

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ VE FİNANSMANI BİLİM DALI

**ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN VERGİSEL
YÖNLERİYLE İNCELENMESİ VE MUHASEBE UYGULAMA
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

ALİ RAMAZAN TAK

İstanbul, 2018

T.C
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ VE FİNANSMANI BİLİM DALI

**ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN VERGİSEL
YÖNLERİYLE İNCELENMESİ VE MUHASEBE UYGULAMA
ÖRNEĞİ**

Yüksek Lisans Tezi

ALİ RAMAZAN TAK

Danışmanı DOÇ. DR. MEHMET ERSOY

İstanbul, 2018



T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ

TEZ ONAY BELGESİ

İŞLETME Anabilim Dalı GAYRİMENKUL DEĞERLEMESİ VE FİNANSMANI
Bilim Dalı TEZLİ YÜKSEK LİSANS öğrencisi Ali Ramazan TAK'nın ARSA PAYI
KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN VERGİSEL YÖNLERİYLE İNCELENMESİ VE
MUHASEBE UYGULAMA ÖRNEĞİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun
5.04.2018 tarih ve 2018-10/22 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oy birliği / oy çokluğu
ile Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Tez Savunma Tarihi 26.04.2018

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

1.	Tez Danışmanı	Doç. Dr. MEHMET ERSOY	
2.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. ÖZGÜR ÇATIKKAŞ	
3.	Jüri Üyesi	Prof. Dr. SERHAT YANIK	

GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyadı	: Ali Ramazan TAK
Anabilim Dalı	: İşletme
Programı	: Gayrimenkul Değerlemesi ve Finansmanı
Tez Danışmanı	: Doç.Dr. Mehmet Ersoy
Tez Türü ve Tarihi	: Yüksek Lisans – Nisan 2018
Anahtar Kelimeler	: Arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti, kat karşılığı inşaat sözleşmesi

ÖZET

Özel inşaat faaliyetlerinden olan arsa payı karşılığı inşaat yapım faaliyeti son zamanlarda sıklıkla uygulanmasına karşın uygulamada konu ile alakalı bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Çalışmamızın amacı arsa payı karşılığı yapım faaliyetinin hukuki boyutu göz önünde tutularak vergi, maliyet ve muhasebe yönleri ile birlikte incelenmesi ve örnek bir muhasebe uygulamasının ele alınmasıdır. Bu amaç etrafında konumuzun üst başlığı olan inşaat öncelikle ele alınmış olup arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin kavramsal ve teorik altyapı ve incelemesinin ardından konunun daha iyi irdelenebilmesi için vaka çalışması yapılarak örnek bir uygulama üzerinden arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin ilk aşamasından son aşamasına kadar olan süreç uygulama üzerinden pratik bilgilerle ifade edilmiştir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi herhangi bir kanunda açıklanmamış olup Borçlar Kanununda açıklanan Eser Sözleşmesi ve Taşınmaz Satış Vaadi unsurları bünyesinde barındıran iki tipli karma sözleşme olarak kabul edilmiştir. Kanunda bu konu ile ilgili özel bir düzenlemeye yer verilmemesi çeşitli sorunlara yol açtığı gözlemlenmiştir. Özellikle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin niteliği ve vergilendirilmesindeki düzenlemeler genel hükümlere göre yapılmaktadır. İnşaat faaliyetinin özel bir türü olan arsa payı karşılığı inşaat yapım faaliyeti için sözleşmenin niteliğinden başlayarak vergilendirme hususuna kadar özel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

GENERAL KNOWLEDGE

Name and Surname : Ali Ramazan TAK
Field : Business Administration
Programme : Property Valuation and Finance
Supervisor : Assoc. Prof. Mehmet Ersoy
Degree Awarded and Date : Master – April 2018
Keywords : Construction activity in return for land share,
Construction contract in return for floors

ABSTRACT

Despite the fact that the construction activity of the private construction activities is frequently applied in recent times, there are some problems related to the subject in practice. The purpose of our study is to examine the cost of the plot share together with tax, cost and accounting aspects considering with the legal aspect of the construction activity and to take a sample accounting application. The construction, which is the top title of the subject, has been taken into consideration firstly, and after the conceptual and theoretical infrastructure and examination of the construction activity, the case study is carried out in order to investigate construction activity better and the process from the first stage to the last stage of construction activity, has been expressed in practical information.

The land ownership construction contract has not been disclosed in any form and it is accepted as a two-type mixed contract which is included in the Incorporation Act and Immovable Sale Promotion elements explained in the Debt Law. It has been observed that the absence of a specific regulation on this issue leads to various problems. In particular, the provisions of the construction contract and the regulations on taxation are made according to the general provisions. A special arrangement is required for the construction of the construction plot, which is a special type of construction activity, starting from the nature of the contract to taxation.

ÖNSÖZ

Mevcut boş arsasını veya arsasının içerisinde bulunan eski yapısını yeni bir yapı inşa ederek değerlendirmek isteyen ve gerekli finansmandan yoksun arsa sahipleri ile arsa değerlerinin çok fazla olması nedeni ile finansman kaynaklarını arsayı satın almaya değil yapı inşa etmeye tercih eden müteahhitler (yükleniciler) ortak bir sistemde buluşmuşlardır. Günümüzde sıkça rastlanan özel bir inşaat faaliyeti olan bu sisteme ‘‘Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyeti’’ denilmektedir. Çalışmamız boyunca konunun hukuki boyutu göz önünde bulundurularak vergi, muhasebe ve maliyet yönleri ile konu ele alınmış kapsamlı ve bütüncül bir inceleme yapılarak konuya ışık tutulmaya çalışılmıştır.

Eğitim, bilim ve akademik hayatımda bana yol gösteren, tecrübelerinden istifade ettiğim değerli hocam Prof.Dr. Gülfettin Çelik’e; bu çalışmanın ortaya çıkmasında büyük emeği olan bilgi ve deneyimlerinden istifade ettiğim tez danışmanım, değerli hocam Doç.Dr. Mehmet Ersoy’a; çalışmamı değerlendirme zahmetlerinde bulunan ilgi ve alakasını yakından hissettiğim değerli hocam Prof.Dr. Özgür Çatıkkaş’a; son olarak manevi katkıları ile yakınlıklarını her zaman hissettiğim değerli eşim Feyzanur ve kıymetli kızım Zümra’ya teşekkürlerimi sunuyorum.

Ali Ramazan TAK

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

TABLO LİSTESİ	İX
KISALTMALAR	X
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER VE GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. TEMEL KAVRAMLAR	4
1.1.1. Yapı ve Yapım.....	4
1.1.2. İnşa ve İnşaat	5
1.1.3. Arsa.....	5
1.1.4. Bina.....	5
1.1.5. Onarım.....	6
1.1.6. Şantiye	6
1.1.7. Müteahhit.....	6
1.1.8. Taşeron	7
1.1.9. Hakediş	8
1.1.10. Taahhüt	9
1.1.11. İnşaat İşletmeciliği.....	9
1.1.12. İnşaat İşletmeleri	9
1.1.13. İnşaat İşletmecisi	10
1.2. İNŞAAT TÜRLERİ	10
1.2.1. Menkul İnşaatlar	10
1.2.2. Gayrimenkul İnşaatlar	11
1.3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TÜRLERİ	11
1.3.1. Özel İnşaat Faaliyetleri.....	11
1.3.1.1. Satmak Maksudı ile Yapılan İnşaatlar.....	12

1.3.1.2. Satma Amacı Dışında Kendi İhtiyacı ve Kullanımı için Yapılan İnşaatlar.....	13
1.3.1.3. Kat Karşılığı Yapılan İnşaatlar.....	14
1.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat Faaliyetleri.....	15
1.3.2.1. Yıllara Sari İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti.....	19
1.3.2.2. Yıllara Sari Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti.....	20
1.4. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ.....	20
1.4.1. İnşaat Muhasebesi Tanımı.....	21
1.4.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri.....	22
1.5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİ, MUHASEBEVE KÂRIN BELİRLENMESİ.....	22

İKİNCİ BÖLÜM

ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR, MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ.....	30
2.1.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tarifi.....	30
2.1.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Unsurları.....	34
2.1.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Çeşitleri.....	36
2.1.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli.....	38
2.1.5. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi.....	42
2.2. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARINA KISA BİR BAKIŞ.....	49
2.3. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	51
2.4. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER.....	51
2.4.1. Vergi Usul Kanunu Gereği Tutulması Gereken Defterler.....	52
2.4.2. Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği Gereğince Tutulması Gereken Defterler.....	53
2.5. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	55
2.5.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu.....	57

2.5.1.1.	Arsa Sahibinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	58
2.5.1.2.	Yüklenicinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu	60
2.5.2.	Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	62
2.5.2.1.	Arsa Sahibinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	62
2.5.2.2.	Yüklenicinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu	63
2.5.3.	Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Katma Değer Vergisi (KDV) Karşısındaki Durumu	64
2.5.4.	Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Diğer Vergi ve Harçlar Karşısındaki Durumu	67
2.5.4.1.	Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu.....	67
2.5.4.2.	Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Damga Vergisi Karşısındaki Durumu.....	69
2.5.4.3.	Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Harçlar ve Belediye Gelirleri Karşısındaki Durumu	70
2.5.4.3.1.	Tapu ve Kadastro Harçları.....	71
2.5.4.3.2.	Noter Harçları	72
2.5.4.3.3.	Belediye Gelirleri	73

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNDE İZLENEN SÜREÇ VE ÖRNEK BİR MUHASEBE UYGULAMASI

3.1. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNDE İZLENEN SÜREÇ	75
3.1.1. Arsa Sahibi ve Yüklenicinin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyeti Konusunda Karar Vermesi	75
3.1.1.1. Arsa Sahibinin Yüklenici Adayı Hakkında Bilgi Toplaması	76
3.1.1.2. Yüklenicinin Sözleşmeye Konu Olan Taşınmaz Hakkında Bilgi Toplaması	77
3.1.2. Yüklenicinin Müteahhit Yetki Belgesi Alması	79
3.1.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyeti Taraflarının Sözleşme Esasları ve Paylaşım Konusunda Mutabakata Varması ve İnşaat Planlaması.....	81
3.1.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Yapılması	82
3.1.5. Yapı Ruhsatı Alınarak İnşaat Faaliyetinin Başlaması	83
3.1.6. Arsa Payı Karşılığı Temlik İşlemi ve Teminat.....	85
3.1.7. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Kat İrtifakının Kurulması	85

3.1.8. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyetinin Tamamlanması ve Yapı Kullanım Belgesinin Alınması	86
3.2. ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ ÜZERİNE ÖRNEK BİR UYGULAMA	88
3.2.1. Uygulamanın Amaç ve Yöntemi	89
3.2.1.1. Uygulamanın Amacı	89
3.2.1.2. Uygulamanın Yöntemi	89
3.2.2. Uygulamaya Konu Olan İşletmenin Tanıtılması, Bilgi ve Verilerin Paylaşılması.....	90
3.2.2.1. İşletmenin Tanıtılması.....	90
3.2.2.2. Uygulamaya Ait Bilgi ve Verilerin Paylaşılması.....	90
3.2.3. Uygulamanın Muhasebeleştirilmesi ve Uygulamada İzlenen Sürecin Paylaşılması.....	102
SONUÇ	120
EKLER	126
KAYNAKÇA.....	143

TABLO LİSTESİ

	Sayfa No.
Tablo 1: Maliyet Yöntemleri Tablosu	25
Tablo 2: Tek Düzen Hesap Planı 7'li Maliyet Hesapları	50
Tablo 3: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Satın Aldığı Demir	92
Tablo 4: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Kullandığı Demir	93
Tablo 5: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Satın Aldığı Beton	94
Tablo 6: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Satın Aldığı Malzeme ve Araç-Gereç	95
Tablo 7: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Taşeronu Verdiği İş ve İşlemler	96
Tablo 8: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Haziran Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri	97
Tablo 9: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Temmuz Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri	98
Tablo 10: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Ağustos Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri	99
Tablo 11: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Eylül Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri	100
Tablo 12: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Ekim Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri	101
Tablo 13: AB İşletmesi İnşaat Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması	116
Tablo 14: AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti Kapsamında Arsa Sahibine Ait Olan Bağımsız Bölümlerin Maliyetinin Hesaplanması	117

KISALTMALAR

AB	: Avrupa Birliği
AŞ	: Anonim Şirket
BK	: Borçlar Kanunu
BKZ	: Bakınız
DNŞ	: Danıştay
DSİ	: Devlet Su İşleri
ET	: Erişim Tarihi
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KİK	: Kamu İhale Kanunu
MD.	: Madde
MK	: Medeni Kanun
OHAL	: Olağanüstü Hal
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
TAPU K	: Tapu Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Ülkemizde Cumhuriyet dönemi ile başlayan kentleşme süreci, 1950’li yıllarda sanayileşmenin de etkisi ile köyden kente yapılan göçlerle kontrolsüz bir biçimde hızla devam etmiştir. Bu durum şehirlerde aşırı nüfus yoğunluklarına ve plansız bir gelişmeye sebep olmuştur. Aşırı nüfus yoğunluğu ve plansız bir şehirleşme büyük kentlerde gün geçtikçe konut ihtiyacını ortaya çıkarmış ve ihtiyaç kadar yeni arsa üretilmediğinden dolayı mevcut arsaların değeri aşırı yükselme eğilimine girmiştir. Diğer taraftan yeni bir inşaat maliyeti de gün geçtikçe artmaktadır. Bu durum mevcut arsasını yeni bir yapı inşa ederek değerlendirmek isteyen ve gerekli finansmandan yoksun arsa sahipleri ile arsa değerlerinin çok fazla olması nedeni ile finansman kaynaklarını arsayı satın almaya değil yapı inşa etmeyi tercih eden müteahhitleri (yüklenicileri) ortak bir sistemde buluşturmuştur.

Bu sisteme doktrin ve uygulamada; ‘‘Arsa Payı Karşılığı Yapım Sözleşmesi’’, ‘‘Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi’’, ‘‘Kat Karşılığı İnşaat Yapım ve Satış Vaadi Sözleşmesi’’, ‘‘Arsa Payı Karşılığı İnşaat (Yapım) Sözleşmesi’’, ‘‘Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi’’ ve ‘‘Gayrimenkul Satış Vaadi Daire Karşılığı İnşaat Sözleşmesi’’ denilmektedir. Bizim çalışmamızda bu sistem için ‘‘Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi’’ tanımı kullanılmıştır. Bundaki gerekçe, sözleşmeye konu olan ilgili taşınmaz kat ve arsa karşılığı ifadelerinin değil arsa payı ifadesinin daha doğru karşılaması ve arsa sahibinin arsasından belirli bir arsa payını müteahhide (yükleniciye) devir etmesinden dolayı arsa payı ifadesinin çalışmamız için daha uygun olduğu düşünülmüştür.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde taşınmaz sahibi ile inşaat faaliyetini gerçekleştirecek yüklenici karşılıklı bir iş birliği yapmaktadır. Bu işbirliği çerçevesinde, arsa sahibi yapılacak inşaat faaliyetinde anlaşma üzerine belirli bir kısım bağımsız bölümler almakta ve karşılığında yine anlaşma üzerine arsanın belirli bir miktarını veya tamamını inşaat faaliyetini gerçekleştirecek yükleniciye devir etmektedir.

Çalışmamızda arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin hukuki boyutu göz önünde bulundurularak, muhasebe ve vergisel yönü ile ele alınarak kapsamlı ve bütüncül bir inceleme yapılmıştır. Çeşitli boyutlar etrafında inceleme yapılırken yeri geldikçe ve ayrıca sonuçlar kısmında tespitler ve çıkarımlar yapılmıştır. Ayrıca arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin bir üst başlığı olan inşaat faaliyeti tanımlanmış ve inşaat faaliyeti ile ilgili genel çerçeve sunulmuştur. Arsa payı karşılığı inşaat faaliyetini kavramsal ve teorik altyapı ve incelemesinin ardından konunun daha iyi irdelenebilmesi için vaka çalışması yapılarak örnek bir uygulama üzerinden arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin ilk aşamasından son aşamasına kadar olan süreç uygulaması üzerinden pratik bilgilerle ifade edilmiştir. Böylece çalışmamıza konu olan arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti çeşitli boyutlar göz önünde bulundurularak kapsamlı ve bütüncül olarak ele alınmış olup uygulama çalışması ile de konunun pratiği kavranmaya çalışılmıştır.

Birinci bölümde inşaat faaliyeti ile ilgili temel kavramlar, inşaat faaliyetinin türleri, inşaat yapım usulleri, inşaat muhasebesi ve özellikleri, inşaat işletmelerinde maliyet sistemleri ve muhasebesi ve inşaat işletmelerinde kârın belirlenmesine değinilmiştir. Böylece çalışma konumuz olan arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin bir üst çerçevesi olan inşaat faaliyeti ile ilgili genel çerçeve sunulmuştur. Özellikle inşaat faaliyeti ile ilgili temel bilgilere hâkim olunmadan inşaatın alt faaliyeti olan arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin anlaşılması güç olacaktır. Birinci bölümde bu güçlüğü ortadan kaldırılması hedeflenmektedir.

İkinci bölümde çalışma konumuz olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi tanımlanmıştır. Bu tanım sözleşmenin tarifi, tarafları, unsurları ve çeşitlerini içermektedir. Ardından sözleşmenin hukuki boyutu etrafında şekli ve sona erme durumu anlatılmıştır. İkinci bölümde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin tanımlanmasının ardından konumuzun muhasebe boyutu olan maliyet hesaplarına kısaca değinilmiş, maliyetlerin muhasebeleştirilmesi ve tutulması gereken defterler işlenmiştir. İkinci bölümün son kısmında ise, arsa payı karşılığı inşaat işlerinin vergi karşısındaki durumu ele alınmıştır. Vergilendirme; gelir vergisi açısından, kurumlar vergisi açısından, katma değer vergisi açısından ve diğer vergi ve harçlar karşısındaki durumlara göre ayrıntılı bir biçimde ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde ise arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinde izlenen süreç bir rehber niteliğinde sözleşme taraflarından arsa sahibi ve müteahhidi kapsayacak şekilde baştan sona adım adım ortaya koyulmuştur. Birbirini takip eden faaliyetler dizgisi olarak açıklanan bu süreç, arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti taraflarınca eksiksiz ve noksansız ele alınması gerektiğinin önemi vurgulanmıştır. Üçüncü bölümün sonunda ise örnek bir uygulama ile anlatılan kavramsal ve teorik bilgilerin pratiğe ve uygulamaya yansımaları işlenmiştir. Konunun teorik ve kavramsal altyapısının üzerine uygulama ile yapılan tespitler ve gözlemler ortaya koyulmuştur. Uygulamaya konu olan işletme, İstanbul'da arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan özel bir inşaat işletmesi olması ve yaptığı inşaat faaliyetleri ile konumuzun niteliklerini taşıyan bir yapıya sahip olması dolayısıyla seçilmiştir.

Çalışmamız sürecinde gerek ilgili bölümde yeri geldikçe, gerekse sonuç ve önerilerin yer aldığı son bölümde şahsi görüşlerimize, tespit ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER VE GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. TEMEL KAVRAMLAR

1.1.1. Yapı ve Yapım

Araştırmaya öncelikle yapı ve yapım kavramlarının tanımları ortaya koyularak başlanacaktır. Bunun için İmar kanunu, Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğü ve Kamu İhale Kanunu'ndan yararlanılacaktır. İmar Kanunu'nda 'yapı' tanımı; *'Karada ve suda, kalıcı ya da muvakkat, resmi ve özel yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içerisine alan sabit ve hareketli tesislerdir.'* biçiminde açıklanmıştır.¹

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe sözlüğünde ise yapı kavramı; *'Barınmak veya başka maksatlarla kullanılmak üzere yapılmış her türlü mimarlık eseri, bina ve yapılmakta olan konut, yol, köprü ve benzeri inşaat, konstrüksiyon'* şeklinde tanımlanmıştır.

Yapım kavramını ele alacak olursak Kamu İhale Kanunu bu kavramı şöyle tanımlamıştır; *'Bina, karayolu, otoyol, köprü, tünel, havalimanı, demiryolu, yeraltı treni, rıhtım, liman, tersane, köprüyol, spor alanı, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri kuruluşu, sulama kuruluşu, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım faaliyetleri'*²

Türk Dil Kurumu (TDK) Güncel Türkçe sözlüğünde ise yapım kavramı; *'Yapma işi, inşa, imal, konstrüksiyon'* şeklinde tanımlanmıştır.

