak gerek vergi idaresinin alacağını daha erken toplayabilmesine olanak sağlamak için bu konudaki uyuşmazlıkların giderilmesi gerekmektedir.

Özellikle GVK m.43'de yer alan genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı konusunda mevzuat ve yargı kararları arasında yer yer görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Söz konusu madde içerisinde ifade edilen "diğer işler" in kapsamı ile ilgili yeterli bir açıklama yer almamaktadır. Diğer işlerin kapsamı ile ilgili ayrıntılı bir açıklama olmaması nedeniyle dönem sonunda kâr ve zararın tespiti ve hangi gelirlerin genel giderlerden pay alacağı konusunda sıkıntılar yaşanmaktadır.

GVK m.43'de muğlak nokta barındıran bir husus, ortak giderlerin ve amortismanların içeriği ile ilgili açıklamaların olmamasıdır. Örneğin GVK m.43/3 hükmünde geçen işlerde kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının ayrı olarak hangi işte ne kadar süre kullanılacağı hususu ile ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Bu yetersiz açıklama nedeniyle hangi makinelerin hangi işler için ne kadar sürede kullanılacağını takip edilememektedir. Ayrıca aynı yıl içerisinde aktive giren makinelerin o tarihe kadar amortismanlarının nasıl dağıtılacağı hususunda açık hükümler yer almamaktadır. Bu çelişkiler ve eksik düzenlemeler ise mükellefler üzerinde belirsizlik hâli yaratmaktadır.

GVK m.43/3 hükmü ile Danıştay kararı arasında farklı bir görüş daha bulunmaktadır. İlgili madde hükmünde geçen "işte kullanılan gün sayısı" hükmünün aksine; Danıştay'ın bir kararına göre, çalışılmayan diğer günler için de dağıtılan amortismanlar payları gelir tablosuna kaydedilmektedir.

İnşaat faaliyetlerinin bir diğer türü ise özel inşaatlardır. Bu inşaat faaliyetleri taahhüt niteliği taşımamakta ve kendine özgü düzenlemelere sahip olmayıp genel hükümlere tabi olan bir alandır. Özel inşaat faaliyetleri içerisinde ise önemli bir boyut oluşturan kısım arsa karşılığı inşaat faaliyetleridir. Arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinde 2018 yılında yapılan birtakım düzenlemeler ile söz konusu alanda eksik olan bazı noktalar açıklığa kavuşturulmuştur. Eskiden arsa sahipleri arsanın tamamı üzerinden

KDV'ye tabi olmakta iken; yeni düzenleme ile arsasını müteahhide veren arsa sahibi yalnızca bunun karşılığında alacağı teslimler için KDV'ye tabi olacaktır.

İlgili düzenleme ile beraber, inşaat işinin yapılış usulü ve arsa veya arsa payının müteahhide devrinin ne zaman gerçekleşeceği ile ilgilenilmeksizin söz konusu faaliyetler iki farklı teslim şeklinde tanımlanmaktadır. Mükelleflerin bu konuda yaşadığı çelişkiler yeni düzenleme ile beraber açıklığa kavuşturulmuştur.

Ancak bu faaliyet alanında da hâla vergi idaresi ile yargı kararları arasında çelişkiler bulunan birçok önemli husus bulunmaktadır. Arsa karşılığı inşaat işlerinin nitelendirilmesi hususunda yargı kararları ve idare idaresi arasında faaliyetin, trampa olup olmadığı yönünde görüş ayrılıkları bulunmaktadır. Ayrıca bu faaliyetlerin ticari kazanç olarak mı değerlendirileceği yoksa arazi nitelikte bir kazanç olarak mı değerlendirileceği hususunda çelişkiler ve görüş ayrılıkları bulunmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde Danıştay kararları sebebiyle çelişki yaratan bir başka husus, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetlerini servetin değiştirilmesi ve biçim değiştirmesi olarak nitelendirmesi ile ilgili olmaktadır. Ancak Danıştay'ın bu kararı arsa karşılığı inşaat faaliyetleri için KDV açısından bir yükümlülük doğurmadığını ifade etmektedir. Ancak vergi idaresi için arsa karşılığı inşaat faaliyetleri için vergisel yükümlülük doğmadığı hususunda bir görüş yer almamakta aksine; KDV konusunda yeni düzenlemeler yapılmıştır ve bu alandaki sorunlar giderilmeye çalışılmaktadır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde uygulanan özel vergilendirme rejimine tabi olup olmayacağı hususunda vergi idaresinin farklı görüşler bulunmaktadır. Vergi idaresinin yayınladığı muktezalarda da bu konuda tersi görüşler mevcuttur. Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanmış bir muktezada; arsa karşılığı inşaat faaliyetlerinin GVK m.42 kapsamında değerlendirileceği yönünde görüşü var iken; başka bir muktezada aksi yönde bir görüşü mevcuttur. Vergi idaresi tarafından yayımlanan bu muktezalar nedeniyle ortaya atılan farklı görüşler, mükellefler üzerinde bu konuda karmaşıklık yaratabilmektedir.

Sonuç olarak; inşaat faaliyetlerinin vergilendirilmesinde mevcut olan yetersiz açıklamalar, muğlak noktalar ve uygulama hataları mükellefler arasında eşit ve adil olmayan bir vergilendirme yapılmasına neden olmaktadır. Bu belirsizliklerin ve yorum

farklılıklarının açıklığa kavuşturulması mükellefler ve devlet açısından önemli kazanımlar elde edilerek, inşaat sektörünün kavranmasına ve gelişmesine önemli bir boyut kazandıracaktır. Bu nedenle söz konusu yoruma açık ve çelişkili hükümler için gerekli yasal düzenlemelerin yapılarak, bu konuların açıklığa kavuşturulması gerekmektedir. Bu durum gerek vergi idaresi gerek yargı gerekse mükellef açısından önemli katkılar sağlayacaktır. Muğlak ve çelişkili noktalarda oluşan belirsizlikler nedeniyle mükelleflerde oluşan kafa karışıklıkları açıklığa kavuşturulmuş olacaktır. Vergi idaresi açısından belirsizliklerin çözüme kavuşturulması sonucunda da, mükelleflerin yargıya intikal etme oranı düşerek, toplanacak vergi gelirlerinde gecikme söz konusu olmayacaktır.