¹ 3194 Sayılı İmar Kanunu, 1985, madde 5.

² 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu, 2002, madde 4.

1.1.2. İnşa ve İnşaat

Çalışma Bakanlığı tarafından hazırlanan İş Kolları Tüzüğü'nde "İNŞAAT" tanımı; "Bina, yol, köprü, tünel, demiryolu, yeraltı treni, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkâm, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor tesisleri yapımı gibi her tür yapıcılık faaliyetleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri faaliyetleri" olarak açıklanmıştır.³

TDK Güncel Türkçe sözlüğünde ise inşaat kavramı; "yapma işi, yapım" olarak, inşa kavramı ise; "yapı kurma, yapı yapma, kurma" şeklinde tanımlanmıştır.

Günümüzde inşaat kavramı bazı yazarlarca daha geniş anlamda ele alınarak, yeryüzünün herhangi bir kısmı üzerinde emek ve malzeme kullanımı ile bir yapının gerçekleştirilmesi faaliyeti olarak tanımlanmaktadır.⁴

İnşa ise; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir gayrimenkul (taşınmaz) yapmaya yönelik sistemli ve birbiri ile alakalı faaliyetlerin tümüne verilen isimdir. İnşaat ise, inşa kelimesinin çoğuludur. Bu iki kavram, genelde "isim" olarak kullanılır ve inşa halindeki "yapı"yı ifade eder.⁵

1.1.3. Arsa

Belediye ve mücavir alan hudutları içerisinde ya da köy yerleşilmiş bölgelerinde yapılan planlarla iskân (yapılaşma) alanı olarak ayrılmış alanlarda bulunan arazi parçalarına arsa denir.⁶

1.1.4. Bina

Bina kavramı, yukarıdaki "yapı ve yapım" ile "İNŞAAT" kavramları içerisinde sayılmıştır.

³ İş Kolları Tüzüğü, 1983, madde 15.

⁴ Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1991, s.7.

⁵ Fikret Öcal, Selman Erden ve S.Sadi Işıklılar, **İNŞAAT MUHASEBESİ**, 1. Basım, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003, s.3.

⁶ Tapu ve Kadastro Sözlüğü, http://www.ertasinsaat.com/documents/TAPU_VE_KADASTRO_SOZLUGU.pdf (E.T. 9 Haziran 2017).

İmar Kanunu'nda "bina" tanımı; "kendi başına kullanılabilen, üstü kapalı ve insanların içerisine girebilecekleri ve insanların oturma, eğlenme, çalışma veya istirahat etmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, eşyaların ve hayvanların muhafaza edilmesine yarayan yapılardır." şeklinde açıklanmıştır.⁷

1.1.5. Onarım

Bir yapının, eskimiş, bozulmuş, yıpranmış, dökülmüş, kırılmış alanlarını baştan yapma, ilk durumuna getirme, restore etme işlemine onarım denir.⁸

1.1.6. Şantiye

Şantiye tanımı; "İnşaat işletmesinin bir yapıyı, üstlenmeyi vaat etti ise sözleşme hükümlerine göre, kendi mevcudu için inşa ediyor ise işletme plânlarına uygun şekilde, inşa etmek üzere inşa mahallinde teşkil ettiği, işin sevk ve düzenini sağlama amacı güden, hukuken işletmenin 'işyeri' olarak kabul edilen alt işletme" olarak açıklanabilmektedir.⁹

1.1.7. Müteahhit

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde müteahhit kavramı; "Başkasıyla alakalı bir işi yapmayı sorumluluğuna alan kimse, yüklenici, üstlenici" şeklinde ifade edilmiştir. Müteahhit kavramı "yüklenici" kelimesi ile eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Kamu İhale Kanunu'nda müteahhit kavramına yer verilmeyip eş anlamlı olan yüklenici kavramı tanımlanmıştır. Bizimde çalışmamızda genellikle yüklenici kavramı kullanılacaktır.

Kamu İhale Kanunu (KİK) "yüklenici" kavramını; "Üstüne ihale yapılan ve mukavele imzalanana talepli" şeklinde tanımlanmış olup yine aynı kanunda "istekli" kavramı; "Mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesine teklif veren tedarikçi, hizmet sunucusu ya da yapım müteahhidi" olarak açıklanmıştır.

⁷ Çiğdem Özkaya Yıldırım, **İnşaat Muhasebesi**, 2. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2014, s.6.

⁸ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, 1. Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.16.

⁹ Özkaya Yıldırım, s.13.

1.1.8. Taşeron

İnşaat işi yapan işletmeler işin gerektirdiği tüm faaliyetleri kendileri yapmayıp, bu faaliyetleri işin uzmanlarına aktarabilmektedirler. İşletmeler, inşaat işinin başlangıç ve sonucu arasındaki çeşitli evrelerde işin uzmanlarından hizmet almaktadırlar.

İnşaat işi yapan işletme için, belirli işlerin uzmanlarını istihdam etmek, gerekli araç ve gereç temin etmek maliyetli ve verimsiz olabilmektedir. Bundan dolayı işletmeler, alanlarında uzmanlara yönelebilmektedir.

Yüklenici tarafından yürütülen bir işin belirli bir bölümünü yapmayı üstlenen gerçek veya tüzel kişilere taşeron denilmektedir. Taşeronların, ihaleyi yapan veya yükleniciye işi veren kuruma karşı sorumlulukları bulunmamaktadır. Diğer bir ifade ile, taşeronlar işi kendisine veren yükleniciye karşı sorumlu iken, ihaleyi yapan veya yükleniciye işi veren kişi ya da kuruma karşı sorumlulukları yoktur.¹⁰

Örnek olarak inşaat işi ile ilgilenen bir işletme, konut projesinin alçıpan asma, tavan ve alçı boya işi için gerekli personeli istihdam etmek ve gerekli araç ve gereci temin etmek yerine bu alanda uzman bir taşeron firmaya bu işi aktarabilmektedir.

İnşaat faaliyeti ile ilgilenen işletmeler, aşağıdaki sebeplerden ötürü taşeron ile çalışmayı tercih edebilmektedirler:¹¹

- ❖ İşletmenin sürekliliklerini temin edebilmek,
- ❖ İş vaktinde teslim edebilmek ve vakti aktif değerlendirebilmek,
- ❖ Uzmanlaşmadan faydalanmak ve kaliteli işçilerle çalışabilmek,
- ❖ Riskleri paylaşabilmek,
- ❖ Verimlilik düzeyini yükseltmek,
- ❖ Maliyetleri azaltmak,
- ❖ Lojistik imkânlarından faydalanmak,

¹⁰ Hayrettin Usul, **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi**, 2. Basım, Ankara: Detay Yayıncılık, 2015, s.3.

¹¹ Vedat Ekergil ve Diğerleri, "İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi", 2013, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/insaat_muhasebesi.pdf (E.T. 11 Haziran 2017), s.6-7.

- ❖ Yetki belgesinden faydalanmak,
- ❖ Sermaye bölüşümü sağlamak,
- ❖ Varlık ile kaynak bölüşümü gerçekleştirmek,
- ❖ Çalışanların vergi ve mesuliyet mecburiyetinden geri durması sebebiyle inşaat işi ile ilgilenen işletmeler taşeron ile çalışmayı tercih edebilmektedirler.

1.1.9. Hakediş

Bir inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinde işin başlamasından o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen) bölümüne ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir.¹²

Diğer bir ifade ile hakediş, yüklenicilerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanılmak üzere işyerine getirilen araç gerecin ölçüsünü, birim fiyatını, bedelini; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma şeklini ve bedelini; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır. Hakediş raporları, asıl olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça yükleniciye ödenmesi maksadıyla hazırlanan belgeler olması sebebiyle, aynı zamanda işin belirli bir bölümünün gerçekleştiğini de göstermektedir.¹³

4734 sayılı KİK, Madde elli üç (b) fıkrasının ikinci bendine göre düzenlenmiş olan Yapım İşleri Genel Şartnamesinde Hakediş raporları ‘‘Geçici Hakediş Raporu’’ ve ‘‘Kesin Hakediş Raporu’’ olarak ikiye ayrılmıştır.

Geçici hakediş: İşin geçici kabulünden önce yapılan bütün hakedişler için bu tanımlama kullanılmaktadır. Uygulamada ara hakediş olarak da ifade edilebilmektedir. Örnek olarak, birinci ara hakediş, ikinci ara hakediş, üçüncü hakediş ve benzeri şekilde kullanılabilir.

¹² Şenlik, s.18.

¹³ Şenlik, s.18.

Kesin hakediş: İşin geçici kabulünden sonra yapılan hakedişlerde ise bu tanımlama kullanılmaktadır. Bu hakediş ile birlikte, işveren tarafından yükleniciye olan tüm ödeme muamelesi nihayete ermiş olur.

İki hakediş arasında geçen zamana “hakediş aralığı” yahut “hakediş süresi”, her hakediş müddeti sonunda yapılan ödemeye de; “Hakediş Tutarı” denilmektedir. Hakediş müddeti genelde bir ay olmakla beraber bu zaman, oluşturulan sözleşmede ifade edildiği gibidir. Her bir hakediş ödemesi düzenlenmek mecburiyetinde olunan dökümanlar grubuna “hakediş raporu” denir.¹⁴

1.1.10. Taahhüt

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı belirli bir ücret karşılığında bir işin yapılmasının yahut bir malın teslimini üstlenilmesi demektir.¹⁵

1.1.11. İnşaat İşletmeciliği

Devlet Su İşleri inşaat terimleri sözlüğünde, inşaat işletmeciliği terimi; “*Bir inşaat programında inşaatın proje dizaynından gerçekleştirilmesine kadar olan safhalarında süre, maliyet ve kalite denetimi amacıyla kullanılan profesyonel yönetim süreci*” şeklinde açıklanmıştır.¹⁶

1.1.12. İnşaat İşletmeleri

Kendi nam ve hesabına veya taahhüt yoluyla başkalarına inşaat yapan işletmelere inşaat işletmeleri adı verilir.¹⁷

¹⁴ T.C Milli Eğitim Bakanlığı, Hak Ediş ve İş Teslimatı, 2012, http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Hak%20Edi%C5%9F%20ve%20C4%B0%C5%9F%20Teslimat%C4%B1.pdf (E.T. 11 Haziran 2017), s.3-4.

¹⁵ Necdet Şensoy, “Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbiti”, (Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984), s.25.

¹⁶ Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, İnşaat Terimleri Sözlüğü, <http://dsi.gov.tr/dsi-sozlukler>, (E.T. 20 Haziran 2017).

¹⁷ Öcal ve Diğerleri, s.5.

1.1.13. İnşaat İşletmecisi

Devlet Su İşleri inşaat terimleri sözlüğünde, inşaat işletmecisi terimi; *‘‘İnşaat yönetim hizmeti verecek özellikte uzmanlık ve yetkinliklere haiz birey yahut örgüt’’* şeklinde açıklanmıştır.¹⁸

1.2. İNŞAAT TÜRLERİ

4721 Kanun numaralı 22.11.2001 kabul tarihli Türk Medeni Kanunu’nun yürürlükten kaldırılan 743 Kanun numaralı Türk Kanunu Medenisinin Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri’nde inşaat türlerinden söz edilmiştir. İlgili kanuna göre inşaatlar;

- Menkul İnşaatlar
- Gayrimenkul İnşaatlar

olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

1.2.1. Menkul İnşaatlar

743 Kanun numaralı Türk Kanunu Medenisinin Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri’nin 654. maddesinde; *‘‘Tamamen kalmak amacı olmadan başkasının arsası üstüne yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar menkul inşaatlar olarak’’* tanımlanmıştır. Aynı maddede menkul inşaatların, inşa edenin mülkü olacağı ve tapu siciline kaydolunmayacağı da açıklanmıştır.

Kanunda açıklanan hükümlere göre menkul inşaatlara örnek olarak; sinema, tiyatro veya oyun için kurulan sahne ve platformları gösterebiliriz.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde menkul kavramı; *‘‘Bir yerden bir yere taşınabilen’’* şeklinde ifade edilmiş olup birçok kaynakta menkul inşaatlar *‘‘taşınır inşaatlar’’* olarak da ifade edilmektedir.

¹⁸ Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, İnşaat Terimleri Sözlüğü, <http://dsi.gov.tr/dsi-sozlukler>, (E.T. 20 Haziran 2017).

1.2.2. Gayrimenkul İnşaatlar

Toprağa bağılı olarak ve temelli bulunduğu yerde kalmak maksadıyla meydana getirilmiş olunan, ekonomik değere sahip yapılardır. Bunlar menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya yahut vasıtalı bir biçimde bağılı olan yapılardır. Bu gruba giren inşaatları, nitelikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik sebeplerden dolayı üç ayrı bölümde toplamak mümkündür.¹⁹

- i. Konutlar: Ev, apartman ve benzeri yapılar,
- ii. Ticari, Sınai, Sosyal ve Kültürel Yapılar: İşyeri, fabrika binaları ile ilave tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisi ve benzeri yapılar,
- iii. Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, viyadük, liman, havalimanı ve benzeri yapılar.

Türk Dil Kurumu Güncel Türkçe Sözlüğünde gayrimenkul kavramı; ‘taşınmaz’ olarak tanımlanmıştır.

1.3. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TÜRLERİ

Türk Vergi Hukuku’nda inşaat işleri ile faaliyetleri ikili bir sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Buna göre inşaat faaliyetleri;

- Özel İnşaat Faaliyetleri
- Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat Faaliyetleri

olarak iki gruba ayrılmıştır.

1.3.1. Özel İnşaat Faaliyetleri

Özel inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmeler, kullanmak veya satmak maksadı ile kendi adlarına inşaatlar yapmaktadırlar. Yapılan bu inşaatlar, inşaatı gerçekleştirecek işletmenin kendi arsasına yapılabileceği gibi, kat karşılığı edinilen arsaya da yapılabilmektedir.

¹⁹ Selman Aziz Erden, **İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi**, 2. Basım, Isparta: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1997, s.4.

İşletmeler satmak için ürettikleri inşaatlarda kar amacı güderler ve inşaatın üretim aşaması ile devamındaki aşamaları işletmenin sorumluluğu altındadır. Günümüzde üretilen inşaatın kalitesinin yanında üretim sonrası pazarlama, satış ve satış sonrası hizmetinde kalitesi önemlidir.

Özel İnşaat faaliyetinde temel unsur, arsadan ve inşaat yapımı sonucu oluşacak yapıdan işi yapanında hak sahibi olmasıdır. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlardan farklılığı da burada ortaya çıkmaktadır. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar hizmet işidir. İşin mülkiyeti işi yapana ait değildir.²⁰

Özel inşaat faaliyetleri genel olarak üç türde karşımıza çıkmaktadır. Bunlar;

- Satmak maksadı ile yapılan inşaatlar
- Satma amacı dışında kendi ihtiyacı ve kullanımını için yapılan inşaatlar
- Kat karşılığı yapılan inşaatlar

1.3.1.1.Satmak Maksadı ile Yapılan İnşaatlar

Burada inşaat faaliyetini yapan işletmeler ürettikleri inşaatı satmak amacı ile hareket ederler. İşletmeler kendi adlarına yaptıkları inşaatlardan kar amacı güderler.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, inşaat işiyle devamlı bir şekilde uğraşanlar ile gayrimenkul alım ve satım ile devamlı uğraşan kişi veya işletmelerin kazandıkları kazançlar, ticari kazanç olarak kabul görmektedir. Bu sebeple ticari kazancın vuku bulması için, hem satışın gerçekleşmesi hem de yapının nihayete ermesi gerekmektedir. Uygulamada sıklıkla inşaat işletmelerinin; yapı faaliyeti proje aşamasındayken, devam ederken veya örnek daire gösterilmesi ile satış faaliyetinin gerçekleştirildiğine de rastlanmaktadır. Ancak bu durumda bir yarı mamulün satılması söz konusu olur ve işletme ile yapıyı satın alan kişiler arasında yapılan satış sözleşmesinin hükümleri daha yerine getirilmediği için, ticari faaliyet gerçekleşmiş olmaz. Ticari faaliyet gerçekleşmediğinden dolayı da ticari kazanç oluşmaktadır. Bu sebeple özel inşaat

²⁰ Özgür Çatıkkaş, Mehmet Ersoy ve Cafer Şuekinçi, **Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2016, s.2.

işletmesinin yapıyı satın alanlara tapu tescili yapılmadığı sürece alınan bedeller, avans hükmündedir.²¹

Örnek olarak; Ana faaliyet konusu inşaat olan A işletmesi, İstanbul ili Beykoz ilçe sınırları içerisinde boş bir arsa satın alarak içerisinde konut inşa etmiştir. İnşa ettiği konutu kendi faaliyeti olarak pazarlayarak satışa sunmuştur. A işletmesinin bu süreçleri özel inşaat faaliyeti içerisinde satmak maksadı ile yapılan inşaatlar sınıflandırmasına girmektedir.

1.3.1.2.Satma Amacı Dışında Kendi İhtiyacı ve Kullanımı için Yapılan İnşaatlar

İşletmelerin kendi ihtiyaçları ve kullanımları için yapmış oldukları bina, tesis, depo, fabrika gibi benzeri yapılar bu kapsamdadır. Burada işletmeler bu yapıları kendi arsalarına inşa edebilecekleri gibi satın alacağı veya kiralayacağı olduğu arsaya da yapabilirler.

Ayrıca temel faaliyeti inşaat üretimi olmayan kişiler ve işletmeler, kendilerine kullanma amacı taşıyarak konut, iş alanı ve buna benzer yapılar yapabilmektedirler. Bu türdeki yapım işleri kar amacı güdülmeden yapıldıklarından dolayı herhangi bir vergilendirme sistemine de dâhil değildirler. Bunun temel nedeni hiçbir ticari amaç taşımamasından kaynaklanmaktadır.²²

Örnek olarak; Perakendecilik faaliyeti ile ilgilenen B işletmesinin merkez binası İstanbul ili Kadıköy ilçesinde bulunmaktadır, işletmenin depo ihtiyacı bulunmakta ve İstanbul ilinin Pendik ilçesinde satın aldığı bir arsaya ihtiyacının niteliğine göre depo inşa etmiştir. B işletmesinin bu faaliyeti Özel inşaatlar başlığı altında “Satma Amacı Dışında Kendi İhtiyacı ve Kullanımı için Yapılan İnşaatlar” kapsamına girmektedir.

²¹ Vedat Ekergil ve Diğerleri, “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, 2013, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/insaat_muhasebesi.pdf (E.T. 9 Temmuz 2017), s.11.

²² Serdar Akın, “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)”, (Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010), s.3.

1.3.1.3.Kat Karşılığı Yapılan İnşaatlar

Hızlı nüfus artışı ve göç sebebiyle özellikle nüfusun giderek arttığı büyük illerde konut ihtiyacı nüfusa paralel olarak artmaktadır. Konut ihtiyacını karşılamak üzere yeterli arsa üretilmediği takdirde mevcut arsalarında değeri artmaktadır. Dolayısıyla inşaat faaliyeti ile ilgilenen gerçek ve tüzel kişiler arsaların finansmanında zorlanmaktadır. Ayrıca özellikle konut ve işyeri ücretlerinin fazla olduğu bölgelerde taşınmaz sahipleri arsalarını daha iyi değerlendirmek için (çoğu zaman taşınmaz sahipleri, arsalarına inşa ettirecekleri yapı için gerekli finansmana sahip olmadıkları varsayılarak) “arsa karşılığı inşaat, kat karşılığı inşaat, arsa payı karşılığı bağımsız bölüm yapımı, arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti” gibi tanımlarla açıklanan bu sistemi tercih etmektedir.²³

Bu sınıflandırmaya ait işlerde, arsa sahibi ile inşaat faaliyetini gerçekleştirecek müteahhit karşılıklı bir iş birliği yapmaktadır. Bu işbirliği çerçevesinde, arsa sahibi yapılacak inşaat faaliyetinden anlaşma üzerine belirli bir kısım bağımsız bölümler almakta ve karşılığında yine anlaşma üzerine arsasının belirli bir miktarını veya tamamını inşaat faaliyetini gerçekleştiren müteahhide devir etmektedir.

Kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyetinde arsa sahipleri ile müteahhitlerin bir araya gelme sebepleri farklı şekillerde ortaya çıkmaktadır;²⁴

- Yüklenicilerin; artan konut ihtiyacına eşdeğer olarak taşınmaz değerinin fazla olması sebebiyle taşınmazın satın alınmasında yeterli finans kaynağından genellikle mahrum olmaları veya
- Finansman kaynaklarını taşınmaza değil de daha fazla konut inşa etme seçeneğinde harcamalarından,
- Taşınmaz sahipleri içinse taşınmazlarının mevcut halinden daha iyi bir değere ulaşmasını sağlamak istemeleri,

²³ Vedat Ekergil ve Diğerleri, “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, 2013, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/insaat_muhasebesi.pdf (E.T. 9 Temmuz 2017), s.11.

²⁴ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.3.

- Sahip oldukları kaynaklar ile arsalarının üzerine yeni bir yapı inşa etme olanaklarının olmayışından dolayı ya da uzmanlaşmış bir işletmenin inşaatı yapmasını istemelerinden taşınmaz malikleri ile yükleniciler arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde bir araya gelmektedirler.

Örnek olarak; İnşaat işleri ile ilgilenen C işletmesi İstanbul ili Beşiktaş ilçe sınırlarında bağımsız bölümlerden oluşan bir konut inşa etmek istemektedir. Beşiktaş ilçe sakinlerinden Mehmet Bey ise arsasını değerlendirmek ve kat karşılığında müteahhide vermek istemektedir. İki istekli bir anlaşmaya vararak 5 bağımsız bölümden oluşan bir konutu tüm masraflarını müteahhit üstlenmek koşulu ile Mehmet Bey'in arsasına inşa edecektir. Arsa sahibi 2 bağımsız bölüm karşılığında arsasını varılan anlaşma çerçevesinde müteahhide devir edecektir. Burada anlatılan örnek ‘‘Kat Karşılığı Yapılan İnşaat’’ sınıflandırmasına tabi olmaktadır.

1.3.2. Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat Faaliyetleri

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını yahut bir malın teslimini yüklenmek anlamına gelmektedir.²⁵

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyetleri yapım süresine göre çeşitlilik ifade etmektedir. Bir yıldan uzun süreli inşaat faaliyetlerine, ‘‘Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti’’ bir yıldan kısa süreli inşaat faaliyetlerine ise, ‘‘Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti’’ denilmektedir.

Yıllara yaygın bir inşaat taahhüt ve onarım işinde bulunması gerekli unsurlar aşağıda sıralanmaktadır.²⁶

- a. İnşa faaliyetinin yapılmasını talep eden bir tarafın olması: Çoğunlukla ‘‘iş sahibi’’ ya da ‘‘ihale makamı’’ olarak isimlendirilen bu kişiler; gerçek kişi

²⁵ Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, 13. Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.43.

²⁶ Özkaya Yıldırım, s.15.

olabileceği gibi, bir tüzel kişi de olabilir. Ayrıca, iş sahibinin “kamu/özel” niteliğe sahip olması sonuca etki etmez.

- b. İnşa faaliyetinin yapılmasını üstelenen diğer taraf: Bir gerçek veya tüzel kişiye ait yapım faaliyetini belirlenen şartlara uygun olarak yapmayı üstelenmiş olan gerçek kişi veya kurumlar. Yüklenici olarak isimlendirilen bu kişiler, söz konusu taahhüt işini, tek başlarına üstlenecekleri gibi, diğer kurumlarla birlikte “şirketler birliği” oluşturmak yoluyla da yüklenebilirler.
- c. Sözleşmeye konu inşaat/taahhüt ve onarım faaliyetinin olması: Başka bir gerçek veya tüzel kişiye ait olan; yüklenici tarafından yüklenilmiş bulunan inşaat/taahhüt ve onarım faaliyetinin bulunması gerekir. Sözleşmenin temel konusunu oluşturma bakımından oldukça önemlidir. Sözleşme varlık nedenini inşaat faaliyetinin varlığına borçludur.
- d. İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetinin bedel karşılığında gerçekleşiyor olması: İnşa faaliyetini gerçekleştiren yüklenici, işi ücret karşılığında gerçekleştirmeyi yüklenmiştir. İnşaat/taahhüt faaliyetinin yapılmasıyla, işin karşılığı olan bedel (bu bedele genellikle hakediş ya da istihkak denmektedir) arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır. Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde yukarıda sayılan özelliklerin bulunması gerekir.

Özel sektörde inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinin yapım usulleri ile ilgili belirli kurallar yoktur, burada işveren ve iş yüklenen kendi aralarında anlaşmak suretiyle iş yapabilirler. Fakat kamu tüzel kişiliğine sahip kurumların, inşaat faaliyetleri yaptırmasında tabi oldukları Kamu İhale Kanunu bulunmaktadır. Bu kanuna göre kamu kurum ve kuruluşları inşaat ve onarım işlerini; ihale usulü, doğrudan temin usulü ve tasarım yarışmaları olarak yapabilmektedirler.

İhale usulüne bakıldığı zaman öncelikle ihale kavramının tanımlanması gerekmektedir. Kamu İhale Kanunu’nda ihale, tanımlar başlığı altında 4. maddede açıklanmıştır. Buna göre; *“Bu Kanunda yazılmış olan yöntem ve koşullarla mal veya hizmet alımları ile yapım faaliyetinin istekliler içerisinde seçilecek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve ihale yetkilisinin onayının ardından sözleşmenin imzalanması*

ile tamamlanan işlemler',²⁷ şeklinde açıklanmıştır. İhale ile ilgili açıklamalar, şartlar koşullar ve benzeri detaylar 4734 sayılı KİK'de açıklanmıştır.

KİK'in ikinci kısım birinci bölümünde ise ihale usulleri ve uygulaması ele alınmaktadır. Uygulanacak ihale usulleri başlıklı 18. maddede; '*İdarelerce mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalelerinde aşağıdaki yöntemlerden biri uygulanır*²⁸', denilmiştir.

Bunlar;

- a) Açık ihale yöntemi: Kamu İhale Kanunu 19. maddede açık ihale yöntemi tanımlanmıştır. Açık ihale yöntemi, tüm isteklilerin teklif verebildiği yöntemdir.
- b) Belli istekliler arasında ihale yöntemi: KİK 20. maddede belirli istekliler arasında ihale yöntemi tanımlanmıştır. Belirli istekliler arasında ihale yöntemi, ilgili idarece gerçekleştirilecek ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda davet edilen isteklilerin teklif verebildiği yöntemdir. Yapım faaliyetleri, hizmet ve mal alım ihalelerinden işin özelliğinin ihtisaslık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi sebebiyle açık ihale yönteminin uygulanamadığı faaliyetlerin ihalesi ile yaklaşık maliyeti eşik değerinin yarısını aşan yapım işi ihaleleri bu yöntemle göre yaptırılabilir.²⁹
- c) Pazarlık yöntemi: Kamu İhale Kanunu 4. maddede pazarlık usulü tanımlanmıştır. Buna göre; '*Bu Kanunda ifade edilen durumlarda kullanılabilen, ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belirli durumlarda fiyatı isteklilerle görüştüğü usulü*'³⁰ şeklinde tanımlanmıştır.³¹

²⁷ Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 4.

²⁸ Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 18.

²⁹ Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 20.

³⁰ Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 4.

³¹ Kamu İhale Kanunu 21. maddede pazarlık usulüne ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur. Kanuna göre aşağıda ifade edilen hallerde pazarlık yöntemiyle ihale düzenlenebilir:

a) Açık ihale yöntemi veya belli istekliler arasında ihale yöntemi ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması.

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetinin yapım usullerinden ikinci yöntem olan doğrudan temin, KİK 4. maddede açıklanmıştır. Buna göre; ‘*Bu Kanunda ifade edilen durumlarda ihtiyaçların, idare tarafından davet edilen isteklilerle teknik koşulların ve fiyatın görüşülerek doğrudan temin edilebildiği usulü*’³² olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca Kamu İhale Kanunu 21. maddede doğrudan temin usullerine değinilmiştir. Kanuna göre bazı hallerde ilân yapılmadan ve teminat alınmadan doğrudan temin usulüne başvurulabilir.³³

Doğrudan temin usulüne göre yapılacak alımlarda, ihale komisyonu kurma ve ihaleye katılımda yeterlilik kurallarını arama zorunluluğu olmaksızın, ihale yetkilisince görev verilecek birey veya bireyler tarafından piyasada fiyat araştırması yapılarak ihtiyaçlar karşılanır.

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinde diğer bir yapım usulü ise tasarım yarışmalarıdır. İdareler lüzum gördükleri mimarlık, peyzaj mimarlığı, mühendislik,

b) Doğal afetler, salgın hastalıklar, can yahut mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin acele olarak yapılmasının mecburi olması.

c) Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların vuku bulması üzerine ihalenin hızlı bir şekilde yapılmasının mecburi olması.

d) İhalenin, araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan özellikte olması.

e) İhale konusu mal veya hizmet alımları ile inşaat faaliyetlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması sebebiyle teknik ve malî özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenememesi.

İstekliler, öncelikle ihale konusu işin teknik detayları ve gerçekleştirme yöntemleri gibi noktalarda fiyatı içermeyen ilk tekliflerini sunar. İdarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılayacak yöntem ve çözümler üzerine ihale komisyonu her bir istekli ile görüşür. Teknik görüşmeler sonucunda şartların netleşmesi üzerine bu şartları karşılayabilecek taleplilerden, gözden geçirilerek şartları netleştirilmiş teknik şartnameye dayalı olarak fiyat tekliflerini de içerecek biçimde son tekliflerini sunmaları istenir. Yapılacak ihalelerde, verilen son teklifler üzerinde fiyat görüşmesi yapılarak ihale nihayete erdirilir. Yapılacak ihalelerde teklif veren istekli sayısının üçten az olması durumunda ihale iptal edilir. (Şenol Babuşcu ve Diğerleri, **SPK Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Sınavlarına Hazırlık**, 4. Basım, Ankara: Bankacılık Akademisi, 2012, s.516.)

³² Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 4.

³³ Kanuna göre aşağıdaki hallerde ilan yapılmadan ve teminat alınmadan doğrudan temin yöntemine başvurulabilir.

1) İhtiyacın sadece gerçek veya tüzel tek şahıs tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi.

2) Sadece gerçek ya da tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili şahsi bir hakka sahip olması.

3) Mevcut mal, donanım, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonun sağlanması için mecburi olan mal ve hizmetlerin, asıl sözleşmeye bağlı biçimde düzenlenecek ve toplam süreleri 3 yılı geçmeyecek sözleşmelerle ilk alım yapılan gerçek ya da tüzel şahıstan alınması.

4) Büyükşehir belediyesi hudutları içinde bulunan idarelerin 15 milyar, diğer idarelerin 5 milyar TL'sini geçmeyen ihtiyaçları ile temsil ağırlama faaliyetleri çerçevesinde yapılacak konaklama, seyahat ve işeyle ilişkin alımlar.

5) İdarelerin ihtiyacına uygun taşınmaz mal alımı ya da kiralanması.

6) Özelliğinden ve belirli vakit içerisinde kullanılma mecburiyetinden dolayı stoklanması ekonomik olmayan veya acil durumlarda kullanılacak olan ilaç, aşı, serum, anti-serum, kan ve kan ürünleri ile orteç, protez gibi uygulama esnasında hastaya göre belirlenebilen ve hastaya özgü tıbbî sarf malzemeleri, test ve tetkik sarf araç gereç alımları. (Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 22.)

kentsel tasarım projeleri, şehir ve bölge plânlama ve güzel sanat eserleri ile alakalı bir plân yahut tasarım projesi elde edilmesine yönelik olarak, ilgili mevzuatında belirlenecek metod ve esaslara göre rekabeti temin edecek biçimde ilân yapılmak yoluyla, jüri tarafından değerlendirme yapılmak üzere ödüllü veya ödüksüz yarışma yaptırabilir.³⁴

1.3.2.1. Yıllara Sari İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işleri; belli bir yapım akdi çerçevesinde inşaat taahhüt faaliyetine dayanan ve yapısı itibari ile bir takvim yılı içerisinde nihayete erdirilmesi mümkün olmayan, inşaat, hafriyat, viyadük, yol, köprü, tünel, metro gibi taahhüt ve onarım faaliyetleridir.³⁵

Burada konu edilen sürede esas olarak, sözleşmede belirtilen tarihler dikkate alınır. Ayrıca bir takvim yılı ile belirtilmek istenen 12 aylık süre değil, muhasebe hesap dönemidir. Örnek olarak; AB işletmesinin 02.01.2015 tarihinde başlayıp 30.12.2015 tarihinde bitirdiği inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti bir yıl olmasına karşın aynı hesap döneminde başlayıp sonlandığından dolayı yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti kapsamına girmemektedir. Fakat AB işletmesi 01.08.2015 tarihinde başlayıp 01.05.2016 tarihinde bitirdiği inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti 9 ay olmasına karşın iki hesap dönemine ait olduğundan dolayı yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyeti kapsamına girmektedir.

Türk vergi ve muhasebe sistemimizde, dönemsellik ilkesi esas olarak alınmıştır. Ancak bunun çeşitli istisnaları vardır. İnşaat yapım faaliyetinde, işin başlaması ile bitimi birden fazla yıla yayılması sebebiyle özel bir vergileme sistemine tabi tutulmuş ve dönemsellik ilkesinin istisnalarından birisini oluşturmuştur. İnşaat taahhüt faaliyetlerinde işin birden fazla yıla yayılması sebebiyle işe ait elde edilen gelir ile giderler farklı yıllarda doğmaktadır bu nedenle; maliyet ve gider unsurlarının ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilemenin ne zaman yapılacağı maddeleri

³⁴ Kamu İhale Kanunu, 2002, Madde 23.

³⁵ Ali Aşker, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Ankara: Sayı:87, Aralık 2006, s.64.

ehemmiyet taşımaktadır. Vergilenecek matrahın bulunması için toplam maliyetlerin ve bu işlerden elde edilen toplam gelirin belirli olması gerekmektedir. Ancak gelir inşaat taahhüt faaliyetinin sona erme tarihi ile mümkün olmaktadır. Hem iş devam ederken, hem de iş bitiminde yasal defterlere yapılacak kayıtlar, işletmeler açısından bu işlere özel olarak ayrı bir muhasebe bilgisi gerektirmektedir.³⁶

Gelir Vergisi Kanunu madde 42’de ifade edildiği üzere kar veya zarar işin fiilen sona erdiği yılın beyannamesinde gösterilir. Yıllara yaygın inşaat işinde, Gelir Vergisi Kanunu madde 44’de işin sona erme vakti “geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde isin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.” Bu sebeple gelir, işin fiilen sona erdiği tarihin geliri olarak beyan edilip vergilendirilir.³⁷

1.3.2.2. Yıllara Sari Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyeti

Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri; bir yıldan kısa süreli, aynı yıl içerisinde başlayıp aynı yıl içerisinde biten inşaat taahhüt ve onarım faaliyetleridir. Genel vergi hükümlerine tabi olan yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri için istisnai bir vergi uygulaması bulunmamaktadır.

Örnek olarak; BC işletmesi 10.02.2015 tarihinde başladığı inşaat taahhüt ve onarım faaliyetini 25.11.2015 tarihinde tamamlamıştır. Aynı hesap döneminde faaliyete başladığı ve tamamlandığından dolayı bu örnek Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri kapsamına girmektedir.

1.4. İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

Bu başlık altında muhasebenin tanımı, inşaat muhasebesinin tanımı, özellikleri ve unsurları alt başlıklar şeklinde ele alınacaktır.

³⁶ Hamide Özyürek, Derya Duman ve Samet Kaptan, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi”, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı.44 (Nisan 2015), s.217.

³⁷ Özgür Çatıktaş, “Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve Tms-11 ‘İnşaat Sözleşmeleri Standardı’ Açısından Değerlendirilmesi”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı.37 (Eylül 2012), s.71.

1.4.1. İnşaat Muhasebesi Tanımı

Muhasebe, ‘işletmenin varlıkları ve kaynakları (sermayesi ve borçları) üzerinde değişim yaratan ve para ile ifade edilen (mali) işlemlere ait bilgileri; kayıt etmek, sınıflandırmak, özetlemek, analiz etmek ve yorumlamak suretiyle ilgili kişi ve kurumlara raporlar şeklinde sunan bir bilgi sistemidir.’³⁸

Örgütün finansal verisini kaydeden, sınıflayan ve raporlayan bir süreç olarak tanımlanan muhasebe bilgi sisteminin işlevleri ise şunlardır;³⁹

- i. Yönetmel karar alıcılara bir ekonomik varlığın faaliyetlerini planlama ve kontrol etmede yardımcı olacak finansal bilgiyi sağlamak,
- ii. İşletme dışı ilgililere (hâlihazır ortaklar, kredi kurumları, potansiyel yatırımcılar, vergi kurumları ve kamu) işletme hakkında gerekli bilgiyi sağlamak,
- iii. İşletme varlıkları üzerinde bir koruyuculuk görevini yerine getirmektir.

İnşaat muhasebesi ise, bir inşaat işletmesinin varlık ve kaynaklarının dağılımını, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu açıklayan bilgileri üreten, bu bilgileri analiz ederek yorumlayan ve bunları ilgili kişilere sunan bir bilgi sistemidir.⁴⁰

İnşaat muhasebesi, genel bir şekilde; ‘inşaat işletmesiyle ilgili mali karakterli işlemleri, para ile ifade edilmiş bir biçimde kayıt eden, sınıflandıran, özetleyerek rapor eden ve rapor sonuçlarını analiz ederek yorumlayan bir bilgi üretim sistemi’ olarak da açıklanabilir.⁴¹

³⁸ Canan Çetin ve Esin Can Mutlu, **Temel İşletmecilik İşletme ve Çevresi**, 1. Basım, İstanbul: Beykoz Lojistik Meslek Yüksekokulu Yayınları, 2009, s.252.

³⁹ Nuran Cömert ve Cemal İbiş, **Genel Muhasebe Belgeler ve Defter Tutma Uygulamaları**, İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları, 2007, s.13.

⁴⁰ Yıldırım Özkaya, s.25.

⁴¹ Yıldırım Özkaya, s.25.

1.4.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat faaliyetlerinin özelliği gereği, diğer üretim işlerinden farklı olması sebebiyle, inşaat muhasebesinin kendisine has birtakım özelliklerini ortaya çıkarmaktadır. Bu özellikler aşağıda sıralanmıştır.⁴²

- Yapı işleri vakit açısından diğer faaliyetlere göre daha uzun bir zamanı kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun zamanda tamamlanır.
- Kar elde etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri ile yakından denetlemek mecburiyetindedir. Yapı işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır.
- Yapı işlerinin uzun zamana yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına dahil ettirmektedir.
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- Yapı işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez adresinden uzakta yapılır. Bu vaziyet muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar oluşturmaktadır. Bu sebeple muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir.
- İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirlerinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.
- İnşaat faaliyetlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması (işin bitimi) usulünden başka, işin kısmen tamamlanması usulü gibi sistemlerin kullanılmasını gerektirir.

1.5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET SİSTEMLERİ, MUHASEBEVE KÂRIN BELİRLENMESİ

Genel anlamı ile maliyet, hedeflenen bir sonuca varmak için katlanması gereken esirgemezliklerin genellikle parayla ölçülen toplamıdır. Bir başka şekilde ifade edecek olursak maliyet, üretim yapan işletmelerde üretimle ilgili olarak kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal ifadesidir. İşte her işletmenin kendi faaliyet alanını

⁴² Şenlik, s.31.

oluşturan mamul veya hizmetleri elde etmek için harcadığı çeşitli üretim faktörünün para ile ifade edilen değerine maliyet denir.⁴³

Ticari işletmeler için, satın alınan ürün tutarı ile bu ürünün elde edilmesi için yapılmış bütün harcamalar toplamı (Taşıma, sigorta, komisyon, depolama vb.) o ürünün maliyetini oluştururken, üretim işletmeleri için ise üretilen ürünün tamamen mamul hale gelmesi için katlanılan üretimle ilgili bütün fedakârlıklar üretilen mamulün maliyetini oluşturmaktadır.⁴⁴

Maliyet Muhasebesi ise; Bir işletmede üretilen ürün ve hizmetlerin elde edilmesi ile bunların alıcılara gönderilip paraya dönüştürülmesi için işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, bunların hangi giderlerden teşekkül ettiğini tespit eden, bu gider fonksiyonları, türleri ve gider yerleri bakımından Tek düzen hesap planı doğrultusunda kayıt edip, bunları izleyen ve sonuçta bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılması olanağını sunan raporların hazırlanması faaliyetler bütünüdür.⁴⁵

Maliyet muhasebesi maliyetleri kaydeder, ölçer ve maliyet bilgilerini üst düzey yöneticilere ifade eder. Maliyet doğal kaynakların fedakârlığıdır. Maliyetler muhasebe sisteminde, nakit masraflar, gelecekteki vaat edilen ödemeler, tüketilen varlıkların değerini gösterir. Bunlar maliyet dökümü, artan satış hacmi maliyetleri ve kapatılan bir sergi salonunun veya temsilciliğin tasarrufudur. Maliyet muhasebesi, örgütsel muhasebe ve finansal muhasebe için veri ve veri temin eder.⁴⁶

⁴³ Yıldırım Özkaya, s.47.