## KAYNAKÇA

### **Makaleler, Kitaplar, Yayınlar**

Acar, V., "Türkiye Muhasebe Standartları-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının İncelenmesi ve Yeni Türk Ticaret Kanunu' na Geçiş Sürecinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşleri Uygulama Çalışması" Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2013/6 (1): s. 28.

Adibeş, C., "Arsa Sahiplerince Kat Kârşılığı Olarak Elde Edilen Gayrimenkullerin Satışında Kazancın Türü" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (292): ss. 58-59

Akın, S., "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alınan Hakediş Ödemelerinde Damga Vergisi Kesintisi" Vergi Sorunları Dergisi, 2011 (273): s. 75.

Akşehir, İ., "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlama, Bitim Tarihi ve Vergi Tevkifatı İle Başlangıçta Yıllara Yaygın Olmayan İşin Yıllara Yaygın İnşaat İşine Dönüşmesinde Vergi Tevkifatı Uygulaması, Denetişim Dergisi, 2014/13, ss. 79-81.

Altay, A, G., Sultankhanova, "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesinde TMS 11 İle Türkiye Mevzuatının Karşılaştırılması Ve Uygulama Örneği" Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, 2016 (49): s. 91

Arabacı, H., "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Ortak Amortisman Giderlerin Dağıtımı" Meriç Uluslararası Sosyal ve Stratejik Araştırmalar Dergisi, 2017/1 (2): s. 47.

Arıkan, Z., (2010) İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi, Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).

Arslan, İ, (2007), Konut Ekonomisi, (1. Baskı), Sakarya Yayıncılık, Sakarya.

Aslı, T., (2015) Türk İnşaat Sektörünün İşgücü İhtiyaç Analizi, (Doktora Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Ekonometri Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

Aşker, A., "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri" Vergi Raporu, 2006 (87): s. 64.

Avcı, A., "Eser (İstisna) Sözleşmesinde Şekil ve Bağlanan Sonuçlar", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 2015, (21), s. 293.

Avcı, M., "Eser Sözleşmesinde Yüklenicinin Şahsen İfa Borcu" Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016/22 (3): ss. 313-314.

Aydemir, E, (2012), Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku, (2. Baskı), Adalet Yayınevi, Ankara.

Aydın, A., (2016) Investigating The Relationship Between The Recent Investments On Construction Sector And Some Economic Indicators Of Turkey, (Yüksek Lisans Tezi), Orta Doğu Teknik Üniversitesi, İşletme Yönetimi Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).

Aydın, Ö., "Yüklenicinin İşe Başlama ve Devam Borcunun Hukuki Niteliği ve Sonuçları" Fatih Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014 (2): ss. 69-89.

Azaltun, M, H., Altunbaş, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri Kapsamındaki İnşaat İşlerinin Hukuki ve Vergisel Boyutu İle Muhasebe Uygulamaları", Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos 2017, ss. 13-34.

Badem, C, V., Tosun, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Muhasebe Uygulamalarının Vergi Kanunları ve TMS 11 Açısından Karşılaştırılması ve Ertelenmiş Vergi Etkisi" Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 2014: s. 41.

Balaban, O, (2017) "İnşaat Sektörü Neyin Lokomotifi?", İnşaat Ya Resulullah, (3), Tanıl Bora, Birikim Yayınları, Ankara.

Başaran, Z., "İnşaat Sözleşmesinde Yüklenicinin Temerrüdünün Koşulları" Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017/19, s. 1335.

Başol, K, (1995), Türkiye Ekonomisi, (6. Baskı), Anadolu Matbaası, İzmir.

Batmaz, vd... "İnşaatçıların Tarihi" Türkiye Müteahhitler Birliği, 2005: s. 110.

Bekçi, İ, N., Negiz, "Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Uygulanması" Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011/30 (29: s. 125.

Bıyık, R., "İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", Vergi Dünyası, Mart 2000, ss. 36-37.

Bilgili, M., "Ekonomik, Ekolojik ve Sosyal Boyutlarıyla Sürdürülebilir Kalkınma", Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, Nisan 2017, ss. 563-565.

Bilici, N, (2014), Vergi Hukuku, (33. baskı), Savaş Yayınevi, Ankara.

Birinci Uzun, T., "Eser Sözleşmelerinde Keşif Bedeli ve İş Sahibinin Keşif Bedelinin Aşırı Derecede Aşılmasına Kârşısı Korunması" Terazi Hukuk Dergisi, 2014 (100): ss. 85-98.

Bulut, İ., "Özel İnşaatlarda Çalışan İnşaat İşçilerinin Vergilendirilmesi" Vergi Raporu Dergisi, 2006 (83): ss. 116-119.

Coşkun, A, A., Güngörmüş, "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2008/2: s. 214.

Çankaya, İ, (1998), İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın Özel (Yap-Sat) İnşaatlar, (2. Baskı) Kozan Ofset Yayınevi, Ankara.

Çatıkkaş, Ö, C., Şuekinici, "Yeni Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı İle Özel İnşaat Faaliyetine Getirilen Yeni Düzenlemelerin Mevcut Vergi Kanunlarıyla Kârşılaştırılması" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (301): s. 99.

Çatıkkaş, Ö. M., Yener, "Kat Kârşılığı İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Boyutu ve Muhasebeleştirilmesi" Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2017/39 (1), s. 69.

Çelikkaya, A., "Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2003/8 (3), ss. 27-48.

Çiğdem, E., (2014) İnşaat Sektöründeki Vergi Denetiminin Etkinliği ve Analizi: Ankâra İline Yönelik Bir Uygulama, (Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Bilim Dalı, Ankara (Türkiye).

Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, Gayrimenkul ve Konut sektörüne Bakış, Emlak Konut GYO A.Ş., Ankara 2017, s. 100.