⁴⁴ Yıldırım Özkaya, s.48.

⁴⁵ Mehmet Civan ve Ferah Yıldız, "Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı. 87-93 (2004), s.90.

⁴⁶ Mehmet Civan ve Ferah Yıldız, "Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, (2004), s.90.

Maliyet muhasebesinin amaçları:⁴⁷

- 1- Üretilen mamullerin birim fiyatını tespit ederek, bilançoda mamul, yarı mamul ve hammadde stoklarının, gelir gider tablosunda Satılan Malın Maliyetinin saptanmasını sağlamak.
- 2- Yönetimin kısa süreli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmaları için tarihsel ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçeleri oluşturmak.
- 3- Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri itibari ile ayrıntılı gözlemleyerek, standartlar ile karşılaştırmak, sapmaları tespit edip, çözüm üretmek, yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlendirmesi için bilgi temin etmek.
- 4- Uzun süreli ve olağandışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini tespit edip, karşılaştırmalı olarak ortaya koymak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak.

Üretilen mal ve hizmetlerin maliyetlerinin ölçülmesi işletmenin benimsediği maliyet sistemi doğrultusunda yapılır. Bir maliyet sistemi, maliyetlerin kapsamı, nitelik ve hesaplanış biçimi ile alakalı çeşitli maliyet hesaplama usullerinin birlikte kullanılmasından oluşur. Diğer bir anlatımla, çeşitli maliyet hesaplama yöntemlerinin birleşiminden maliyet sistemleri ortaya çıkar. Bu sebeple, maliyet sisteminden söz edebilmek için, değişik açılardan gruplandırılma üç grup maliyet yöntemlerinin her birinden, en az bir yöntemin alınarak bir araya getirilmesi ile oluşur. Maliyet sisteminin ayrı bir yönünü niteleyen söz konusu maliyet yöntemleri aşağıda tabloda ifade edildiği üzere üç grupta toplanabilir.⁴⁸

⁴⁷ Babuşcu ve Diğerleri, s.526.

⁴⁸ Yıldırım Özkaya, s.48.

Tablo 1
Maliyet Yöntemleri Tablosu

A. MALİYET KAPSAMINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ	B. MALİYETLERİN SAPTANMASI ZAMANINA GÖRE MALİYET YÖNTEMLERİ	C. MALİYET SAPTAMA ŞEKİLLERİNE GÖRE (ÜRETİM BİÇİMİNE GÖRE) MALİYET YÖNTEMLERİ
<ul style="list-style-type: none">• Tam Maliyet Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">• Fiili Maliyet Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">• Sipariş Maliyet Yöntemi
<ul style="list-style-type: none">• Değişken Maliyet Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">• Tahmini Maliyet Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">• Evre (Safha) Maliyet Yöntemi
<ul style="list-style-type: none">• Normal Maliyet Yöntemi	<ul style="list-style-type: none">• Standart Maliyet Yöntemi	
<ul style="list-style-type: none">• Direkt Maliyet Yöntemi (Asal Maliyet Yöntemi)		

İşletme maliyet sistemini oluştururken yukarıda belirtilen A, B ve C kategorilerinin her birinden en az bir yöntem seçerek maliyet sistemini oluşturur.

Örnek vermek gerekirse; İnşaat işi ile ilgilenen AC işletmesi maliyet sistemini aşağıdaki şekilde oluşturmuştur.

(Tam maliyet yöntemi – Fiili maliyet yöntemi – Sipariş maliyet yöntemi)

Burada AC işletmesi; Tam maliyet yöntemi ile vergi yasalarına uygun, Fiili maliyet yöntemi ile maliyetleri gerçekleştikten sonra kayıt altına alan, Sipariş maliyet yöntemi ile sipariş üzerine maliyetleme yapan bir maliyet sistemi oluşturmuştur.

veya

(Tam maliyet yöntemi – Standart maliyet yöntemi – Sipariş Maliyet Yöntemi)

Burada AC işletmesi; Tam maliyet yöntemi ile vergi yasalarına uygun, Standart maliyet yöntemi ile maliyetleri kontrol edebileceği standartlaşmış üretim ve maliyetlemenin olduğu, sipariş maliyet yöntemi ile sipariş üzerine maliyetleme yapan bir maliyet sistemi oluşturmuştur.

Diğer taraftan işletmelerin en temel amaçlarının başında kar elde etmek bulunmaktadır. Bu temel amaç diğer işletmeler gibi inşaat işletmeleri içinde geçerlidir.

Kâr genel olarak işletmenin varlıkların da oluşan artıştır. Diğer bir anlatım ile işletmenin belirli bir döneminde kazandığı gelirlerin (hâsılatın) yine aynı dönemde katlandığı giderlerini aşan kısmıdır.⁴⁹

İnşaat işlerinin yapısı gereği inşaat faaliyetlerinin başlayıp sona ermesi birden fazla yılı ve hesap dönemini kapsayabilmektedir. Bu etkenden dolayı kârın tespiti diğer işletmelerden farklı olabilmektedir. İnşaat faaliyetlerinde kabul olunan iki temel kâr belirleme yöntemi bulunmaktadır. Bunlar; İşin kısmen bitimi yöntemi (tamamlanma yüzdesi yöntemi) ve işin tam tamamlanma yöntemi (tamamlanma yöntemi)'dir.

İşin kısmen bitimi yöntemindeki temel prensip, projenin nihayete erdirilmesine bağlı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim safhasına göre muhasebeleştirilmesidir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda başlangıçta faaliyetin tamamı için hesaplanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere paylaştırılmaktadır. Böylece dönemsellik ilkesine uyum, her dönemin gelir ve giderlerinin eşleştirilmesiyle sağlanmaktadır.⁵⁰

⁴⁹ Şenlik, s.35.

⁵⁰ İlker Kıymetli Şen, "TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi", **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt.16, Sayı.2 (Aralık 2012), s.86.

İşin kısmen bitimi yönteminde gelir tutarlarının hesaplanabilmesi için inşaat isinin tamamlanma yüzdesinin bilinmesi gereklidir. Bu hesaplama ise üç farklı biçimde yapılabilmektedir. Bunlardan ilki girdiyi esas alan yöntem yani o güne kadar oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranını hesaplayan yöntemdir. İkinci yöntem ise çıktıyı esas alan yöntem yani teknik çalışanlar tarafından fiziki olarak yapılan tahminlerle işin bitme yüzdesinin hesaplandığı yöntemdir. Üçüncü yöntem ise her iki yöntemin birlikte kullanıldığı yöntemdir.⁵¹

Girdiyi esas alan tamamlanma yüzdesi hesaplamalarında inşaatın ilk aşaması ve inşaatın ileri aşamasında hesaplamalar ayrı ve farklı olarak yapılmaktadır.

$$\text{İnşaatın İlk Aşamasında Tamamlama Yüzdesi} = \frac{\text{O güne kadar oluşan maliyetler}}{\text{Toplam tahmini maliyet}}$$

$$\text{İnşaatın İleri Aşamasında Tamamlama Yüzdesi} = \frac{\text{O güne kadar oluşan maliyetler}}{\text{O güne kadar oluşan maliyetler} + \text{İnşaatın tamamlanması için gerekli ek tahmini maliyet}}$$

İşin kısmen bitimi yöntemi yararları,⁵²

- Diğer tüm işletmeler gibi, inşaat taahhüt işletmelerinde de on iki aylık muhasebe dönemi itibariye sonuç hesaplayabilirler.
- İş birkaç döneme yayılmış olsa bile, her bir muhasebe döneminin gelir ve giderleri bağımsız bir biçimde eşleştirilerek yalnızca o yılın kar ve zararı hesaplanabilir.
- Gelir ve giderlerin ilgili döneme mal edilmesi sebebiyle muhasebenin temel kavramlarından dönemsellik ilkesine de uygun hareket edilmiş olunur.

İşin kısmen bitimi yöntemi sakıncaları,⁵³

- Tahmin edilen maliyetlerin esas alınması,

⁵¹ Ayhan Gök, ‘‘İnşaat Sektöründe Muhasebe Ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi Ve Örnek Uygulama’’, (Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012), s.62.

⁵² Şenlik, s.39.

⁵³ Şenlik, s.39.

- Uzun dönemler itibariyle maliyet tahminin çeşitli etkenlerden etkilenmesi ve sağlıklı olmaması durumunda, yıllara dağıtılan kar gerçek durumu yansıtmayabilir.
- İhtiyatlılık ilkesi tam tamamlama yöntemine göre daha geri plandadır.

İnşaat işletmelerinde karın belirlenmesinde kullanılan diğer yöntem ise, işin tam tamamlanma yöntemidir. Bu yöntemin çıkış noktası GVK'nın 42. maddesidir. Maddeye bakıldığında “*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*” ifadesi bulunmaktadır. GVK 42. maddesi, bir yıldan fazla bir zamanı içeren inşaat faaliyetlerinde tamamlanma yönteminin uygulanması gerektiğini belirtmiştir. Tamamlanma yönteminde yapılmakta olan inşaat sözleşmesine ilişkin maliyetler, inşaat tamamlanmasına kadar bilançoda varlıklar bölümünde izlenirken, hazırlanan hakediş tutarı faturaları da inşaat tamamlanana kadar bilançoda borçlar bölümünde izlenmektedir. İnşaat tamamlandığı dönemde, tamamlanan inşaata ilişkin maliyet ve hakedişler gelir tablosuna alınmaktadır. Böylelikle bu yöntemde inşaat sözleşmesi ile ilgili hâsılâtın tamamı inşaatın tamamlandığı yıl finansal tablolarda raporlanır. Tamamlanmış taahhüt yönteminde inşaat ne kadar sürerse sürsün, inşaat tamamlanmadıkça inşaata ilişkin gelir ve maliyet unsurları gelir tablosuna aktarılmamakta ve kâr/zarar hesaplamasında dikkate alınmamaktadır.⁵⁴

İşin tam tamamlanma yöntemi yararları;⁵⁵

- Ulaşılan sonuç tamamı ile neseldir.
- Maliyet ve giderler faaliyetin bitiminde tam olarak saptanacağından, hesaplanan gelir netlik ve mana kazanacaktır.
- Tahmin mecburiyetini giderdiğinden, temkinlilik kaidesi ile uygun bir özelliğe sahiptir.

⁵⁴ Evren Dilek Şengür, “İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi Ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi” **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**, Sayı.22 (Eylül-Ekim 2012), s.145.

⁵⁵ Şenlik, s.40.

- Hakedişlerden kesilen vergiler hariç olmak üzere, vergi ödenmesi söz konusu olmadığından dolayı vergi ertelenmesi sağlamaktadır.

İşin tam tamamlanma yöntemi sakıncaları;⁵⁶

- Eğer hâsılat, maliyet ve giderler belli dönemlere istikrarlı biçimde dağıtılmazlarsa, karar alma tekniklerinden birisi olan karşılaştırmanın bir anlamı olmaz.
- Dönemsellik ilkesi ile bağdaşmamaktadır.
- Kar işin bitiminde belirlendiği için, inşaat işletmelerinin karlarında yıllar itibari ile aşırı dalgalanmalara yol açmaktadır.
- Mali tabloların özellikle gelir tablolarının yıllar itibariyle karşılaştırılmasını ve yorumlanmasını zorlaştırmaktadır.

⁵⁶ Şenlik, s.40.

İKİNCİ BÖLÜM

ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ İLE İLGİLİ GENEL AÇIKLAMALAR, MUHASEBE SİSTEMİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

2.1.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Tarifi

Bu başlık altında öncelikle arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin tanımı yapılacak, daha sonra sözleşmenin hukuki dayanağına bakılarak hukuki niteliğinden bahis edilecek ve son olarak sözleşmenin tarafları ele alınacaktır.

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi herhangi bir kanunda açıklanmamıştır. Fakat B.K 470. maddede *“Eser Sözleşmesi”* tanımlanmıştır. Buna göre; *“Yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir.”* Yine Borçlar Kanunu 237. maddede *“Taşınmaz Satış Vaadi”* unsurları ile birlikte ele alınmıştır. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, yukarıda ele alınan ve Borçlar Kanunu’nda açıklanan *“Eser Sözleşmesi”* ile *“Taşınmaz Satış Vaadi”* tanımlarını kapsayan karma bir sözleşmedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerine ilişkin yapılan tanımlamalar temel olarak bu iki maddeye dayanmaktadır.

İnşaat sözleşmesinin özel bir türü olan arsa payı karşılığı yapım sözleşmelerinde, yüklenicinin kendi araç gereciyle yapacağı yapının bir kısmını taşınmaz malikine vermeyi üstlenmesine karşın, taşınmaz malikinin de üzerine inşaat yapılacak taşınmazın belirli bir payını tapuda yüklenici adına geçirmeyi üstlenir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi bu özelliği itibarıyla, yüklenici tarafından inşaat yapma mükellefiyetini, taşınmaz maliki tarafından tapuda pay intikal ettirme mükellefiyetini

içerdiği için, hem inşaat yapma (eser sözleşmesi), hem satış vaadi sözleşmelerini bünyesinde birleştiren özel bir tiptir.⁵⁷

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki dayanağına bakıldığı zaman Borçlar Kanunu'nda düzenlenen sözleşmeler arasında yer almamaktadır. Bu özelliği dolayısıyla sözleşmelerin kanunda düzenlenmiş olup olmadıkları açısından tasnifinde, "isimsiz sözleşmeler" sınıfına girmektedir.⁵⁸ Ayrıca bu sözleşme, Türk Borçlar Kanunu 26. madde açıklanan "Sözleşme Özgürlüğü" kapsamında kanunda öngörülen sınırlar içinde içeriği özgürce oluşturulabilmektedir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların mükellefiyetleri karşılıklılık (mübadale) ilişkisi içindedir; şöyle ki kanunda düzenlenen iki sözleşme türüne ait yükümlülükler, kanunda düzenlenmeyen bir şekilde birbirinin karşılığını teşkil etmektedir. Taşınmaz sahibi, inşaat yapılıp bağımsız bölümler tamamlanmadan arsa paylarının satılmasını istememekte, yüklenici de arsa payları olmadan bir inşaat yapımını öngörmemektedir. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi iki tipli karma sözleşme olarak kabul edilmesi gerekir. Yargıtay kararlarında da bu sözleşme "çift (iki) tipli sözleşme" şeklinde ifade edilmektedir.⁵⁹

Bu sözleşmeye doktrin ve uygulamada "Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi"; "Arsa Payı Karşılığı İnşaat (Yapım) Sözleşmesi"; "Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi"; "Arsa Payı Karşılığı Yapım Sözleşmesi"; "Gayrimenkul Satış Vaadi Daire Karşılığı İnşaat Sözleşmesi"; ve "Kat Karşılığı İnşaat Yapım ve Satış Vaadi Sözleşmesi" de denilmektedir.⁶⁰

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uygulamada çok karşılaşılan bir sözleşme türüdür. Taşınmaz sahibi olup da inşaat işleri ile bizzat ilgilenmek istemeyen bireyler

⁵⁷ Osman Oy ve Tahsin Emre Haşal, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, 1. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2014, s.23.

⁵⁸ Zekeriya Kürşat, İmkansızlığın Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Üzerindeki Etkileri, http://www.academia.edu/11464912/%C4%B0MK%C3%82NSIZLI%C4%9EIN_ARSA_PAYI_KAR%C5%9EILI%C4%9EI_%C4%B0N%C5%9EAAT_S%C3%96ZLE%C5%9EMES%C4%B0_%C3%9CZER%C4%B0NDEK%C4%B0_ETK%C4%B0LER%C4%B0, (E.T 07 Nisan 2017), s.1-2.

⁵⁹ Erman, s.6.

⁶⁰ Cemal Çankaya, "Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde İç Denetimin İncelenmesi", (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016), s.3.

taşınmazlarını müteahhide devir etmektedirler. Yüklenici de bu devir karşılığında bağımsız bölümler inşa etmektedir. Bu bağımsız bölümler yapılan sözleşmeye göre müteahhit ve taşınmaz sahibi arasında paylaşılmaktadır. Müteahhitler kendilerine düşen bağımsız bölümleri üçüncü şahıslara satarak gelir elde etmektedirler.⁶¹

Diğer bir tanıma göre arsa payı karşılığı yapım sözleşmelerini; taşınmaz maliki ile yüklenici arasında yapılan, yüklenicinin taşınmaz malikinin kendisine devir edeceği belli arsa payı/bağımsız bölüme karşılık olarak, kendi araç gereci ile taşınmaz üzerine bağımsız bölümler inşa etmek sureti ile bir yapı meydana getirmeyi ve sonunda bu bağımsız bölümlerden anlaşılmiş olanları taşınmaz malikine devir etmeyi üstlendiği bir sözleşme olarak tanımlayabiliriz.⁶² Bu sözleşmelerde bina inşaatı sebebiyle yükleniciye ödenmesi gereken tutar, taşınmaz sahibi tarafından ayın şeklinde ödenmektedir.⁶³

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesini oluşturan taşınmaz satımı ile eser sözleşmesine ait hükümler ancak kıyas yolu ile uygulanabilecek, uygulamada çatışma olduğu durumda, sözleşmenin amacı ve tarafların karşılıklı yararları göz önüne alınarak hakkaniyete uyum şeklinde hareket edilecektir. Fakat gerekirse Borçlar Kanunu'nun genel yargılarının uygulanması yoluna gidilecek, bir sonuca varılamaz ise örf ve adet hukukuna başvurulacak, bundan da bir sonuca varılamaz ise hâkim tarafından Medeni Kanun birinci madde gereğince hukuk kuralı yaratılacaktır.⁶⁴

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin taraflarını ise arsa sahibi ve müteahhit oluşturur.

Arsa sahibi, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin anlaşmaya varılan hükümler çerçevesinde taşınmazını yükleniciye inşaat yapmak üzere teslim eden taraftır. Arsa sahibi tek bir birey olabileceği gibi birden fazla birey de olabilir. Aynı şekilde arsa sahibi gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilir.

⁶¹ Yasemin Durak, ‘‘Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi’’, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı**, Cilt:1, (2015), s.208.

⁶² Oy ve Haşal, s.25.

⁶³ Erhan Günay, **Arsa Payı Devri Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar Rehberi**, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.18

⁶⁴ Erman, s.7-8.

Arsa sahibinin, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinden oluşan sorumlulukları bulunmaktadır. Bunlar ana hatları ile;⁶⁵

- İnşaat yapılacak arsanın yükleniciye teslim edilmesi,
- İmar durumu çıkartılması, projelerin yaptırılması ve onaylatılması, yönetim planının yapılması ve kat irtifakının kurulmasının yüklenici tarafından yapılmasının kararlaştırılması halinde bu işlemlerin yapılması amacıyla yükleniciye vekâlet verilmesi,
- Yükleniciye üzerinde anlaşmaya varılmış olan arsa payı/bağımsız bölümlerin devredilmesi,
- İnşaat teminatı olarak yükleniciye devredilmiş olan arsa payı/bağımsız bölümler üzerinde tesis edilmiş olan ipoteğin üzerinde anlaşılmış olan şartların gerçekleşmesi halinde kaldırılması,

olarak sıralanabilir.

Yüklenici, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinde arsa sahibinin sözleşmede konu olan taşınmazına sözleşme hükümlerince inşaat yapmakla yükümlü olan ve sözleşmede anlaşmaya varılan bağımsız bölümlerin mülkiyetini arsa sahibine devir etmekle yükümlü taraftır. Yüklenici tek kişi, birden fazla kişi, gerçek kişi veya tüzel kişi olarak karşımıza çıkabilir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde birden fazla yüklenici olması durumunda taşınmaz sahibine karşı yükleniciler birlikte sorumludur. Yüklenici inşaatın yapımında, sözleşmede aksi kararlaştırılmamışsa yapım faaliyetinin özelliği nedeniyle başka yüklenicilerle çalışabilir. Bu nokta da taşınmaz sahibine karşı sorumluluk yükü, yapım sözleşmesini imzalayan müteahhide aittir.⁶⁶

Yüklenicinin, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinden oluşan sorumlulukları bulunmaktadır. Bunlar ana hatları ile;

⁶⁵ Oy ve Haşal, s.29.

⁶⁶ Oy ve Haşal, s.32.

- Projelerin yaptırılması, tasdik ettirilmesi, yönetim planının hazırlanması, kat irtifakının kurulması ve benzeri işlemlerin yapılması amacıyla verilmiş olan vekâleti arsa sahibi ile varılmış olan mutabakata uygun kullanmak,
- Yaptırdığı projelerin gerek yapım, gerekse değişiklik aşamalarında arsa sahibinin onayını almak,
- Yönetim planı konusunda arsa sahibinin onayını almak,
- Kat irtifakını tesis etmek,
- İnşaat yapımına kararlaştırılmış olan zamanda başlamak,
- İnşaat akışını belirlenmiş olan sürelerde yerine getirmek,
- İnşaatı kararlaştırılan nitelikte gerçekleştirmek,
- İnşaatı kararlaştırılan sürede tamamlamak,

olarak sıralanabilir.

2.1.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Unsurları

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin tarifinde bulunan açıklamalar ve tanımlamalar çerçevesinde sözleşmesinin unsurları üç başlık altında toplanmıştır. Bunlar; arsa sahibinin belirlenmiş arsa payları mülkiyetinin devri, yüklenicinin belirlenen bağımsız bölümleri teslim etme yükümlülüğü ve arsa sahibi ve yüklenici arasında anlaşma sağlanmasıdır.

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi ile taşınmaz sahibi belli arsa paylarının mülkiyetini yükleniciye devretme borcu altına girmektedir. Arsa sahibi bu borcun karşılığında, yüklenicinin inşa edeceği yapıdan belirli bağımsız bölümler almak üzere yüklenici ile anlaşmaya varmıştır. Arsa sahibinin yükleniciden belirli bağımsız bölümler alma sebebiyle belli arsa paylarının mülkiyetini yükleniciye devretmesi arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin unsurlarından biridir.

Taşınmaz sahibinin yükleniciye belli arsa paylarını devir etmesi eser sözleşmesi olarak ele alınır ve bu sözleşmenin temel unsuru ücrettir fakat bu ücretin

mutlaka para olması şart değildir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde bedel, para karşılığında müteahhide devir edilecek arsa paylarıdır.⁶⁷

Arsa sahibinin borcuna esas teşkil edecek olan taşınmazın, sözleşme konusu inşaatın yapımına elverişli olması, mevcut hukuki engeller ve maddi imkânsızlıklar bulunmamalıdır. Aksi takdirde taşınmaz sahibinin sözleşmeye uygun olarak borcunu yerine getirmesi mümkün olmayacaktır. Ayrıca taşınmazın tapuya kayıtlı olması da gerekmemektedir.⁶⁸

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin diğer bir unsuru yüklenicinin belirlenen bağımsız bölümleri teslim etme yükümlülüğüdür. Yüklenici arsa üzerine inşa edeceği yapıyı eksiksiz tamamlamalı ve arsa sahibi ile anlaşmaya varıldığı bağımsız bölümleri teslim etme sorumluluğu bulunmaktadır.

Yüklenici burada sadece arsa sahibi ile anlaşmaya vardığı bağımsız bölümleri yapıp teslim etmekle, yükümlülüğünü tamamlamış olmamaktadır. Ayrıca inşa etmiş olduğu yapıyı bütünü ile bitirmeli ve yapının kat mülkiyetine elverişli hâle getirmesi gerekmektedir.

Eser sözleşmesinde ‘‘bir eser meydana getirme’’ unsuru, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde yerini müteahhidin belirlenen bağımsız bölümleri teslim etme yükümlülüğüne bırakmıştır.⁶⁹

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin son unsuru ise sözleşmenin geçerliliğinin sağlanabilmesi için arsa sahibinin ve yüklenicinin (müteahhit) arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin maddelerinde anlaşmaya varmış olmaları gerekmektedir. Borçlar Kanunu 1. Maddede sözleşmenin kurulması ile ilgili ‘‘Sözleşme, tarafların iradelerini karşılıklı ve birbirine uygun olarak açıklamalarıyla kurulur.’’ denilmiştir. Buradan hareketle bütün sözleşmelerde olduğu gibi, arsa payı karşılığı yapım

⁶⁷ Yasemin Durak, ‘‘Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi’’, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı**, Cilt:1, (2015), s.209.

⁶⁸ Hasan Erman, **Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, 3. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 2010, s.2.

⁶⁹ Yasemin Durak, ‘‘Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi’’, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı**, Cilt:1, (2015), s.210.

sözleşmesinin de oluşabilmesi için tarafların sözleşmenin hükümlerinde anlaşmış ve uyumuş olmaları gerekmektedir. Bu anlaşma taraflara karşılıklı yükümlülükler oluşturmaktadır.

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin bu unsurlarından hareketle sözleşmenin tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olduğu söylenebilir. Taşınmaz sahibinin borcu, taşınmazı müteahhide tam ve vaktinde her türlü ayıptan arınmış olarak inşaat yapımına hazır hale getirip teslim etmek ve yüklenicinin sözleşmeye uygun borcunu yerine getirdiğinde ise müteahhide düşen bağımsız bölümlerin tapusunu devretmektir. Müteahhidin borcu ise, taşınmaz sahibine karşı yüklendiği inşaatı sözleşme ve yasalara uygun şekilde yapmak, belirlenen bağımsız bölümleri taşınmaz sahibine teslim etmek ve sözleşmede kararlaştırdıkları bağımsız bölümlerin tapu devrini arsa sahibinden istemektir.⁷⁰

Taraflar arasından karşılıklı taahhütler içeren arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi taşınmaz sahibi ve müteahhide birlikte borç ve alacak yükleyen tam iki taraflı bir sözleşme niteliğindedir.

2.1.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Çeşitleri

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi düzenlenirken sözleşme serbestliği ilkesi çerçevesinde birbirinden farklı ve çeşitli sözleşmeler oluşturulabilmektedir. Fakat uygulamada karşımıza sıklıkla çıkan sözleşme çeşitleri bulunmaktadır. Bunlar;

- Taşınmaz sahibinin arsa paylarının satışını üstlenmesi, yüklenicinin de arsa üzerine yapı yapmayı taahhüt etmesi,
- Arsanın tamamının veya belirli bir kısmının yükleniciye devredilmesi,
- İnşaatın ilerleme seviyesine göre arsa paylarının devrinin gerçekleşmesi,

olarak üç grupta incelenecektir.

⁷⁰ Halis Yaşar, ‘Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden 3. Kişinin (Alıcı) Hak ve Sorumlulukları’, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı.102 (2012), s.291.

- **Taşınmaz sahibinin arsa paylarının satışını üstlenmesi, yüklenicinin de arsa üzerine yapı yapmayı taahhüt etmesi;** Taşınmaz sahibi bu uygulamada, belirli arsa paylarının satışını vaat etmekte; buna karşılık yüklenici de bağımsız bölümlerin yapımını taahhüt etmektedir. Uygulamada arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi en sık bu şekilde rastlanmaktadır. Bu çeşit arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde taşınmaz satış vaadi ve inşaat yapımı vardır. Bu sebeple sözleşme tam iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme niteliğindedir. Böylece, bir yönden arsa paylarının satışını vaat olunurken taşınmaz satış vaadi gerçekleşmektedir. Diğer yönden ise inşaatın yapımı öngörülerek bir eser sözleşmesi oluşmakta ve her ikisi bu çeşitte bir arada düzenlenmektedir.⁷¹

- **Arsanın tamamının veya belirli bir kısmının yükleniciye devredilmesi;** Taşınmaz sahibi arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi hükümleri gereğince arsasının tamamını veya belirli bir kısmının mülkiyetini başlangıçta tapuda müteahhide devir etmektedir. Müteahhit ve taşınmaz sahibi arasında oluşturulan arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinde yapılacak yapının süresi, taraflara ait olacak bağımsız bölümler, bu bağımsız bölümlerin özellikleri ve benzeri diğer maddeler yer almaktadır.

Taşınmaz sahibi, sözleşme gereğince yükleniciye belirlenen arsa paylarının mülkiyetini devir ederken, kendi hakkını güvence altına alabilmek amacıyla arsa payları üzerinde kendi lehine ipotek oluşturmaktadır. Bu ipotek ‘‘Teminat İpoteği’’ olarak isimlendirilmektedir. Teminat ipoteğinin kurulma amacı, arsa sahibinin sözleşme gereğince elde edeceği bağımsız bölümlerin kendisine teslim edilmeme durumuna karşı arsa sahibini korumaktır. Bağımsız bölümlerin inşası ilerledikçe bu ipotekte kısım kısım kaldırılmaktadır. Ancak uygulamada yüklenicinin ipotek bedelini ödeyerek, ipoteğin oluşturduğu güvenceyi ortadan kaldırması sebebiyle arsa sahibinin sözleşmeden doğan alacak hakkının karşılanamadığı görülmektedir.⁷²

Aynı şekilde yüklenicinin kendisine devir edilmiş olan arsa paylarını üçüncü şahıslara devir etmesi ya da satışını taahhüt etmesi ve bunun tapuya şerh edilmesi

⁷¹ Yasemin Durak, ‘‘Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi’’, **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı**, Cilt:1, (2015), s.214.

⁷² Sümeyye Hilal Yıldırım, ‘‘Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi’’, (**Yüksek Lisans Tezi**, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011), s.20.

halinde yüklenicinin sonradan yapıyı yarım bırakması durumunda taşınmaz sahibinin hakları oldukça zayıflamaktadır ve arsa payları üzerinde mevcut ipotek de bunu tam olarak sağlayamamaktadır.⁷³

- İnşaatın ilerleme seviyesine göre arsa paylarının devrinin gerçekleşmesi;
Taraflar arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinde, sözleşme bedeli olarak kararlaştırılan arsa paylarını, yükleniciye inşaatın belirli seviyelerinde belirlenen şartların gerçekleşmesi ile kısım kısım devir edilmesini kararlaştırabilirler.⁷⁴

Arsa sahibinin sözleşme hükümlerince inşaatın ilerleme seviyesine göre arsa paylarını yükleniciye devir etme durumu kendisini daha güvenli bir halde tutmaktadır.

Ayrıca uygulamada üçüncü şahıslara satış için yükleniciye yetki (vekâlet) verilmektedir. Verilen vekâlet çerçevesinde yüklenici arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi gereğince kendisine ait olacak arsa paylarını üçüncü şahıslara satmaktadır. Her ne kadar bu durumda satış sözleşmesinde yüklenici, taşınmaz sahibinin vekili olarak gözükmekte ise de, satış bedeli kendisine ödenmekte ve gerçekte satıcı kendisi olmaktadır.⁷⁵

2.1.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Şekli

Sözleşmenin şekli ele alınmadan önce şekil tanımının hukuki açıklaması yapılacaktır. Ardından arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin şekline ve şekle aykırılığın sonuçlarına değinilecektir.

Geniş anlamı ile hukuki olarak şekil, irade beyanını dış dünyaya ifade etmeye yarayan araçlardır. Bu anlamı ile bütün irade beyanları ve yapılan işlemler bir biçime tabidir ve şekilsiz olarak bir işlem yapmak veya irade beyanını dış dünyaya aktarmak imkânsızdır. Dar kapsamda şekil ise, tarafların amaçladıkları hukuki işlemlerin kurulması, geçerli olması yahut ispatı için, iradelerinin bu işlem için kanunda öngörülen

⁷³ Erman, s.13.

⁷⁴ Oy ve Haşal, s.89.

⁷⁵ Erman, s.14.

veya kendilerince karar verilen şekle tabi olarak açıklanmasıdır. Dar anlamda şekil, özel hukuk alanında geçerli olan, şekil mecburiyetini ifade etmektedir.⁷⁶

Sözleşmelerde genel itibari ile şeklin amacı şu şekilde sıralanabilir.⁷⁷

- Tarafları dikkatli hareket etmeye sevk etmek,
- Kamu yararını korumak,
- Sözleşmenin kapsamını kolaylıkla belirlemeyi sağlamak,
- İspatı kolaylaştırmak,
- Hukuki güvenliği temin etmek.

Ayrıca şekil irade beyanına açıklık getirmektedir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri karma tipli sözleşmeler olup, eser sözleşmesi ve taşınmaz satımı sözleşmesinin özelliklerini taşımaktadır. Borçlar Kanunu açısından eser sözleşmesi herhangi bir şekil şartına tabi tutulmadığından dolayı uygulamada sözleşmeden doğan anlaşmazlıklarda, eser sözleşmesi yönünden büyük sorunlar oluşmamaktadır. Fakat taşınmaz satımı sözleşmesi yasalarımızca resmi şekil şartlarına bağlı bulunduğundan dolayı sözleşmede büyük sorunlar bu yönden oluşmaktadır.⁷⁸

Taşınmaz satımı sözleşmesi Medeni Kanun 706. Madde, Borçlar Kanunu 213. Madde ve Tapu Kanunu 26. Maddelerce resmi şekil şartına tabidir. M.K 706. Madde gereğince ‘‘taşınmaz mülkiyetinin devrini amaçlayan sözleşmelerin geçerli olması, resmi şekilde hazırlanmış olmalarına bağlıdır.’’ B.K 213. Madde gereğince ‘‘gayrimenkul satımı muteber olmak için resmi senede bağlamak şarttır.’’ Tapu Kanunu 26. Madde ise, taşınmaz mal satımını konu alan sözleşmeler tapu memuru huzurunda

⁷⁶ İbrahim Ermenek, ‘‘Medeni Usul Hukukunda Şekilcilik’’, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 4, Sayı 1-2 (2000), s.3, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/4_8.pdf, (E.T 7 Nisan 2017)

⁷⁷ Özgür Katip Kaya, *Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1993, s.33.

⁷⁸ Kızılot, s.398-399.

yapılmakta ve bu konudaki resmi senetler tapu sicil muhafızları yahut memurları tarafından oluşturulmaktadır.⁷⁹

M.K 706, B.K 213 ve Tapu K. 26 maddeler gereğince arsa sahibi, arsa payı devir etme yükümlülüğünü tapu sicil memuru önünde resmi şekil şartına uyarak yapması gerekmektedir. Bu nedenle sözleşmenin noterde resmi düzenleme şeklinde yapılması mecburidir. Noterde yapılacak sözleşme, tarafların birleşen isteklerini notere beyan etmeleri ve beyan edilen bu iradelerin noter tarafından bir senet biçiminde düzenlenmesidir. Noter önünde yapılan bu sözleşmenin re'sen düzenlenmesi gerekmekte olup, tarafların kendi aralarında yaparak notere tasdik ettirdikleri sözleşme geçerli değildir.⁸⁰

Yargıtay 24.4.1978 tarihli, 3/4 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararı ile 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun yürürlüğe girmesinden sonra ana taşınmazda, henüz kat irtifakı yahut mülkiyeti kurulmadan önce bağımsız bölümlere ilişkin arsa payı ile bağlantılı ve bağlantısız olarak noter tarafından hazırlanan kat irtifakı veya mülkiyeti satış vaadi mukavelesinin geçerli olduğunu ayrıca tapu memuru tarafından düzenlenmesine gerek olmadığı kararına varmıştır. Bu karar ile sözleşmenin konusu ve biçimi açıklığa kavuşmuştur.⁸¹

Arsa sahibi sözleşmeye konu olan arsasını yükleniciye devir ettikten sonra yüklenici kendi payına düşecek bağımsız bölümleri inşaat faaliyeti yapılırken üçüncü şahıslara satabilmektedir. Bu durumda, yüklenici ile üçüncü şahıs arasında gerçekleşen arsa payı devrine ilişkin sözleşmenin şekli gündeme gelmektedir.

Bu sözleşme hukuki özelliği itibari ile yüklenicinin taşınmaz sahibi ile yaptığı sözleşmeden doğan hakkını ivazlı olarak üçüncü şahısa devir etmesi, bir başka deyişle 'alacağın temlikî' niteliğindedir. Yüklenici ile üçüncü kişi arasında düzenlenen bu sözleşme için B.K 163. Maddede öngörülen yazılı şekilde yapılması yeterli olacağı

⁷⁹ Erman, s.17.

⁸⁰ Kızılot, s.398-399.; Cengiz Kostakoğlu, **İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**, 5. Basım, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006, s.65.; Erman, s.19.

⁸¹ Kaya, s.35-36.

kabul edilmektedir. Çünkü yüklenici üçüncü kişi ile yaptığı sözleşmede sahip olduğu arsa paylarının temlikini isteme şeklindeki alacağını bir üçüncü şahısa temlik etmiş olmaktadır.⁸²

Borçlar Kanunu'nun 11/II. Maddesine göre sözleşmenin sıhhati kanunda öngörülüş şekle uymaya bağlıdır. Sözleşme kanunda öngörülen şekle bağlı olmadan yapılmışsa geçersiz ve batıl olmaktadır. Hukukumuzda baskın görüş ve Yargıtay'ın yerleşmiş içtihatlarına göre de, resmi şekle uymamanın yaptırımını kesin hükümsüzlüktür.⁸³

Sözleşme şekil şartına itibar edilmeden, haricen ve adî şekilde yapılan ya da imzası noter tarafından tasdik edilmiş kat karşılığı yapım sözleşmeleri hukuken geçerli olmamakta ve taraflardan bir tanesi sözleşme ile kendini bağlı saymadığı takdirde, diğer taraf onu sözleşme kaidelerine riayet etmeye zorlayamaz. Bu halde, sözleşmede tarafların edimlerine, tazminat ve ceza şartlarına ilişkin hükümler geçersiz olmaktadır.⁸⁴

Bazı durumlarda karşımıza arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin şekle uygun olmamasının ileri sürülemeyeceği haller çıkmaktadır. Bu durumda, ortada bir şekil eksikliği olmasına rağmen, pratikte ve doktrinde şekle aykırılık ileri sürülememektedir.⁸⁵

⁸² Erman, s.21.; Kaya, s.35.

⁸³ İhsan Erdoğan, "Hukuki Muamelelerde Şekle Aykırılığın Sonuçları", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.5, http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_1_7.pdf, (E.T 7 Ağustos 2017); Kaya, s.38-39.

⁸⁴ Kostakoğlu, s.66.

⁸⁵ Eğer somut bir olaya göre şekil eksikliğinin öne sürülmesi hakkın kötüye kullanılması niteliğini taşıyor ilaveten dürüstlük ilkesine aykırılık teşkil ediyor ise sözleşme geçersiz olarak kabul edilmeyecektir. Örnek olarak şekle aykırı olarak yapılan sözleşmede öngörülen karşılıklı yükümlülükler taraflarca yerine getirilmiş ise, sonradan taraflardan bir tanesi bunun geçersizliğini ileri sürerek yerine getirdiği yükümlülüğün, aldığı edim geri verilme suretiyle, iadesini istemesi dürüstlük kurallarına aykırılık teşkil eder. (Erman, s.24.)

Şekil yönünden geçersiz sözleşmeye dayanarak yüklenicinin, sözleşmeye konu olan arsa üzerinde inşaatın tamamen veya büyük bir kısmının bitirilmesine karşın, taşınmaz sahibinin karşı yükümlülüğü olan tapuda pay devrinin verilmesi ve sözleşmenin geçersizliği ileri sürülerek ortaya çıkarılan uyuşmazlıkta; arsası üzerinde yüklenici tarafından yapılan inşaatın bitmesi veya büyük kısmının yapılmasına kadar ses çıkarmayarak bekleyen arsa sahibi kendi yükümlülüğünü ifa sırası gelince, sözleşmenin şekil yönünden geçersizliğini ileri sürmesi yasal bir hak olarak düşünülse de, iyi niyet ve dürüstlük ilkesi ile örtüşmez. (Kostakoğlu, s.67.)