Dalkılıç, B. Ve M. Aşkın, Gayrimenkul ve Konut Sektörüne Bakış, Emlak Konut GYO A.Ş., Ankara 2014, s. 49.

Demir, E., "Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme Ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme" Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 2015/8 (36): ss. 837-838.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu 9. Kalkınma Planı, (2006) DPT Yayını, Ankara.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu 9. Kalkınma Planı, (2014) DPT Yayını, Ankara.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu 9. Kalkınma Planı, (2007) DPT Yayını, Ankara.

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu 9. Kalkınma Planı, (2001) DPT Yayını, Ankara.

Dilbaz, A., "Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi Ve Vergi Kayıpları İle İlgili Öneriler" Mali Çözüm Dergisi, 2010: s. 291.

Dinç, M, (2011), Türk Borçlar Kanunu, (1. Baskı) Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Diril, F., (2010) İnşaat Sektöründe Kazancın Tespiti ve Vergilendirilmesi, (Doktora Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, İzmir (Türkiye).

Doğan, U., "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, 2011 (271).

Doğancı, D., "Vekâlet Sözleşmesinin Hukuki Niteliği ve Benzer Hukuki İlişkiler İle Kârsılaştırılması" Sakarya Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014 (1): ss. 95-131.

Duman, İ, (2015), İnşaat Hukuku, (7. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara.

Durak, Y., "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi", İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2015/1, s. 208.

Ekerkil, V., vd. (2013) İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, (1. Baskı), Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayını, Eskişehir.

Ekinci, M., "Türkiye'nin Mukayeseli Üstünlüğe Sahip Olduğu Hizmet Alt Sektörlerinden İnşaat; Sorunlar ve İmkanlar", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2006/13 (1), ss. 62-78.

Ekinci, Mehmet Behzat, "Türkiye'de Mimarlık-Mühendislik Hizmetleri", İnşaat Dünyası, 2005, ss. 102-106,

Erkan, V, Ç., Göker, "Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Hukuki Niteliği ve KDV Bakımından "İki Ayrı Teslim Olduğu" Görüşü Üzerine", Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (344): s. 19.

Eşkinat, R, F., Tepecik, "İnşaat Sektörüne Küresel Bakış", Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2012/14 (1), ss. 25-41.

Giang, D.T.H., Pheng, L.S., " Role of Construction in Economic Development: Review of Key Concepts in the Past 40 Years", Habitat International, 2011: s. 121.

Gök, G., "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Her Bir İş İçin Ayrı Yer Teslimi ve Geçici Kabulün Öngörüldüğü Hâllerde Vergi Tevkifatı" Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (344): s. 62.

Gökyayla, E., "Arsa Payı Kârşılığı İnşaat Sözleşmelerinde, Mahkemece Sözleşmenin Feshine Kârar Verilen Hâllerde İfaya Eklenen Ceza Koşulunun Akıbeti", Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2017/19, s. 49.

Güçlü, S., "Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi Açısından Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar" Vergi Sorunları Dergisi, 2015 (324): s. 68.

Gülçiçek, A., "7103 Ve 7104 Sayılı Kanunlarla Katma Değer Vergisinde Yapılan Son Değişiklikler" Vergi Sorunları Dergisi, 2018 (357): s. 110.

Günay, S. İ., Kesimli, "Global Ekonomik Krizin İnşaat Sektörüne Etkisi", Muhasebe ve Finansman Dergisi, 2011, ss. 81-102.

Güneş, S., "Yurtdışı İnşaat İşlerinin Vergisel Boyutu", Mali Çözüm Dergisi, 2011, (103), ss. 215-221.

Güneş, Z., "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi", Ufuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014 (2), ss. 69-85.

Güngörmüş, A., B., Atalay, A., Coşkun, "İnşaat İşletmelerinde Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımında Vergisel Yaklaşımın Doğurduğu Maliyetleme Sorunları ve Bir Çözüm Önerisi" Vergi Sorunları Dergisi, 2016 (330): s. 13.

İnan, A., "Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", Sayıştay Dergisi, 2006, (60), ss. 51-65.

İnşaat Sektörü Analizi, TMB, Ankara 2017, s. 15.

İnşaat Sektörü Raporu, Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, Ankara 2017, s. 1.

İnşaat Sektörü, A&T Bank Ekonomik Araştırmalar Departmanı, İstanbul 2017, s. 2.

İpek, E., "Eser Sözleşmelerinde Müteahhidin Özen Borcu" İstanbul Barosu Dergisi, 2007/81 (2): s. 543.

Kalkınma Bakanlığı, İnşaat, Mühendislik-Mimarlık, Teknik Müşavirlik ve Müteahhitlik Hizmetleri Özel İhtisas Komisyonu Raporu 10. Kalkınma Planı, (2014) Kalkınma Bakanlığı Yayını, Ankara.

Kalkınma Bakanlığı, Uluslararası Rekabet Edebilirlik Çerçevesinde Türk İnşaat Sektörünün Yapısal Analizi (M, Uzunkaya), (2013), Kalkınma Bakanlığı Yayını, Ankara.

Kaplan, İ, (2013), İnşaat Sözleşmeleri Hukuku ve Endüstri Yatırım Sözleşmeleri, (1. Baskı) Yetkin Yayınları, Ankara.

Karaca, A., " Uluslararası İnşaat Sözleşmelerinde Esasa Uygulanacak Hukuk Bakımından Fıdıc Sözleşme Şartlarının Ve Möhuk M. 24/4'te Belirlenen İstisna Kuralının İncelenmesi" Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, 2016/22 (3): s. 1494.

Karakurt, G., "Gelir Paylaşımli İnşaat Sözleşmesinin Hukuki Niteliği", İstanbul Kültür Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016 (1-2), ss. 787-799.

Karataş, İzzet, (2004), Eser (İnşaat Yapım) Sözleşmeleri, (1. Baskı) Adalet Yayıncılık, Ankara.

Kartal, Z., "Yurt dışı İşlerde (Uluslararası Taşımacılık) Götürü Gider- II", Mali Çözüm Dergisi, 2003, (260): s. 1.

Karyelioğlu, S., "Türkiye'de İnşaat Sektörünün Gelişimi Bağlamında Trabzon'da Müteahhitliğin Sosyo-Kültürel Temelleri", Kâradeniz İncelemeleri Dergisi, 2015 (19), ss. 207-240.

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumunun Tartışılması Araştırma Raporu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, İstanbul 2006.

Kaya, V., Ö., Yalçınkaya, İ., Hüseyini, "Ekonomik Büyümede İnşaat Sektörünün Rolü: Türkiye Örneği (1987-2010) Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 2013/27 (4), ss. 148-166.

Kılıç, N., "Yurt Dışı Mütahhitlik Hizmetleri", AR&GE Bülten, Ocak 2014, ss. 10-14.

Kızılot, Şükrü, (2010), İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, (15. Baskı), Yaklaşım Yayınları, Ankara.

Kocaağa, K, (2014), İnşaat Sözleşmesi, (10. Baskı), Yetkin Yayınları, Ankara.

Koç, E., K., Kaya, M., Can, "Türkiye' de İnşaat Sanayi Sektörünün Gelişimi-Temel İnşaat Sanayi Göstergeleri" Nevşehir Bilim ve Teknoloji Dergisi, 2017/6, (2), s. 644.

Kodakoğlu, M., (2007) FIDIC Standart Kuralları' na Göre Hazırlanan Milletlerarası İnşaat Sözleşmelerinden Doğan Uyuşmazlıklarda Tahkim, (Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi Özel Hukuk Anabilim Dalı, Ankara (Türkiye).  
Kostakoğlu, C, (2015), İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri, (9. Baskı), Beta Yayıncılık, İstanbul.

Nazlı, Maç, "İnşaat Sektörü Raporu", Konya 2007.

Öngören, G, (2017), İnşaat Hukuku, (1. Baskı), İstanbul.

Öz, T, (2012), İnşaat Sözleşmesi ve İlgili Mevzuat, (1. Baskı), Vedat Kitapçılık Yayınları, İstanbul.

Özdamar, M, E., Çakâr, "Sosyal Güvenlik Mevzuatına Göre Özel İnşaat İşyerlerinde Asgari İşçilik Uygulaması: Bilinmesi Gerekenler" Mali Çözüm Dergisi, 2015: s. 259.

Özekez, S., "Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan 5/1-H İstisnası İle Götürü Giderin Bir Arada Uygulanması" Mali Çözüm Dergisi, 2017/27: s. 212.

Özorhon, B., (2012) "Türkiye' de İnşaat Sektörü ve Dünyadaki Yeri", İstanbul Ticaret Odası Yayınları, İstanbul.

Özsoy, M., (2016) 2008 Global Finansal Krizin Türk İnşaat Sektörüne Etkilerinin İncelenmesi, (Yüksek Lisans Tezi), Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Ankara(Türkiye).

Özyürek, H., D., Duman, S., Kaptan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi" Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2015, (44): ss. 217-230

Pamuk, R, M., Kuruoğlu, "İnşaat Sektöründe Sürdürülebilirlik ve Bina İnşaatlarında Evrensel Uygulama Örnekleri", Beykent Üniversitesi Fen ve Mühendislik Bilimleri Dergisi, 2016/1, (9), ss. 161-177.

Sancak, E, E., Demirbaş, "Küresel Ekonomik Kriz ve Türkiye Konut Sektörüne Etkileri" Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2011/16 (3), ss. 171-190.

Sayın, K, A., Merter, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardının Türk Vergi Sistemi Açısından Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği" Akademik Tarih ve Düşünce Dergisi, 2017/4 (13): s. 71.

Selçuk, G ve Kocaer, İ, (2010), Yurt İçi ve Yurt Dışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları, (1. Baskı), Ankara Ofset Yayınları, Ankara.

Selimoğlu, R, (2011), İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları, Hipotez Yayınları, İzmir.

Sermaye Piyasası Kurulu Payların Halka Arzında Kullanılacak Taslak, SPK, Ankara 2010, s. 25.

Sezgin, Şat Göksun ve Aşkâra Ahmet, "İnşaat Sektörü", İş Bankası, Ocak 2017.

Sezici, H., B., Yılmaz, T., Yılmaz, "İnşaat Sektöründe İstihdam ve Ara Elemanlar", 1. İnşaat Mühendisliği Eğitimi Sempozyumu, Antalya, ss. 129-134.

Şahin, T., " Borçlar Kanunu Ve 6098 Sayılı Yeni Türk Borçlar Kanunu Kapsamında Yüklenicinin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu" Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2011/1 (2): s. 141.

Şemen, C., (2016) "İnşaat ve Yapı Malzemeleri Sektör Raporu", Çerkezköy Ticaret ve Sanayi Odası, Tekirdağ.

Şenlik, M, (2016), Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi, (2. Baskı), Seçkin Yayınları, Ankara.

Şenyüz, D., vd., (2017) Türk Vergi Sistemi, (14. baskı), Ekin Yayınevi, Bursa.

Şişmanoğlu, A., "Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay Ve Bu İşlemlerin Vergilendirilmesi" Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (346): s. 95.

Tekelioğlu, N., " İnşaat Sözleşmelerinde Cezai Şart ve Götürü Tazminat", Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi, 2017/2, (29, s. 161.

Tunç, A., "İş Sahibinin İfa Zamanından Önce Sözleşmeden Dönme Hakkı (TBK md. 473/I)" Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2016 (1): s. 253

Turunç, C., "Yıllara Sirayet Eden İnşaat İşleri Özelinde Kur Farkları" Vergi Sorunları Dergisi, 2017 (344): s. 45.

Turut, Ş., (2007) Türk Vergi Sisteminde Kat Karşılığı (Arsa Karşılığı) İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesi, (Doktora Tezi), T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul (Türkiye).

Türk Yapı Sektör Raporu, Yapı-Endüstri Merkezi A.Ş., İstanbul 2015, s. 97.

Türkiye Gayrimenkul Sektörü, Gayrimenkul ve Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı Derneği, İstanbul 2017, s. 9.