Şekil şartına uyulmadan yapılan başka bir arsa payı karşılığı yapım sözleşmesine dayanarak yüklenicinin kendisine teslim edilen arsa üzerinde inşaata başlamasına karşın, arsa sahibinin de belirli arsa payını yükleniciye veya onun gösterdiği üçüncü kişiye devir etmesi suretiyle tarafların karşılıklı sözleşmeden doğan yükümlülüklerini kısmen yerine getirmiş olmaları, kendilerini sözleşmeyle bağlı sayma iradelerini gösterir. (Kaya, 41-42.) Bu nedenle sözleşme geçerli sayılarak şekle aykırılık dürüstlük ve iyi niyet ilkesi gereği ileri sürülemez.

2.1.5. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Sona Ermesi

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi, tarafların yükümlülüklerini ifa etmesi durumu ile sona erebileceği gibi ifa dışı sebeplerle de sözleşme sona erebilmektedir. Sözleşmenin sona ermesi başlıca olarak; sözleşmenin ifası ile sözleşmenin feshi ve sözleşmedeki ifanın imkânsızlaşması olarak üç ana şekilde gerçekleşmektedir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi doktrin ve uygulamada bulunan diğer sözleşmeler gibi tarafların borç ve yükümlülüklerini sözleşmeye uygun bir şekilde kusursuz ve noksansız yerine getirdiği takdirde sona ermektedir.⁸⁶

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin feshi ise çeşitli nedenlerden dolayı olabilmektedir. Bunlar başlıca; arsa sahibinin tam tazminat karşılığında sözleşmeyi fesih etmesi, olağanüstü haller sebebiyle sözleşmenin fesih edilmesi, temerrüt ve ifa edememe dolayısıyla sözleşmenin fesih edilmesi ve karşılıklı anlaşma ile sözleşmenin fesih edilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

- **Arsa sahibinin tam tazminat karşılığında sözleşmeyi fesih etmesi;** Borçlar Kanununun 484. maddesinde *“İş sahibi, eserin tamamlanmasından önce yapılmış olan kısmın karşılığını ödemek ve yüklenicinin bütün zararlarını gidermek şartıyla sözleşmeyi fesih edebilir”* hükmü bulunmaktadır. Bu hüküm ışığında iş sahibine (konumuz bakımından arsa sahibine) işin sonlanmasından önce yapılan kısmın bedelini ödeyip, yüklenicinin bütün zararlarını gidermek koşulu ile sözleşmeyi fesih etme hakkı tanınmıştır.⁸⁷ Bu hükmün aynı şekilde arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinde de uygulanmasını Yargıtay benimsemiştir.⁸⁸

⁸⁶ İfa, sözleşmeyi sona erdiren normal sebep olup Borçlar Kanununda ifanın tanımına yer verilmemiş olmakla birlikte, ifa; sözleşme ile yüklenilen edimin yerine getirilmesi olarak açıklanabilir. Yüklenici ve arsa sahibi sözleşmede borçlandıkları unsurları ifa etmekle yükümlüdür. Bu nedenle sözleşme ile oluşan borçların tümünün ifası ile borç ilişkisi sona ermektedir. (Şenol Turut, **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri**, 1. Basım, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, s.153.)

⁸⁷ Gökhan Tozoğlu, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergilendirme Karşısındaki Durumu**, 1. Basım, Konya: Sayram Yayınları, 2016, s.43.

⁸⁸ Yargıtay'ın görüşüne göre yüklenici zararı hesap edilirken elde edilmesi beklenen kâr miktarından kârın elde edilebilmesi için yapılması gerekli masrafların düşülmesi gerekmektedir. Keyfi fesih halinde ise yüklenici toplama sistemini uygulayarak olumlu ve olumsuz tüm zararlarını talep edebilir. Arsa sahibinin bu madde hükmünden yararlanabilmesi için yükleniciye sözleşmeyi fesih ettiğini bildirmesi gerekmektedir. (Tozoğlu, s.43,44.)

Ayrıca arsa sahibinin tam tazminat karşılığında sözleşmeyi fesih etme hakkına sahip olabilmesi için:⁸⁹

- Yapının henüz bitmemiş olması,
- Yükleniciye yöneltilmiş fesih beyanının olması,
- Yüklenicinin gerçekleştirdiği bölümün bedelini vermek ve onun uğradığı zararı tazmin etmek gerekir.

- **Olağanüstü haller sebebiyle sözleşmenin fesih edilmesi;** Bedeli götürü olarak kararlaştırılan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin yapılmasından sonra, önceden tahmin edilemeyen olağanüstü hallerin, işin yapılmasını engellemesi veya aşırı derecede güçleştirmesi halinde, yüklenicinin B.K. 365/2. maddesi gereğince, sözleşmenin feshini talep hakkı oluşur. Ancak bu hakkın kötüye kullanılmasını önlemek adına ve yüklenicinin T.T.K 20/2 maddesi uyarınca basiretli bir iş adamı gibi davranması gerektiğinden, Yargıtay uygulamada olağanüstü hal nedenlerini ve kapsamını son derece kısıtlamıştır.⁹⁰ Örnek olarak deprem, sel gibi doğa halleri gösterilebilir.⁹¹

- **Temerrüt ve ifa edememe dolayısıyla sözleşmenin fesih edilmesi;** Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi taraflara karşılıklı borç yükleyen bir sözleşmedir. Burada temel olarak yüklenicinin bağımsız bölümleri yapıp teslim etme borcu ile arsa sahibinin bu bağımsız bölümler karşılığı arsa payını devir etme borcu bulunmaktadır. Taraflardan herhangi birinin bu sözleşmeden kaynaklanan borcunu zamanında ve sözleşmeye uygun olarak ifa etmemeleri halinde temerrüde düşmeleri söz konusu olacak ve bunun sonucunda belirli şartlar dâhilinde sözleşme fesih edilecektir.⁹²

⁸⁹ Kaya, s.77.

⁹⁰ Kostakoğlu, s.793.

⁹¹ Türkiye Anayasasında bulunan, çeşitli dönemlerde uygulamaya giren ve son olarak 21.07.2016 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Olağanüstü hal (OHAL)'in arsa payı karşılığı yapım sözleşmesine etkisine bakıldığı zaman, OHAL ilanı nedeniyle sözleşmeyi sona erdirecek bir mevcut olağanüstü halin olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Taraflardan herhangi bir tanesinin veya her ikisinin OHAL'in ilanı nedeniyle sözleşmeyi sona erdirecek bir durumu olması halinde ifa imkânsızlığı söz konusu olmaktadır. Bu konu "Arsa Payı Karşılığı Yapım Sözleşmesinin İfa İmkânsızlaşması Nedeniyle Sona Ermesi" başlığı altında "Arsa Sahibinden Doğan İmkânsızlık" ve "Yüklenicinin Şahsından Doğan İmkânsızlık" başlıkları altında ayrı ayrı incelenecektir.

⁹² Turut, s.167.

- **Karşılıklı anlaşma ile sözleşmenin fesih edilmesi;** Hukuk sistemimizde bireyler dilediği gibi sözleşme yapma hakkına sahip oldukları gibi yaptıkları sözleşmeye de istedikleri zaman karşılıklı anlaşma yolu ile son verme hakkına sahiptirler. Sözleşmenin hangi şartlarla sona erdirileceğine de taraflar beraber karar verirler. Burada önemli olan nokta fesih anlaşmasının da resmi şekilde yapılmasıdır. Öyle ki taşınmaz satışı ya da taşınmaz satış vaadi resmî şekle tabi işlemler olduğundan yapılan fesih anlaşmasının da resmî bir şekilde yapılması şarttır.⁹³

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin sona ermesi, ifanın imkânsızlaşması dolayısıyla da gerçekleşebilmektedir. İfanın imkânsızlaşması genelde üç nedenden dolayı meydana gelmektedir. Bunlar, ifanın imkânsızlaşması(eserin telef olması), arsa sahibinden doğan imkânsızlık ve yüklenicinin şahsından doğan imkânsızlık olarak sıralanabilir.

- **İfanın imkânsızlaşması (eserin telef olması);** İmkân, olabirlik ve yapılabilirlik olduğuna göre, imkânsızlık da bu olabirliğin ortadan kalkması yani olmazlık halidir. Borç hukuku yönünden bu olmazlık hali tarafların dışındaki etkenlerden kaynaklanması ve bunun herkes için geçerli olması durumunda nesnel imkânsızlıktan söz edilir. Sadece tarafların tutum ve davranışlarından ileri gelmesi yani bir başka deyişle olumsuzluğun taraflardan herhangi birine bağlı nedenlerden kaynaklanması durumunda ise öznel imkânsızlıktan söz edilir. Bu ayrımın en önemli özelliği, nesnel imkânsızlıkta bunu oluşturan olay herkes için kaçınılmaz olduğundan, B.K 27. maddesi gereğince bu tür imkânsızlığa dayalı oluşturulan anlaşma da hükümsüz kalmaktadır.⁹⁴

Buradan da anlaşılacağı üzere arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde ifanın imkânsızlaşması iki ayrı türde karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu imkânsızlık sözleşme taraflarının kusuru olmaksızın eserin telef olmasıyla gerçekleşebileceği gibi taraflardan herhangi birinin kusuruyla da eserin telef olması şeklinde gerçekleşebilmektedir.

⁹³ Tozoğlu, s.44.

⁹⁴ Efrail Aydemir, **Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku**, 3. Basım, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s.449, 450.

Kural olarak bir hukuki işlemde beklenen sonucun amaca uygun şekilde elde edilmesinin olanak dışı kalması halinde işlemin geçersizliğinden söz edilebilir. Hukuki işlemin yapıldığı tarihte olanaksızlık mevcut ise Borçlar Kanunu 20/1. madde hükmü, eğer olanaksızlık hukuki işlemin kurulmasından sonra ortaya çıkmış ise Borçlar Kanunu 117. madde hükmü, uyuşmazlığın çözümünde önem kazanır.⁹⁵

Borçlar Kanunu 483. maddesinde ise eserin yok olması ele alınmıştır. Buna göre, Eserin iki tarafında kusuru olmadan teslimden önce beklenmeyen bir durum ile telef olması halinde, arsa sahibi yapıyı teslim almakta temerrüt etmiş olmadıkça, yüklenici inşa ettiği bağımsız bölümlerin karşılığı olan arsa paylarını ve üstlendiği masrafları isteyemeyecektir. Bundan dolayı araç gerece gelen hasar, onu sağlayana ait olur. İnşaatın teslimden önce yok olmasıyla sözleşme ifanın imkânsızlığı dolayısıyla sona ermektedir.⁹⁶ Daha önceden ifa edilmiş maddi unsurlar ise yüklenici tarafından arsa sahibine sebepsiz zenginleşme hükmü çerçevesinde iade edilir.⁹⁷

- **Arsa sahibinden doğan imkânsızlık;** Borçlar Kanunu 485. maddede iş sahibi yüzünden ifanın imkânsızlaşması konusu ele alınmıştır. Kanuna göre iş sahibinden kaynaklı ifanın imkânsızlaşması; *“Eserin tamamlanması, iş sahibi ile ilgili beklenmedik bir olay sebebiyle imkânsızlaşır ise yüklenici, yaptığı işin değerini ve bu değere girmeyen giderlerini talep edebilir. İfa imkânsızlığının ortaya çıkmasında iş sahibi kusurlu ise, yüklenicinin ayrıca tazminat talep etme hakkı bulunmaktadır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Maddenin uygulama alanı bulabilmesi için, beklenmedik hâl inşaatın tamamlanmasını imkânsız bir duruma sokmalıdır. Buradaki imkânsızlık objektif, mutlak

⁹⁵ Turgut Uygur, **Açıklamalı – İctihatlı İnşaat Hukuku Eser ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, 1. Basım, Ankara: Adalet Matbaacılık, 1993, s.650.

⁹⁶ Bazı durumlarda ise geçici imkânsızlıkta söz konusu olabilmektedir. Bu durumda ifa gecikerek yapılır. Ancak geçici nitelikte olsa da ifa imkânsızlığının ne kadar devam edeceği belli değilse, kesin imkânsızlığın hukuki sonuçları meydana gelir. İmkânsızlık kısmı ise, alacaklı edimin mümkün olan kısmının yerine getirilmesini ve yerine getirilemeyen bölüm için tazminat isteyebilir. Kısmi ifa alacaklı için yararsız ise, alacaklı kısmi ifayı reddedip, borcun tümü için kusurlu imkânsızlık nedeniyle tazminat isteyebilir. (İlker Hasan Duman, **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, 1. Basım, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2005, s.259.)

⁹⁷ Mustafa Kırmızı, **Açıklamalı – İctihatlı Eser Sözleşmesi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**, 1. Basım, Ankara: Şen Matbaa, 2014, s.376, 377. ; Turut, s.158,159,160.

ve sürekli imkânsızlık olup, bir başkası tarafından inşaatın devam ettirilmesi mümkün olmamalıdır.⁹⁸

Arsa sahibinin inşaatı yapılacak olan taşınmazın teslimine ilişkin ifa imkânsızlaşmasına örnek olarak;

- ❖ Sözleşmeye konu olan ve üzerine inşaat yapılacak arsanın kamulaştırılmış olması,
- ❖ Arsanın daha önceden konut ve benzeri alan inşaatına uygun iken, yapılan sözleşmeden sonra yerel idare tarafından yeşil alan olarak imar planında değişiklik yapılması,
- ❖ Arsanın toprak kayması, zelzele yahut sel baskını gibi doğal afetler tarafından kullanılamaz hale gelmesi arsa sahibinden doğan imkânsızlık örneklerindedir.⁹⁹

Borçlar Kanunu madde 485'teki koşulların gerçekleşmesi durumunda sözleşme kanundan sebep ileriye etkili olarak nihayete ermektedir. Tarafların inşaatın tamamlanmasına ilişkin istekleri nihayete ermektedir.¹⁰⁰

“Olağanüstü Haller Sebebiyle Sözleşmenin Fesih Edilmesi” kısmında Türkiye Anayasası'nda bulunan ve çeşitli dönemlerde uygulamaya giren Olağanüstü Hal (OHAL)'in arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine etkisinden bahsedilmiş olup konunun arsa sahibinden doğan imkânsızlık ile yüklenicinin şahsından doğan imkânsızlık konuları ile ilgili olduğu ifade edilmiştir.

En son 21.07.2016 tarihinde resmi gazetede yayımlanan OHAL'in ilanı nedeniyle sözleşmeyi sona erdirecek bir mevcut olağanüstü halin olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Taraflardan herhangi bir tanesinin veya her ikisinin OHAL'in ilanı nedeniyle sözleşmeyi sona erdirecek bir durumu olması halinde ifa imkânsızlığı söz konusu olmaktadır.

⁹⁸ Tozoğlu, s.40.

⁹⁹ Kostakoğlu, s.799.

¹⁰⁰ Öz Seçer, **Eser Sözleşmesinin İş Sahibi Tarafından Tam Tazminatla Feshi**, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s.192.

B.K'ya göre OHAL çerçevesinde alınacak önlemler nedeniyle sözleşme ile oluşan herhangi bir sorumluluğun yerine getirilememesi durumu ifa imkânsızlığı oluşturacağından mücbir sebep olarak değerlendirilebilecek ve borçlu borcundan kurtulabilecek veya mücbir sebep hali ortadan kalkana kadar ifa için beklenmesi gerekebilecektir. Ayrıca OHAL'in ilan edilmesi doğrudan ifa imkânsızlığına neden olmaktadır. Bu durumların ifa imkânsızlığı doğurması için örnek olarak arsa sahibinin banka hesaplarına el koyulması, tutuklanması veya arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine konu olan ilgili taşınmaza el koyulması gibi borcun ifasını imkânsız hale getirecek gerekçelerin mevcut olması gerekmektedir.¹⁰¹

İfa imkânsızlığı arsa sahibi ile ilgili beklenmedik bir olay dolayısıyla gerçekleşmiş ve arsa sahibinin de bunda kusurlu olmadığı durumda, yüklenici ancak o ana kadar yaptığı işin değerini ve o değere girmeyen giderleri talep edebilir. Eğer ifa imkânsızlığının çıkmasında arsa sahibinin kusuru bulunuyor ise, yüklenici yukarıda belirtilen giderlerin yanında tazminat isteme hakkına da sahip olur.¹⁰²

- Yüklenicinin şahsından doğan imkânsızlık; Borçlar Kanunu 486. maddede yüklenicinin ölümü veya yeteneğini kaybetmesine değinilmiştir. Maddeye göre, *“Yüklenicinin şahsi nitelikleri göz önünde bulundurularak yapılmış olan sözleşme, onun vefatı veya kusuru olmaksızın eseri tamamlama yeteneğini kayıp etmesi halinde kendiliğinden son bulur. Bu noktada iş sahibi, eserin tamamlanan bölümünden yararlanabilecekse, onu kabul etmek ve karşılığını vermeye sorumludur.”* olarak açıklanmıştır.¹⁰³

¹⁰¹ SRC Hukuk Bürosu, <https://www.sertels.av.tr/avukat/hukuk/diger/olaganustu-hal-ohal-sirketlere-etkileri.html>, (E.T. 04 Eylül 2017)

¹⁰² Aydemir, s.451,452.

¹⁰³ Madde hükmüne göre, yüklenicinin şahsi nitelikleri göz önüne alınarak imzalanmış olan sözleşme, onun vefatı yahut kusuru olmadan eseri tamamlama yeteneğini kayıp etmesi halinde kendiliğinden nihayete bulur. Ayrıca bir fesih beyanına gerek yoktur. Bu halde arsa sahibi, inşaatın tamamlanan kısmından yararlanabilecek ise onu kabul etmek ve karşılığını vermeye sorumludur. (Kırmızı, 400,401.) Yüklenicinin kişisel özelliklerini; özel bilgi ve uzmanlığı, ustalık gücü, özel krediye layık olması gibi etkenler oluşturabilmektedir. Yüklenicinin kişisel özellikleri dikkate alınmadan yapılan sözleşme ise, yüklenicinin yeteneğini kayıp etmesi veya ölüm haliyle sona ermez. Sözleşmeden doğan eser meydana getirme borcu mirasçılara geçer ve mirasçılar bizzat veya başkaları aracılığıyla bu borcu ifa etmekle yükümlü olurlar. (Seçer, s.197.)

Müteahhidin ölümünden başka onun eseri tamamlama yeteneğini kayıp etmesi de yüklenicinin kişisel özellikleri dikkate alınarak yapılan sözleşmenin ileriye etkili olarak sona ermesine yol açar.¹⁰⁴ Yüklenici, eseri şahsen meydana getirme borcu altında olduğu durumda, çalışma yeteneğini kayıp ederse veya eseri şahsi kontrolü altında yaptırma borcu altındayken, bu çalışmayı organize etme yetisini kayıp ederse, eseri tamamlama yeteneğini kaybetmiş olmaktadır.¹⁰⁵

Ölüm veya kusurdan kaynaklanmayan yetenek kaybı halinde, sözleşme sona ermekle birlikte, arsa sahibinin inşaatın tamamlanan kısmından yararlanması mümkünse, tamamlanan kısmı kabul etmek ve bu kısmın bedelini ödemek zorundadır. İnşaatın tamamlanan kısmından yararlanmak mümkün değilse onu kabullenme ve bedel ödeme de söz konusu olmayacaktır. Örnek olarak yüklenici, inşaatın su basmanı seviyesine gelmesinden sonra işi bırakmış ise gelinen seviye arsa sahibi açısından bir değer ifade ettiğinden bu kısma ait bedelin ödenmesi gerekir.¹⁰⁶

“Olağanüstü Haller Sebebiyle Sözleşmenin Fesih Edilmesi” ve “Arsa Sahibinden Doğan İmkânsızlık” kısmında OHAL’in arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin sona ermesine etkisi ele alınmış olup arsa sahibinden kaynaklanan durumlar ifade edilmiştir. Benzer durum yüklenici içinde geçerli olup, OHAL kapsamında alınacak tedbirler nedeniyle sözleşme ile oluşan herhangi bir sorumluluğun yerine getirilememesi durumu ifa imkânsızlığı oluşturacağından mücbir sebep olarak değerlendirilebilecek ve borçlu borcundan kurtulabilecek veya mücbir sebep hali ortadan kalkana kadar ifa için beklenmesi gerekebilecektir. Ayrıca OHAL’in ilan edilmesi doğrudan ifa imkânsızlığına neden olmamaktadır. Bu durumların ifa imkânsızlığı doğurması için yüklenicinin nakdi ve banka hesaplarına el koyulması, tutuklanması veya yükleniciye ait olan ve sözleşmede yasal olarak bulunan işletmeye

¹⁰⁴ Mimari projeyi yapacak olan mimarın bedensel yahut psikolojik rahatsızlık geçirmesi, uyuşturucu kullanmaya başlaması sebebiyle işini yapamayacak derecede güçsüz kalması yetenek kaybına örnek verilebilir. Örnekte olduğu gibi yetenek kaybı yüklenicinin kusurundan kaynaklanıyorsa oluşacak zararın sonucuna da kendisinin katlanması gerekir. (Aydemir, s.454.)