Türkiye İmsad Aylık Sektör Raporu, Türkiye İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği, İstanbul 2017, s. 21.

Türkiye Mütcahitler Birliği, "Dünya Türkiye İnşaat Sektörü", İnşaat Sektörü Analizi, Nisan 2017, ss. 4-16.

Uçar, A, (2003), Mütcahhidin Ayıba Kârşı Tekeffül Borcu, (1. Baskı) Seçkin Yayıncılık, Ankara.

Uzun, T., “Eser Sözleşmelerinde Keşif Bedeli ve İş Sahibinin Keşif Bedelinin Aşırı Derecede Aşılmasına Kârşı Korunması”, Terazi Hukuk Dergisi, 2014 (100), ss. 85-98.

Yeliven, L., "Yurt Dışında Yapılan "İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetler" Kavramının Tanım Sorunu" Vergi Sorunları Dergisi, 2013 (298): s. 79.

Yereli, A., N., Kayalı, L., Demirlioğlu, "İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS11) Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinin Muhasebeleştirilmesi" Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2011/13, (3): ss. 113-135.

Yıldırım, M., "Hasılat Paylaşımı Sistemi ve Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinin KDV Kârşısındaki Durumu ve Kârşılaştırılması" Vergi Sorunları Dergisi, 2014 (310): ss. 63-64.

Yılmaz, Ayhan, (2003), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme, (10. Baskı), Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları, Ankara.

Yılmaz, K, (2018), İnşaat Muhasebesi, (5. Baskı) Acar Basım, İstanbul.

### **İnternet Siteleri**

Akçayır, Mustafa, Yeni Tasarıya Göre Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV' de Son Durum Emsal Bedelinde Dikkat Edilecek Hususlar, <<http://www.muhasetr.com/yazarlarimiz/mustafaakcayir/018/>> (15.05.2018).

- Akmaz, Kemal, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, < <http://frekansdenetim.com.tr/wp-content/uploads/YILLARA-YAYGIN-%C4%B0N%C5%9EAAT-VE-ONARIM-%C4%B0%C5%9ELER%C4%B0NDE-%C3%96ZELL%C4%B0KL%C4%B0-DURUMLAR.pdf>> (03.02.2018).
- Alpaslan, Nazlı Gaye, Özel İnşaatlarda Çalışan İşçilerin Vergilendirilmesi, < [http://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Ozel\\_insaatlarda\\_calisan\\_iscilerin\\_vergilendirilmesi/haber-14501](http://www.hurses.com.tr/arsiv/Haber-Ozel_insaatlarda_calisan_iscilerin_vergilendirilmesi/haber-14501)> (27.02.2018).
- Altunbasak, Murat, Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Uygulamaları, < <https://muraltunbasak.com/makale/6/yillara-yaygin-insaat.html>> (15.03.2017).
- Altunoğlu, Erol, Yurt dışı inşaat işlerinde vergilendirme, <<http://www.denizhaber.com/yurtdisi-insaat-islerinde-vergilendirme-makale,100612.html>> (01.03.2018).
- Anadolu, Zafer, Yurt Dışı İnşaat İşleri, <<http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zaferanadolu/005/>> (10.03.2018).
- Avcı, Ali, Türk Borçlar Kanununda Yüklenicinin Sadakat ve Özen Borcu, <<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-119-1499>> (08.05.2018).
- Bayraklı, Hüseyin, Gelir Vergisi Kanununda Gelir Kavramı ve Sapmalar, < <https://www.mevzuatdergisi.com/2000/12a/02.htm>> (01.07.2018).
- Bıyık, Recep, KDV Kanununda Değişiklikler Yapan 7104 Sayılı Kanun Resmi Gazetede Yayımlandı, <<https://www.vergiportali.com/Content.aspx?Type=BulletinD&Id=5081>> (15.05.2018).
- Consensus YMM, 7104 Sayılı Kanunla Vergi Kanunlarında Yapılan Değişiklikler, <<http://www.consensusymm.com/7104-sayili-kanunla-vergi-kanunlarinda-yapilan-degisiklikler/>> (15.05.2018).
- Construction in Turkey, Key Trends and Opportunities to 2020, < <https://www.prnewswire.com/news-releases/construction-in-turkey-key-trends-and-opportunities-to-2020-300393982.html>> (29.04.2018).
- Construction industry in Turkey: facts and figures, <<http://novron.com/construction-industry-in-turkey-facts-and-figures/>> (05.05.2018).
- Construction Materials Global Industry Guide 2013-2022, <<https://www.researchmoz.us/construction-materials-global-industry-guide-2013-2022-report.html>> (29.04.2018).

- Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, İnşaat Sektörü, <[http://www.uis.gov.tr/media/1314/insaat\\_sektoru\\_ikinci\\_idk.pdf](http://www.uis.gov.tr/media/1314/insaat_sektoru_ikinci_idk.pdf)> (25.09.2017).
- Demir, Yasin, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleri İle Özel İnşaat Ayırımı ve Muhasebeleştirme Boyutunun Analizinin Örnekli Anlatımı, <<http://docplayer.biz.tr/359997-Yillara-yaygin-insaat-ve-onarim-isleri-ile-ozel-insaat-ayrimi-ve-muhasebelestirme-boyutunun-analizinin-ornekli-anlatimi-yasin-demir.html>> (12.12.2017).
- Densa Denetim, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergisel Boyutları, <<http://www.densadenetim.com/2017/05/26/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinin-vergisel-boyutlari/>> (11.02.2018).
- Dilaver, Mevlüt, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşinde Tevkifat Uygulaması ve Özellikli Durumlar, < <https://vergidanismanlik.net/2017/10/10/yillara-sari-insaat-ve-onarim-isinde-tevkifat-uygulamasi-ve-ozellikli-durumlar/>> (28.03.2018).
- EBC, Annual Report, <[http://www.ebc-construction.eu/fileadmin/EBC-layout-RA\\_2017-230x160-EN\\_BD.pdf](http://www.ebc-construction.eu/fileadmin/EBC-layout-RA_2017-230x160-EN_BD.pdf)> (30.11.2017).
- Ekonomi Bakanlığı, Yurt Dışı Müteahhitlik ve Teknik Müşavirlik Hizmetleri, <[https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicareti/ydmh/SektorHakkinda?\\_afrLoop=6523230045789088&\\_afrWindowMode=0&\\_afrWindowId=5rzbcmfz6&\\_adf.ctrl-state=lnh8p69li\\_52#!%40%40%3F\\_afrWindowId%3D5rzbcmfz6%26\\_afrLoop%3D6523230045789088%26\\_afrWindowMode%3D0%26\\_adf.ctrl-state%3Dlnh8p69li\\_56](https://www.ekonomi.gov.tr/portal/faces/home/hizmetTicareti/ydmh/SektorHakkinda?_afrLoop=6523230045789088&_afrWindowMode=0&_afrWindowId=5rzbcmfz6&_adf.ctrl-state=lnh8p69li_52#!%40%40%3F_afrWindowId%3D5rzbcmfz6%26_afrLoop%3D6523230045789088%26_afrWindowMode%3D0%26_adf.ctrl-state%3Dlnh8p69li_56)> (06.10.2017)
- Emre Ekincek, Elçin Taş, Uluslararası Türk Müteahhitlik Hizmetleri İçin Türk Eximbank Uygulamalarının Değerlendirilmesi <<http://www.imo.org.tr/resimler/ekutuphane/pdf/1550.pdf>> (05.10.2017).
- Enhoş, Şükrü, Uluslararası İnşaat Sözleşmeleri ve Olası Sözleşme İhlalleri, <<http://www.enhos.av.tr/tur/default.asp?id=193>> (14.06.2018).
- Erdağ, Nevzat, Yurt Dışında Yapılan İşlerden Elde Edilecek Kazançlarda Vergi, <<http://www.nevzaterdag.com/yurt-disinda-yapilan-islerinden-elde-edilecek-kazanclarda-vergi/>> (02.03.2018).
- Eser Sözleşmesi, <<http://hukukdestegi.com/2017/10/16/eser-sozlesmesi/>> (14.06.2018)
- Euro Construct Outlook, Construction Will Continue To Grow In Europe, <[http://euroconstruct.org/ec/press/pr2018\\_85](http://euroconstruct.org/ec/press/pr2018_85)> (11.07.2018).

- GİB, Değer Artış Kazançlarına İlişkin İstisna Tutarı, <<http://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/deger-artisi-kazanclarina-iliskin-istisna-tutari>> (10.05.2018).
- Güner, Hâldun, Yurtdışı İnşaat İşleri, <<http://www.gozetimymm.org/index.php/2013-12-16-08-18-12/128-yurtdisi-insaat-isleri>> (06.03.2018).
- İhâle Vergi-Sigorta Danışmanlık, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması, <<http://www.ihaledanismani.com/57354/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinde-damga-vergisi-uygulamasi.html>> (12.02.2018).
- İsmail Pamuk, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi, <<http://vergi360.com/2018/02/01/2696/>> (14.4.2018).
- Jones, Keydal, 2018 Construction Industry Economic Outlook, <<https://www.constructconnect.com/blog/construction-news/2018-construction-industry-economic-outlook/>> (22.02.2018).
- Kalın, Ömer, Senelere Sari İnşaat, <<http://www.omerkalin.com.tr/2016/02/01/senelere-sari-insaat.html>> (05.03.2018).
- Key Highlights From Global Construction Outlook 2021 <[https://www.insideconstruction.com.au/digital\\_assets/3e11ae3b-9978-46f6-8296-0d9be5d9fe91/Global-Construction-2021-Outlook---White-Paper-\(1\).pdf](https://www.insideconstruction.com.au/digital_assets/3e11ae3b-9978-46f6-8296-0d9be5d9fe91/Global-Construction-2021-Outlook---White-Paper-(1).pdf)> (23.05.2018).
- Kılıç, Nurel, Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri Durum Analizi, <[http://izto.org.tr/demo\\_betanix/uploads/cms/yonetim.ieu.edu.tr/5572\\_1451403088.pdf](http://izto.org.tr/demo_betanix/uploads/cms/yonetim.ieu.edu.tr/5572_1451403088.pdf)> (16.06.2018)
- Kılıçoğlu, Ahmet, Müteahhidin Eseri Şahsen Yapma veya Kendi İdaresi Altında Yaptırma Borcu, <<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/311/2986.pdf>> (08.05.2018).
- Korkmaz, Ayşegül, Sözleşmeler <<https://www.yapirehberi.net/inshukuku-sozlesme.htm>> (12.04.2018).
- Koyuncu, Erdal, Vergisel Açıdan Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinin Kapsamı, <<https://www.dunya.com/gundem/vergisel-acidan-yillara-sari-insaat-ve-onarma-islerinin-kapsami-haberi-204156>> (11.09.2017).
- Ökten Çevik, Seda, Müteahhidin Ayıba Karşı Tekeffül Borcu, <<http://www.aslikaratas.av.tr/eserSozlesme.html>> (25.06.2018).
- Özpınar, Ahmet, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri, <<http://www.batiymm.com.tr/?p=767>> (02.03.2018).