¹⁰⁵ Seçer, s.198.

¹⁰⁶ Aydemir, s.454,455. ; Tozoğlu, s.43.

kayyum atanması gibi edimin ifasını imkânsız hale getirecek gerekçelerin mevcut olması gerekmektedir.¹⁰⁷

Dolayısıyla Türkiye’de uygulamada bulunan OHAL direkt olarak olağanüstü haller sebebiyle sözleşmenin sona ermesine etki etmemektedir. OHAL kapsamında Hükümet tarafından alınan önlemler, sözleşme taraflarından biri veya her ikisi için sözleşmeden doğan yükümlülüğü yerine getirememesine neden olursa ifa imkânsızlığından söz edilmektedir.

2.2.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET HESAPLARINA KISA BİR BAKIŞ

Maliyet hesapları; mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için gerçekleştirilen giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır. Tek Düzen Hesap Planı 7 nolu hesap sınıfını maliyet hesaplarına ayırmış ve uygulamada esneklik sağlamak için 7-A ve 7-B olmak üzere iki alternatif olarak sunmuştur. Muhasebe Uygulamalar Genel Tebliği, hangi işletmelerin 7-A’yı, hangi işletmenin 7-B’yi kullanacağını izah etmiştir. 9 Seri No’lu Muhasebe Uygulama Genel Tebliği’ne göre belirli bir döneme ait aktif toplamı ve net satış hâsılatı toplamı belirlenen limitleri aşan ve ek mali tabloları düzenlemek mecburiyetinde olan işletmeler maliyet kayıtlarını 7-A seçeneğine göre tutmak zorundadırlar. Aktif toplamı ve net satış hâsılatları bu limitlerin altında kalan işletmeler ise isteğe bağlı olarak 7-A yahut 7-B seçeneklerinden birini kullanabilirler.¹⁰⁸

Ayrıca 7-A yönteminde giderler defter-i kebirde fonksiyon esasına göre, 7-B yönteminde ise çeşit esasına göre belirlenmiştir. Bu nedenle, işletmelere giderlerin bölümlenmesinde ve defter-i kebirde takip edilmesinde kendi organizasyon yapılarına, büyüklüklerine ve ihtiyaçlarına göre düzenleyebilmeleri için kolaylık sağlanmış, farklı

¹⁰⁷ SRC Hukuk Bürosu, <https://www.sertels.av.tr/avukat/hukuk/diger/olaganustu-hal-ohal-sirketlere-etkileri.html>, (E.T. 10 Eylül 2017)

¹⁰⁸ Gürçay, s.164.

maliyet hesaplama yöntemlerine uyulabilmesi açısından da geniş bir esneklik sağlanmıştır.¹⁰⁹

Tablo 2
Tek Düzen Hesap Planı 7’li Maliyet Hesapları

7/A SEÇENEĞİ	7/B SEÇENEĞİ
710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gid.	790 İlk Madde ve Malzeme Giderleri
720 Direkt İşçilik Giderleri	791 İşçi Ücret ve Giderleri
730 Genel Üretim Giderleri	792 Memur Ücret ve Giderleri
740 Hizmet Üretim Maliyeti	793 Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
750 Araştırma Geliştirme Giderleri	794 Çeşitli Giderler
760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	795 Vergi, Resim ve Harçlar
770 Genel Yönetim Giderleri	796 Amortismanlar ve Tükenme Payları
780 Finansman Giderleri	797 Finansman Giderleri
	798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesabı
	799 Üretim Maliyet Hesabı

¹⁰⁹ Vedat Ekeril ve Diğerleri, “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, 2013, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/insaat_muhasebesi.pdf (E.T. 12 Eylül 2017), s.134.

2.3.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Arsa payı karşılığı yapım işleri arsa üzerine ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik kullanarak yapı üretme sürecidir. Bunun içerisinde taşınmaz, ilk madde ve malzeme alımları, işçilik ücretleri ve doğrudan inşaatlara yüklenemeyen genel üretim giderleri maliyet kalemlerini oluşturur. İnşaat işinin maliyetinin tam ve güvenilir bir biçimde belirlenebilmesi açısından maliyet kalemlerinin doğru ve eksiksiz bir şekilde kayıt altına alınması önemlidir. Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde oluşan maliyetler, ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri hesaplarına borç kayıt edilir.¹¹⁰

İşletmelerin kendi arsa veya arazisi üzerine yada arsa payı karşılığı başkalarına ait arsa veya arazi üzerine satmak amacı ile yaptığı yapılarla ilgili maliyetler, hizmet üretim maliyeti olarak değil, dönem içerisinde üretim giderleri hesaplarından 710 Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarından takip edilir. Özel inşaat işlerinin aynı yıl içerisinde bitirilememesi halinde ise, inşaat maliyetinin bilançoda 170-178 nolu Yıllara Yaygın Onarım Maliyetleri hesaplarında değil, 151 nolu Yarı Mamuller – Üretim hesabına devir edilmesi gerekir. Tamamlandığı halde henüz satılmayan bina ve bağımsız bölümlerinde yine 15 – Stoklar grubu içerisinde yer alan 152 – Mamuller hesabında takip edilmesi gerekir.¹¹¹

2.4.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TUTULACAK DEFTERLER

Özel inşaat faaliyetinin bir türü olan arsa payı karşılığı inşaat işlerinde tutulacak defterler tüm inşaat işlerinde tutulacak defterle aynı özellikleri taşımaktadır. İnşaat işlerinde tutulması gereken defterler ise iki ayrı başlıkta ele alınacaktır. Vergi Usul Kanunu gereği tutulacak defterler ve Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği gereğince tutulacak defterler olarak incelenecektir.

¹¹⁰ Vedat Ekegil ve Diğerleri, “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, 2013, Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi, http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/insaat_muhasebesi.pdf (E.T. 12 Eylül 2017), s.136.

¹¹¹ Çatıktaş ve Diğerleri, s.61.

Vergi Usul Kanunu 171. Maddede belirtildiği üzere; Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması açısından aşağıdaki amaçları sağlayacak şekilde tutarlar:

- ❖ Mükellefin vergiyle alakalı servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
- ❖ Vergiyle alakalı faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
- ❖ Vergiyle alakalı muameleleri belli etmek;
- ❖ Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
- ❖ Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü kişilerin vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu 172. Maddede gerçek ve tüzel defter tutacak kişiler sıralanmıştır.

- ❖ Ticaret ve sanat erbabı;
- ❖ Ticaret şirketleri;
- ❖ İktisadi kamu müesseseleri;
- ❖ Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
- ❖ Serbest meslek erbabı;
- ❖ Çiftçiler.

2.4.1. Vergi Usul Kanunu Gereği Tutulması Gereken Defterler

Vergi Usul Kanunu 176. Maddede tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmaktadır. Buna göre;

- ❖ I. sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre,
- ❖ II. sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre,

defter tutarlar.

Birinci sınıf tüccar Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinde, ikinci sınıf tüccarlar ise aynı yasanın 178. maddesinde tanımlanmıştır. Bu tanımlara göre, ciroları

yüksek büyük tacirlerle ticaret şirketleri birinci sınıf tüccar, işlemleri az ve büyük iş yapmayan ticaret erbabı ise ikinci sınıf tüccar grubuna girmektedir.¹¹²

İşletme hesabına göre tutulacak defterler Vergi Usul Kanunu 193. maddede sadece ‘‘İşletme Hesabı Defteri’’ olarak açıklanmıştır. Aynı kanunun 194. maddesinde İşletme Hesabı defterinin içeriği açıklanmıştır. Buna göre; defterin sol tarafını gider, sağ tarafını hâsılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına, satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan tutarlar ve işletme ile alakalı diğer tüm giderler yazılır. Hâsılat kısmına ise satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar yazılır.

Bilanço esasına göre tutulacak defterler Vergi Usul Kanunu 182. maddede sıralanmıştır. Bunlar;

- **Yevmiye Defteri:** Kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde düzenli bir biçimde yazıldığı defterdir.¹¹³
- **Defteri Kebir:** Yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.¹¹⁴
- **Envanter Defteri:** İşe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kayıt olunur.¹¹⁵

2.4.2. Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği Gereğince Tutulması Gereken Defterler

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği 1. maddede yönetmeliğin kapsamı tanımlanmıştır. Bu kapsama göre; Devlet ve kuruluşları, Katma Bütçeli Daireler, İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Kamu İktisadi Kuruluşları ve tüm Kamu Kuruluşlarıncı Yaptırılan her türlü yapı, tesis, onarım, bakım, imalat, ameliyat, etüt ve proje işlerinin kontrolü bu Yönetmelik koşullarına göre yapılır.

¹¹² Cömert ve İbiş, s.20.

¹¹³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde 183.

¹¹⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde 184.

¹¹⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 1961, Madde 185.

Bu yönetmeliğe göre tutulması gereken defterler açıklamaları ile birlikte aşağıda sıralanmıştır.

- **Şantiye Defteri:** Her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişini, gelişmesini, çıkan engelleri, şantiyeye göre ihzarat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarını fatura, tarih ve No'su ile sözleşme gereğince yüklenicinin iş başından bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığını, müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçlarını işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarını, üst kademedeki gelenlerin ziyaretlerini ve konuşularak karar verilen hususları ile birlikte imza eder.¹¹⁶
- **Röleve Defteri:** Bu defter ataşmanın esasını teşkil eder. Başka deyişle, ataşmana geçirilecek olan imalat ve yerinde ölçüleme işlemleri bitirildikten sonra sürveyanlar tarafından varılan sonuçlar basit krokileri ile birlikte röleve defterine kaydedilir. Daha sonra bu kroki ve ölçüler, ataşman veya kesin hesap metraj cetvellerine geçirilip hesapları yapılır.¹¹⁷
- **Ataşman Defteri:** Röleve defterine kayıt edilen işlerden, plan ve projelerinde ölçülerin tahkik ve kontrolü mümkün olmayan işler ataşman defterine geçirilir. Ayrıca, sözleşme eki şartnamelere göre zamanında tutulması gereken, tartı, yerinde ölçü, saptama ve benzeri diğer tutanaklar, tarihleriyle birlikte kapsadıkları konular da belirtilerek ataşmana geçirilir.¹¹⁸
- **Yeşil Defter:** Yüklenicilerin yaptığı işlerin değerini hesaplamak için yapılan işlerin ölçülme ve hesaplarının yazılması amacıyla kullanılan defterdir.¹¹⁹
- **Sürveyan Defteri:** İşin adı, yeri, keşif bedeli ve sürveyanın kimliğinin ilk sayfasında yazılı olduğu, A4 standart ebatlarında, sürveyan tarafından

¹¹⁶ Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği, 1979, Madde 10.

¹¹⁷ Öcal ve Diğerleri, s.87.

¹¹⁸ Şenlik, s.43.

¹¹⁹ Babuşcu ve Diğerleri, s.518.

günlük olarak tutulan bu deftere yapım içinde çalışılan mahal, yapılan inşa işleri, inşaata o gün gelen araç gereçler ve işyerinde o gün bulunan makineler kaydedilir.¹²⁰

- **Puantaj Defteri:** Şantiyede çalışan her türlü görevlinin bir aylık mesai hareketlerini içeren ve onlara ödenen aylık ya da ücrete esas teşkil eden defterdir. Puantaj defterine taşıt ve makinelerin çalışma süreleri de kaydedilmektedir.¹²¹

2.5.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir örnek olmasına karşın vergi kanunlarımızca özel bir düzenlemeye tabi tutulmamıştır. Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin vergilendirilmesine ilişkin özel bir düzenleme, kanun maddesi ve tebliğ olmamasından dolayı vergilendirme genel hükümlere göre yapılmaktadır. Maliye Bakanlığının bu durum ile ilgili yayınlamış olduğu özgelgeler ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bir takım açıklamalar yetersiz kalmaktadır.

Vergi kanunlarında bulunan bu eksiklikten dolayı sözleşme tarafları vergileme hususunda nasıl bir yol izleyecekleri noktasında çelişki yaşayabilmektedir. Bu çelişkinin yanı sıra sözleşmeden doğan haklar ile vergi mükellefi olan yüklenici veya arsa sahibi, vergi idaresi ile de anlaşmazlık yaşayabilmekte ve bu anlaşmazlığın çözümü için yargıya başvurmaktadır. Ancak uygulamada vergi idaresi ile yargı fikir birliğinde olduğu kadar tamamen aykırı görüşleri de benimsemektedir. Bundan dolayı arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin vergileme kısmı için, özel bir düzenleme gerekmektedir.

Vergiyi doğuran olay, vergi mükelleflerinin çeşitli vergi konularıyla ilişki kurması ile ortaya çıkmaktadır. Vergi, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu zamanda yürürlükte olan kanun hükümlerine göre tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.¹²²

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Ticari Kazanca ait hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak yıllara yaygın inşaat

¹²⁰ Öcal ve Diğerleri, s.91.

¹²¹ Babuşcu ve Diğerleri, s.518.

¹²² Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku**, 38. Basım, Ankara: Savaş Yayınevi, 2016, s.58.

ve onarım işleri sahip oldukları birtakım özellikler sebebiyle genel hükümler dışında özel bir vergileme rejimi ile düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde düzenlenen, birden fazla takvim yılını aşan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, işin bitiminde tespit edilir ve tamamı o yılın kazancı kabul edilerek izleyen yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar beyan edilir. Bunlara ek olarak bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi çerçevesinde özel hükümlere göre vergilendirilmesi için üç koşulun birlikte sağlanması gerekmektedir. Bunlar;¹²³

- ❖ Faaliyet konusu iş, inşaat ve onarım faaliyeti olmalıdır.
- ❖ İnşaat ve onarım faaliyeti, başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.
- ❖ İnşaat ve onarım faaliyeti, birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri çerçevesinde özel hükümlere göre vergilendirilmesi hususunda doktrin ve uygulamada bir takım ihtilaflar bulunmaktadır. Çoğunluğun katıldığı bizimde savunduğumuz görüş, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri çerçevesinde özel vergilendirme hükümlerine tabi olmadığıdır.

Yüklenicinin kendi nam ve hesabına inşaat yaparak veya arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi kapsamında elde ettiği bağımsız bölümleri satması ile inşaatın taahhüt şeklinde bir başkası hesabına yapılması arasında hukuki ve mali yönden farklılık bulunmaktadır. Benzerlik sadece her iki yapıda da inşaat söz konusu olmasıdır. Ayrıca bir faaliyetin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına girmesi için faaliyetin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması gerekmektedir. Oysa arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde, inşa edilen bağımsız bölümler taşınmaz sahibi ve yüklenici

¹²³ Ali Çelikkaya, "Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2003, C.8, S.3, <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/195004> (E.T 4 Nisan 2017),_s.28. ; Tuncel Atabey, "Gelir Vergisi Rehberi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2014, S.306, <http://www.geliruzmani.com/dosya/pratik-bilgiler/VSD.2014.Gelir.Vergisi.Rehberi.pdf> (E.T. 20 Eylül 2017), s.45-46.

arasında paylaşılmakta; inşaatın bitiminde taşınmaz sahibi yükleniciye arsa, yüklenici ise taşınmaz sahibine bağımsız bölüm yahut bölümler teslim etmiş olmaktadır.¹²⁴

Arsa payı karşılığı inşaat işlerine ait vergilendirme bu bölümde; gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından tarafların borç, yükümlülük ve hükümleri değerlendirilecektir. Ayrıca vergilendirme kapsamında taraflara ait diğer vergi ve harçlar incelenecektir.

2.5.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Gelir Vergisi Kanunu 1. maddede geliri; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlamaktadır. Kanunun ikinci maddesinde ise gelirin unsurları sıralanmıştır. Bunlar;¹²⁵

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Gelir Vergisi Kanunu, gelirin genel bir tanımını yapmış olmakla birlikte, bu kavramın özelliklerini de belirtmiştir. Bu özellikle gelir kavramının saptanmasında uyulacak genel ilkeleri göstermektedir. Bu ilkeler,¹²⁶

- Gelir, gerçek kişinin elde ettiği değerlerdir.
- Gelir yıllıktır.
- Gelir gerçektir.
- Gelir safidir.

¹²⁴ Kızılot, s.327,339.

¹²⁵ Nihat Edizdoğan ve A. Niyazi Özker, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Ekin Kitabevi, 2003, s.17. ; Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi**, 37. Basım, Ankara: Savaş Yayınevi, 2016, s.14.

¹²⁶ Edizdoğan ve Özker, s.19.

- Gelir elde edilmiş olmalıdır.
- Gelir genel toplamdır.

2.5.1.1. Arsa Sahibinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Bütün vergi türleri için vergiyi doğuran olayın bilinmesi, doğru tespit edilmesi, yapılan ve yapılacak olan iş ve işlemlerin Anayasaya ve vergi hukukuna uygun olarak tesis edilmesi bakımından büyük bir önemlilik arz eder. Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesinde geliri tanımlarken vergiyi doğuran olay unsurunu ‘’elde etme’’ kavramına bağlamış bulunmaktadır.¹²⁷

Arsa sahibinin gelir vergisi karşısındaki durumu incelendiğinde Gelir Vergisi Kanunu’nda iki ayrı madde göze çarpmaktadır. Bunlardan birincisi, GVK’nın ticari kazançlarla ilgili 37. maddesinin (4) nolu bendidir. Bu bende göre; ‘’Gayrimenkul alım, satım ve inşaa işleriyle sürekli olarak uğraşanların bu işlerinden’’ elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak nitelendirilmekte ve bu hükümlere göre vergilendirilme yapılmaktadır.¹²⁸ Diğer madde ise, GVK’ya 4783 sayılı kanunla 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen, mükerrer 80. maddedir. Maddeye göre; ‘’iktisap biçimi nasıl olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler muaf) yetmişinci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tâbi çiftçilerin ziraâ istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dâhil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar’’ değer artışı kazancı olarak nitelendirilmektedir.¹²⁹

‘’Elden çıkarma’’ deyimini ise, GVK mükerrer 80. maddesinde yazılı mal ve hakların (gayrimenkul) satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ve ticari şirketlere sermaye olarak dâhil edilmesini ifade eder, şeklinde açıklanmıştır.¹³⁰

¹²⁷ Kemal Çağlar, **Gayrimenkul Alım Satımı ile Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi**, 1. Basım, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.10-11.

¹²⁸ Kızılot, s.416,417.

¹²⁹ Tozoğlu, s.51.

¹³⁰ Kızılot, s.417.

Gayrimenkullerin alım satımı ve inşa işleriyle ilgili kazançların ticari kazanç sayılabilmesi için, bu işlerle “devamlı olarak uğraşılması” ölçütüne yer verilmiştir. Değer artış kazançları ise, bu tür işlerin sürekli ve mutlak meslek halinde yapmayanların elde ettikleri kazançlar olarak ifade edilmiştir. Gayrimenkulün alım satımından ve inşa işlerinden doğan kazancın, “değer artış kazancı” olarak vergilendirilmesi için ana şart, bu kazançlarda süreklilik unsurunun olmamasıdır.¹³¹

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi taraflarının vergilendirme durumları incelendiğinde arsa sahibinin gelir vergisi karşısındaki durumu vergi kanununda belirtilen bazı durumlarda kısmen veya tamamen vergi dışı kalmaktadır. Aşağıda bu durumlar açıklanacaktır.