- Öztürk, Abdullah, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi, <<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/abdullahozturk/004/>> (26.02.2018).
- Öztürk, Abdullah, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu ve Muhasebeleştirilmesi, <<http://www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/abdullahozturk/004/>> (02.02.2018).
- Pamuk, İsmail, Gündüz Çelik, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderler İle Amortismanların Dağıtımı, <<http://www.consen susymm.com/wp-content/uploads/YILLARA-YAYGIN-%C4%B0N%C5%9EAAT-VE-ONARMA-%C4%B0C5%9ELER%C4%B0NDE-M%C3%9C%C5%9ETERE K-GENEL-G%C4%B0DERLER-%C4%B0LE-AMORT%C4%B0SMANLARIN-DA%C4%9EITIMI.pdf>> (04.07.2018).
- Pamuk, İsmail, Hasılat Paylaşımı Karşılığı İnşaat İşlerinde Arsa Sahipleri İle Müteahhitlerin Gelir Vergisi Kârısındaki Durumu, <<http://www.consensusymm.com/wp-content/uploads/HASILATPAYLA%C5%9EIMI-KÂR%C5%9EILI%C4%9EI-%C4%B0N%C5%9EAAT-%C4%B0C5%9ELER%C4%B0NDE-ARSA-SAH%C4%B0PLER%C4%B0-%C4%B0LE-M%C3%9CCTEAHH%C4%B0TLER%C4%B0N-GEL%C4%B0R-VERG%C4%B0S%C4%B0-KÂR%C5%9EISIN DAK%C4%B0-DURUMU-3.pdf>> (25.01.2018).
- Perek, Hasan Şükrü, İnşaat ve Gayrimenkul Sektörünün Vergilendirilmesi, İnşaat KDV İadesi, İnşaat Faaliyetinde Muhasebe Kayıt Sistemi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar, <<http://www.bengudenetim.com/insaatvergilendirilmesi.pdf>> (14.04.2018).
- Savaş, Şükrü, Arsa Payı Karşılığı Arsa Sahiplerinin İleride Elde Edecekleri ve İnşaat Devam Ederken Sattıkları Bağımsız Bölümlerin Vergilendirilmesi, <<http://www.alomaliye.com/2007/01/15/kat-karsiligi-insaat-arsa-sahibi/>> (01.02.2018).
- Sektörel Bakış İnşaat, <<https://home.kpmg.com/tr/tr/home/insights/2017/01 /sektorel-bakis.html>> (03.10.2017).
- Sezer, Yılmaz, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihinin Tespiti, <<http://www.guncelgroup.com.tr/vergi-gunceli/yillara-sari-insaat-ve-onarim-islerinde-isin-baslangic-tarihinin-tespiti/>> (02.05.2018).

- Sezgin, A. ve A. Aşarkaya, İnşaat Sektörü<[https://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/sr201702\\_insaatsektoru.pdf](https://ekonomi.isbank.com.tr/UserFiles/pdf/sr201702_insaatsektoru.pdf)> (27.09.2017).
- T.C. Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı, Kuruluş ve Tarihçe <<https://www.toki.gov.tr/kurulus-ve-tarihce>> (23.09.2017).
- Tokat, Yakup, İnşaat İşlerinin Vergilendirilmesinde Özellikli Durumlar, <<https://www.ozdogrular.com/content/view/21497/>> (23.02.2018).
- Toluen Yeminli Mali Müşavirlik, Denetim, Danışmanlık, 7104 Sayılı Kanunla KDV Kanunu' nda Yapılan Değişiklikler Hakkında, <<https://www.toluenymm.com/sirkuler/detay/7104-sayili-kanunla-kdv-kanunu-nda-yapilan-degisiklikler-hakkinda>> (14.05.2018).
- Turan, Osman Fırat, İstisna Sözleşmesinde Müteahhidin Borçları <<http://osmanfiratturan.av.tr/wpcontent/uploads/2014/04/%C4%B0ST%C4%B0SNAS%C3%96ZLE%C5%96MES%C4%B0NDEM%C3%96CTEAHH%C4%B0D%C4%B0N-BOR%C3%87LARI.pdf>> (25.04.2018).
- TürkDilKurumu,<[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&kelime=TAAHH%C3%96](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&kelime=TAAHH%C3%96)> (21.02.2018).
- TürkDilKurumu<[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5acf1744dbcbd7.48083631](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5acf1744dbcbd7.48083631)> (02.10.2017).
- TürkDilKurumu,<[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59b6baea7be310.49171889](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.59b6baea7be310.49171889)> (11.09.2017).
- Türkiye İnşaat Malzemesi Sanayicileri Derneği, Avrupa' da Büyüyen İnşaat Sektörü Türkiye İçin Fırsat <<https://www.dunya.com/ekonomi/avrupada-buyuyen -insaats-sektoru-turkiye-icin-firsat-haberi 348051>> (05.10.2017).
- Türkiye İnşaat Sanayicileri İşveren Sendikası, İnşaat Sektörü Raporu, <[www.intes.org.tr/content/ file/ins\\_raporu2.doc](http://www.intes.org.tr/content/ file/ins_raporu2.doc)> (23.09.2017).
- Türkiye İstatistik Kurumu, İşgücü İstatistikleri, 2017,<<http://www.tuik.gov.tr/ PreHaberBultenleri.do?id=27699>> (10.07.2018).
- Türkiye Müteahhitler Birliği, Türk Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetleri, <[http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014\\_Turk\\_Yurtdisi\\_Muteahhitlik\\_Hizmetleri\\_tr.pdf](http://www.tmb.org.tr/doc/file/2014_Turk_Yurtdisi_Muteahhitlik_Hizmetleri_tr.pdf)> (28.05.2018).
- Ufuk, Mehmet Tahir, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazancın Saptanması, <<https://www.ozdogrular.com/content/view/21497/>> (03.03.2018).

Ünsal,Süha,TaşeronluktanSanayiciliğe<intes.org.tr/content/insaat\_sektoru\_tarihce\_suha\_bey.pdf> (12.09.2017).

Yıldırım Ercan, Yıllara ve Aylara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi, <<http://yildirimercan.blogspot.com.tr/2011/05/yllara-ve-aylara-yaygn-insaat-onarm.html>> (01.05.2018).

Yücel, Serdar, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Nedeniyle Yapılması Gereken Gelir Stopajına Ait Hatalı Uygulamalar, < <http://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/serdaryucel/002/>> (03.02.2018).

### **Mevzuat ve Yargı Kararları**

08/08/2011 tarih KDVK-60/2011-1 sayılı KDV Genel Sirküleri Kararı.

1 Sıra No' lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

12.01.2009 tarih ve 2009/14594 kârar sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi,

17.7.2002 Tarihli ve 2002/4480 Sayılı Bakanlar Kurulu Kârarı Kararname Eki.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

20/9/2012 tarihli ve 2012/3735 sayılı Bakanlar Kurulu Kârarı Eki Kararı.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu

24.12.2013 tarih 64597866-125[5/1-h-2015]-191 sayılı Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlere İlişkin İstisna Uygulaması Hakkında Özelge.

27.12.1997 tarih ve 97/10465 sayılı Bakanlar Kurulu Kararname Eki Kararı

28.08.2015 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[5-2014/488]-77535 sayılı Yurt Dışı İnşaat  
Organizasyon İşinin Vergilendirilmesi Hakkında Özelge.

29.12.2017 tarihli 302 Seri No' lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

30.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer  
Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Bakanlar Kurulu Kararı.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

31.12.1984 tarihli 9 Seri No lu KDV Genel Tebliği

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu

Ankâra Vergi Dairesi Başkanlığı, 11.4.2014 tarih ve 384118978-120(42-13/15)-368  
sayılı Özelge.

Danıştay 11. Daire, 12.10.1999 tarih ve E:1999/2456; K:1999/3571 sayılı Kararı.

Danıştay 11. Daire, 15.02.1996 tarih ve E. 1995/3744, K. 1996/709 sayılı Kararı.

Danıştay 11. Daire, 18.10.2000 tarih ve E:2000/1142, K:2000/3946 sayılı Kararı.

Danıştay 3. Daire, 12.03.2013 tarih ve E. 2013/4937, K. 2013/685 sayılı Kararı.

Danıştay 3. Daire, 17.10.1994 tarih ve E:1994/2642, K:1994/3162 sayılı Kararı.

Danıştay 3. Daire, 26.02.1991 tarih ve E: 1989/3270; K:1991/649 sayılı Kararı.

Danıştay 3. Daire, 27.06.2001 tarih ve E:1999/2160; K:2001/2600 sayılı Kararı.

Danıştay 3. Daire, 28.04.1993 tarih ve E: 1991/2953, K: 1993/1524 sayılı Kararı

Danıştay 3. Daire, 28.04.2011 tarih ve E. 2010/681, K.2011/1422 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 2.5.1991 tarih ve E. 1988/5245, K.1991/1632 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 25.3.1998 tarih ve E.1997/716, K:1998/1170 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 25.3.1998 tarih ve E. 1997/1537, K.1998/1061 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 11.10.1996 tarih ve E:1995/4230, K:1996/3621 sayılı Kararı

Danıştay 4. Daire, 16.11.2000 tarih ve K. 2000/4859, E. 2000/108 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 20.10.1998 tarih ve 1998/3765 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 21.04.1981 gün, E. 1980/556, K. 1981/923 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 22.6.1995 tarih ve E: 1995/334, K:1995/3148 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 23.05.1996 tarih ve E. 1995/2438, K. 1996/2097 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 23.5.1996 tarih ve E:1995/4356, K:1996/2110 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 25.3.1994 tarih ve E.1992/4119, K.1994/1787 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 27.10.2003 tarih ve E.2003/1454, K. 2003/2569 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 08.06.1994 tarih ve E.1994/581, K. 1994/3495 sayılı Kararı.

Danıştay 4. Daire, 9.6.1993 tarih ve E:1999/1234; K:1993/2672 sayılı Kararı.

Danıştay 7. Daire, 1.3.1994 tarih ve E:1992/754, K:1994/1069 sayılı Kararı.

Danıştay 7. Daire, 1.3.1994 tarih ve E:2004/1059, K:2004/2502 sayılı Kararı.

Danıştay 7. Daire, 28.05.1990 tarih ve E:1989/1359, K:1990/1518 sayılı Kararı.

Danıştay 7. Daire, 30.12.2003 tarih ve E:2001/73, K:2003/4254 sayılı Kararı.

Danıştay 7. Daire, 31.5.1994 tarih ve E:1994/413, K:1994/3012 sayılı Kararı

Danıştay 7. Daire, 8.10.1991 tarih ve E:1990/6530, K:1991/2477 sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 08.06.1990 tarih ve E:1990/13, K:1990/42 sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.06.2004 tarih ve E:2004/51 ve K:2004/80 sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 25.06.2004 tarih ve E. 2004/51, K. 2004/80 sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 19.06.1998 tarih ve E:1996/370, K:1998/118 sayılı Kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 25.12.1998 tarih ve E.1997/415, K.1998/444 sayılı Kararı.

Ankâra Vergi Dairesi Başkanlığı, 11/04/2014 tarih ve 38418978120[42-13/15]-368 sayılı Özelge.

Ankâra Vergi Dairesi Başkanlığı, 27.04.2016 tarih ve 31824 sayılı Özelge.

Gelir İdaresi Başkanlığı, 27.4.2006 tarih ve 31824 sayılı Özelge.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı 15/11/2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.01-GVK.2010.80-357 sayılı Özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 07.09.2012 gün ve 2735 sayılı Özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 16.6.2006 tarih ve B.07.1.G B4.34.16.01/GVK-42/12728,(11711) sayılı Mukteza.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.12.2007 tarih ve 27415 sayılı Özelge.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 29.7.2008 tarih ve 16467 sayılı Özelge.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 30.01.2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-98 sayılı Özelge.

Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı, 20.08.2013 tarih ve 37538499-140.04.01[63-2013-1]-13 sayılı Özelge.

Maliye Bakanlığı, 09.06.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-96/23828 Sayılı Özelge.

Maliye Bakanlığı, 14.4.1997 tarih ve B.07.0.0GEL.0.51.5114-36/15541 sayılı Özelge.

Maliye Bakanlığı, 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı Özelge.

Maliye Bakanlığı, 8.4.1996 tarih ve 3140 sayılı Mukteza.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı, 14.9.2011 tarih ve B. 07.1.GİB.4.55.15.01-2011-GVK-ÖZE-233-377 sayılı Özelge.

Yargıtay 14. Hukuk Dairesi, 03. 07. 2003 tarih, 2003/4696 esas ve 2003/5639 sayılı Kararı.

Yargıtay 14. Hukuk Dairesi, E. 2008/1916, K. 2008/3006 T. 11.3.2008 sayılı Kararı.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 25.01.1984 tarih, 1983/3 esas ve 1984/1 sayılı Kararı.