Arsa sahibinin arsa payını yükleniciye devir ettiğinde arsa sahibinin elde ettiği gelir, değer artış kazancı olarak kabul edildiği durumda “iktisap şekli”, “elde tutma süresi” ve “elde edilen kazancın tutarı”na bağlı olarak kısmen veya tamamen vergi dışı kalma halleri ortaya çıkmaktadır.¹³² İvazsız olarak miras veya bağışlama gibi sebeplerle iktisap edilen gayrimenkuller kanunda belirtilen elde tutma süresi içinde dahi olsa satılması durumunda ortaya çıkan değer artışı vergiye tabi tutulmaz.¹³³ Gayrimenkulün iktisap tarihi ile elden çıkarma tarihi arasındaki fark 5 yılı aştığında, bu gayrimenkulün devir işleminden elde edilen gelir değer artış kazancı sayılmayacak ve vergiye tabi olmayacaktır.¹³⁴ Gayrimenkulün devrinden bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirin 11.000,00 TL¹³⁵ tutarındaki kısmı vergiden muaf tutulmuştur. (GVK mükerrer madde 80) Bu hüküm gereğince arsa sahibinin devir ettiği arsa payından elde ettiği gelir bu miktardan düşük ise vergilendirme söz konusu olmayacaktır.¹³⁶

Arsa sahiplerinin yükleniciden arsa payı karşılığında almış oldukları bağımsız bölümleri satma durumundaki vergilendirmede iktisap tarihi olarak hangi tarihin değer artış kazancı olarak ele alınacağı ihtilafli ve önemli bir konudur.

¹³¹ Turut, s.209,210,211,212.

¹³² Turut, s.223.

¹³³ Tozoğlu, s.57.

¹³⁴ Turut, s.225.

¹³⁵ 296 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1.1.2017 tarihinden itibaren belirlenen tutardır.

¹³⁶ Tozoğlu, s.58.

Gelir İdaresi Başkanlığının çıkarmış olduğu sirkülerde (25.03.2011 tarihli 76 No'lu) doktrin ve uygulamada ağırlıklı fikir birliğinde bulunulan ve bizimde katıldığımız görüş iktisap tarihinin belirlenmesinde arsanın devir tarihi değil bağımsız bölümlerin teslim tarihinin esas alınarak hesaplanması gerekir.¹³⁷ İktisap tarihlerinin belirlenmesinin ardından gayrimenkulün satışı ile ilgili yukarıdaki açıklamalar dikkate alınmalıdır. Bunlar kısaca, iktisap tarihinden başlayarak 5 yıl içerisinde elden çıkarılması ve gayrimenkulün satışından kazanılan gelirin, faaliyetin sürekliliği göz önünde bulundurularak, değer artış kazancı veya ticari kazanç olarak değerlendirilmesidir.

2.5.1.2. Yüklenicinin Gelir Vergisi Karşısındaki Durumu

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin taraflarından olan yüklenicinin gelir vergisi karşısındaki durumu ele alındığında doktrin ve uygulamada farklı yaklaşımlar bulunmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı yayınladığı özgelgeler ve tebliğlerde (16.12.1988 tarihli 30 Seri No'lu KDV Tebliği) yüklenicinin vergilendirilmesini ele alırken arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesini trampa olarak kabul etmektedir. Bu durumda yüklenicinin sözleşme gereği yapmış olduğu bağımsız bölümleri taşınmaz sahibine teslim etmesi bir satış işlemi olarak değerlendirilmektedir. Konunun incelenmesinde Gelir İdaresi Başkanlığının kabul ettiği trampa görüşü etrafında açıklamalar yapılacaktır.

Yüklenicinin inşa ettiği bağımsız bölümleri arsa sahibine devir etmesi esnasında vergilendirme söz konusu olacağı gibi yüklenicinin sözleşme gereği elde ettiği bağımsız bölümleri üçüncü kişilere satması durumunda da vergilendirme söz konusu olacaktır. Ayrıca yüklenicinin yürütmüş olduğu inşa faaliyetini ticari bir organizasyon içerisinde ve sürekli yapma durumunda elde ettikleri kazançta ticari kazanç olarak kabul edilecektir.

Yüklenici açısından vergi borcu, bağımsız bölümlerin arsa sahibi adına tescili ile doğmaktadır. Fakat uygulamada resmi tescil olmaksızın tarafların kendi aralarında taşınmaz devri yaptıkları da bilinmektedir. Bundan dolayı önemli olan tasarruf

¹³⁷ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.25.

hakkının devir edilmesidir. Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi çerçevesinde müteahhit tarafından taşınmaz sahibine bağımsız bölümlerin tasarruf hakkı tescilden önce verildiği takdirde vergiyi doğuran olay bu tarihe vuku bulmuş olacaktır.¹³⁸

Yüklenici tarafından inşa edilip arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümlerin hangi matrah üzerinden vergilendirilmesi gerektiği vergi idaresi tarafından çıkarılan muktezalara ile yorumlanmıştır. İdare bazı muktezalarda yüklenicinin arsa sahibine teslim edeceği bağımsız bölümlerde emsal bedel üzerinden fatura tanzim edilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiş, satış hâsılatı olarak da emsal bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın bağımsız bölümlerin satış kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiğini savunmuştur. Bunun yanı sıra vergi idaresinin farklı muktezalarda yansıttığı bir başka görüşü ise, yüklenici tarafından taşınmaz sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için “maliyet bedeli” üzerinden fatura düzenlenmesi yönünde görüş belirtmiştir. Böylece arsa sahibinin yükleniciye inşa ettiği bağımsız bölümlerin teslimi esnasında yüklenici için kazanç doğmayacaktır. Maliyet bedeli görüşünde maliyetin tespiti için, yüklenicinin kendisinde kalan bağımsız bölümler açısından arsaya ilişkin maliyet bedeli ile inşaatın yapımı için gereken (çimento, demir, kiremit, işçilik vs.) tüm giderlerin toplamından oluşmaktadır.¹³⁹ Vergi Usul Kanunu (V.U.K.) 262. maddesinde maliyet bedeli tanımını yapmıştır. Buna göre, “iktisadi kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması sebebiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.”¹⁴⁰

Yüklenicinin arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi gereği uhdesinde kalan bağımsız bölümlerin satışı ile ilgili olarak yapılan faaliyet devamlı olarak yürütülüyor ise gelir, “diğer kazanç ve iratlar” başlığı altında değerlendirilecektir. Eğer yapılan faaliyet devamlı olarak yürütülüyorsa elde edilen gelir “ticari kazanç” olarak vergilendirilecektir. Burada temel ölçüt yapılan satış faaliyetinden elde edilen gelirin süreklilik arz edip etmemesidir.

¹³⁸ Tozoğlu, s.75.

¹³⁹ Turut, s.278,279. ; Tozoğlu, s.76,77.

¹⁴⁰ Ferhat Fahrhan, **Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2016, s.105.

Son olarak yüklenicinin inşaat devam ederken üçüncü kişilere yaptığı satışların vergilendirilmesi bulunmaktadır. İnşaat devam ederken topraktan yapılan bağımsız bölüm satışları, vergi idaresi tarafından avans olarak değerlendirilmektedir. İnşaat faaliyetinde vergiyi doğuran olay inşaatın fiilinden bitmesi, tapu devrinin yapılması ya da tasarruf hakkının devri ile gerçekleşmektedir. Dolayısıyla satış yapılmış olmalı ve işin de tamamlanmış olması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır.¹⁴¹

2.5.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Gelir üzerinden alınan vergilerden ‘Kurumlar Vergisi’, ülkemizde 03.06.1949 tarihinde 5422 sayılı yasayla kabul edilmiştir. Gelir üzerinden alınan vergilerin ikincisi olan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisinden sonra en önemli vergi dilimlerinden birini oluşturmuş ve kurumların gerçek kişilerden ayrı olarak vergilendirilmesi amacı güdülmüştür. Bir sermaye vergisi olarak da nitelendirilen kurumlar vergisinin konusu, sermaye şirketleri niteliğindeki tüm kurum ve kuruluşların sermaye değerlerine bağlı olarak elde ettikleri tüm kazançları oluşturmaktadır.¹⁴²

Kurumlar Vergisi Kanunu madde 1’de açıklanan ilgili kurumların kazançları üzerinden alınan vergi, Kurumlar vergisidir. Bunlar;¹⁴³

- ❖ Sermaye şirketleri,
- ❖ Kooperatifler,
- ❖ İktisadi kamu kuruluşları,
- ❖ Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler,
- ❖ İş ortaklıklarıdır.

2.5.2.1. Arsa Sahibinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Arsa sahibinin Kurumlar Vergisi Kanunu’nun ilk maddesinde açıklanan kurumlardan olması durumunda elde ettiği kazanç kurumlar vergisi hükümlerine göre

¹⁴¹ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.32.

¹⁴² Edizdoğan ve Özker, s.205.

¹⁴³ Hamza Koçakoğlu, **Uygulamalı Vergi Hukuku**, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.229.

vergilendirilmektedir. Bu bölümde arsa sahibinin kurumlar vergisi karşısındaki durumunun özellikli noktaları ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

Arsa sahibinin kooperatif olduğu durumda Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bulunan hükümler gereği vergilendirmede muafiyet ve istisnalar bulunmaktadır. 5520 Kanun numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinin k bendinde *“Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri muaf olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve yalnız ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait taşınmazlarını arsa payı karşılığı yapım faaliyetine dahil ederek her bir hisse için bir iş yeri veya daire elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve koşullara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat faaliyetlerini kısmen yahut tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun on üçüncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.”* kurumlar vergisinden istisna ve hariç tutulmuştur.

Konut yapı kooperatiflerinin 5520 sayılı kanundaki koşullara uymak suretiyle yüklenicilerle arsa payı karşılığı yapmış oldukları inşaat yapım işlerinden elde etmiş oldukları bağımsız bölüm ve bölümler ortak dışı işlem sayılmayacağından, bu işlemden dolayı kurumlar vergisi muafiyeti etkilenmez.¹⁴⁴

2.5.2.2. Yüklenicinin Kurumlar Vergisi Karşısındaki Durumu

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde yüklenicinin gelir vergisi açısından yükümlülüğü değerlendirilirken yapılan tespitler yüklenicinin kurumlar vergisi yükümlülüğü açısından da geçerlidir. Yüklenicinin Kurumlar Vergisi Kanunu'nda

¹⁴⁴ Gültekin Gürçay, **İnşaat Muhasebesi**, İstanbul: Çatı Yayıncılık, 2015, s.142.

sayılan mükelleflerden olması durumunda elde ettiği kazançlar kurumlar vergisine tabi olacaktır.¹⁴⁵

Arsa sahibinin kooperatif olduğu durumlarda Kurumlar Vergisi Kanunu 4. Maddesine göre vergilendirmede birtakım istisna ve muafiyet bulunmaktaydı. Aynı durum Kanunun 4. maddesinde yüklenicinin kooperatif olması halinde de belirli şartların taşınması ile vergilendirmede istisna ve muafiyet bulunmaktadır.

Kooperatifin arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi kapsamında taşınmaz sahibi ile anlaşarak arsanın mülkiyetini kooperatif tüzel kişiliği adına kayıt ettirmesi ve inşaat ruhsatını da kooperatif adına alması durumunda diğer şartların da gerçekleşmesi ile birlikte kurumlar vergisi muafiyeti söz konusu olacaktır. Muafiyetin oluşabilmesi için önemli olan arsanın kooperatif tüzel kişiliğine ait olması ve yapı ruhsatının da kooperatif adına kayıtlı olması gerekmektedir.¹⁴⁶

2.5.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Katma Değer Vergisi (KDV) Karşısındaki Durumu

KDV, harcamalar üzerinden alınan vergilerin en gelişmiş ve modern türüdür. KDV ödenmesi, üretim ve dağıtım zincirinin her bir safhasında ve mamulün bu safhalarda kazandığı katma değere göre parça parça yapılan bir muamele vergisi türüdür.¹⁴⁷ 3065 Kanun numaralı KDV Kanunu 1. maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler sıralanmıştır. Buna göre; ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, her türlü mal ve hizmet ithalatı, diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesine ilişkin gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından özel bir yasal düzenleme bulunmaması durumu katma değer vergisi için de geçerlidir. Bu konuyla ilişkili olabilecek sadece 30 seri nolu KDV Genel Tebliği ile 60 seri nolu KDV Sirküleri bulunmaktadır. Ancak arsa payı karşılığı inşaat işinin karmaşık yapısının bulunmasından dolayı katma değer vergisi konusunda gerekli yasal

¹⁴⁵ Tozoğlu, s.86.

¹⁴⁶ Tozoğlu, s.86,87.

¹⁴⁷ Edizdoğan ve Özker, s.303.

düzenlemenin eksik ve yetersiz olmasından dolayı çeşitli ihtilaflar ve uyuşmazlıklar bulunmaktadır.

60 seri No.lu Katma Değer Vergisi sirkülerine göre, arsa payı karşılığı yapım işlerinde vergiyi oluşturan olay, yüklenicinin taşınmaz karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız bölümleri taşınmaz sahibine teslim etmesi ile vuku bulmaktadır. Bu tarih itibari ile arsa açısından da vergiyi oluşturan olay doğmaktadır. Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız bölümlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi durumunda da vergiyi oluşturan olay meydana gelmiş olmaktadır.¹⁴⁸

30 seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde arsa sahibi tarafından yükleniciye arsa teslimi ve yüklenici tarafından taşınmaz sahibine bağımsız bölüm teslimi ele alınmıştır. Bu tebliğe göre, arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının alışılmış bir davranış ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi durumunda, konut veya işyeri karşılığı yükleniciye yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir. Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, geçici bir faaliyet olarak arsasını daire veya işleri karşılığında yükleniciye tesliminde vergi uygulanmayacaktır.

30 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde yüklenici tarafından taşınmaz sahibine bağımsız bölüm teslimine ilişkin KDV Kanununun geçici 8. maddesi uyarınca, 150 m²'ye kadar konutların teslimi 31.12.1992 tarihine kadar KDV'den istisna tutulmuştur. Söz konusu istisna uygulaması ile ilgili olarak dokuz Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmıştır. Buna göre, yüklenici tarafından taşınmaz sahibine, arsanın karşılığı olarak inşa edilen 150 m²'ye kadar konut teslimlerine KDV uygulanmayacaktır. Yüklenici tarafından taşınmaz sahibine yapılan işyeri veya 150 m²'den büyük konut teslimlerinde ise emsal bedel üzerinden KDV uygulanacaktır. Yüklenici tarafından taşınmaz sahibine teslim edilen 150 m²'ye kadar konutlar dolayısıyla yüklenilen KDV indirilemeyecek, bu vergiler gider veya maliyet

¹⁴⁸ Şenlik, s.247.

unsuru olarak hesaplanabilecektir. Ancak yüklenilen vergilerden, işyeri veya 150 m2'den büyük konutlara isabet eden kısım indirim konusu yapılabilecektir.

30.12.2007 tarihli 26742 sayılı resmi gazete de yayımlanan 2007/13033 sayılı kararnamenin ek-I 11. Maddesine göre net alanı 150 m2'ye kadar konutlar için KDV oranı %1 olarak belirlenmiştir. Yüklenici açısından net alanı 150 m2'ye kadar olan konutlar için KDV oranı %1, net alanı 150 m2 üzerindeki konutlar ve işyerleri için KDV oranı %18'dir. 28515 sayılı 01.01.2013 tarihli resmi gazete de yapılan değişiklik ile 01.01.2013 tarihinden sonra ruhsat almış binalar için; Metrekare Emlak vergi değeri 500,00 TL – 999,00 TL arası yapılar için KDV oranı %8, 1.000,00 TL ve üzeri için KDV %18 olarak uygulanmıştır.¹⁴⁹

2016/9153 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/13033 sayılı Karar'a geçici olarak 2. Madde eklenerek net kullanım alanı 150 m2 üstü olan konut teslimlerinin KDV oranı 08.09.2016 ile 31.3.2017 tarihleri arasında %18'den %8'e indirilmiştir. 31.03.2017 tarihinde nihayete eren bu süre, 03.02.2017 tarihli 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %8 oranlı KDV uygulama süresi 30.09.2017 tarihine kadar uzatılmıştır. Böylece 08.09.2016 ile 30.09.2017 tarihi arasında net kullanım alanı 150 m2 üstü olan konut teslimlerinin KDV oranında 10 puanlık bir indirim yapılmıştır.

03.02.2017 tarihli 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile, yapı ruhsatı 01.01.2017 tarihinden sonra alınan konut yapımı projeleri ile kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından ihalesi 01.01.2017 tarihinden itibaren yapılan konut inşaatı projelerinde; 1.000,00 TL ile 2.000,00 TL arasında olan konutların tesliminde uygulanacak Katma Değer Vergisi oranı %8, 2.000,00 TL üzerinde olan konutların tesliminde uygulanacak KDV oranı %18 şeklinde olmuştur. Fakat yukarıda açıkladığımız 08.09.2016 ile 30.09.2017 tarihleri arasında istisnai olarak uygulanan %8 KDV oranı hariçtir.

¹⁴⁹ Özgür Çatıkkaş ve Cafer Şuekinici, **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s.18.

16.05.2012 tarihli 6306 sayılı Afet Riski altındaki alanların yıkılıp yeniden yapılması hakkındaki Kentsel Dönüşüm kanunu kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerlerdeki konutların tesliminde uygulanacak Katma Değer Vergisi oranı %1 şeklindedir.

2.5.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Diğer Vergi ve Harçlar Karşısındaki Durumu

Arsa payı karşılığı yapılan inşaat yapım işlerinde tarafların gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi dışında üstlenmesi gereken birtakım vergi, harç ile ödemesi gereken pul ve ücretler bulunmaktadır. Bu yükümlülükler niteliklerine göre, vergi idarelerine, belediyelere ve resmi idarelere ödenmektedir.

Çalışmamızın bu kısmında arsa payı karşılığı inşaat işlerinde tarafların emlak vergisi ve damga vergisi karşısındaki durumu ele alınacak ve tarafların ödemesi gereken harçlar ve belediye gelirleri üzerinde durulacaktır.

2.5.4.1. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Emlak Vergisi Karşısındaki Durumu

Emlak vergisi arazi, arsa ve binalar için ödenen vergidir. Emlak vergisi iki ayrı türe ayrılmıştır. Bunlar bina vergisi ve arsa vergisidir. Emlak vergisi ikiye ayrılmış olsa da özdeşleşmiş olduğu birçok ortak konu bulunmaktadır. Tapusu olan taşınmazlarda tapu kimin adına ise o kişi emlak vergisi ödemek ile mükelleftir. Tapusu olmayan taşınmazlarda ise emlak vergisi, noterde düzenlenen senedin ya da sözleşmenin imzalandığı gün oluşmaktadır. Miras yolu ile taşınmazın üzerinde hak sahibi olan kişilerde emlak vergisi mükellefliği ölümün meydana geldiği tarihte başlar.¹⁵⁰

Emlak vergisi 1319 Kanun numaralı Emlak Vergisi Kanunu ile ele alınmıştır. Kanunun birinci kısmında bina vergisi açıklanmıştır. Buna göre, *“Türkiye hudutları içerisinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir.”* denilmiştir. Kanuna göre bina tabiri; *“Yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsar. Bu kanun uygulanmasında Vergi Usul*

¹⁵⁰ Emlak Vergisi, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/emlak-vergisi> (1 Ekim 2017)

Kanununda yazılı bina müteemmimleri de bina ile birlikte nazara alınır.’’ olarak tanımlanmıştır. Kanununun 3. maddesine göre; bina vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder.

Bina vergisinin matrahı binanın vergi değeridir. Vergi değeri, Emlak Vergisi Kanunu’na göre belirlenir. Yeni inşa edilen binaların vergisi, arsanın veya arsa payının vergisinden az olamaz.¹⁵¹

Emlak Vergisi Kanunu 12. maddede arazi vergisi ile ilgili yer alan açıklamalara göre; *Türkiye hudutları içerisinde var olan arsa ve araziler Emlak Vergisi Kanunu’na göre Arazi Vergisine tabidir. Belediye hudutları içerisinde belediyece parsellenmiş arazi arsa sayılır. Belediye hudutları içerisinde veya dışarısında bulunan parsellenmemiş araziden hangilerinin bu kanuna göre arsa sayılacağı Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenir. Aksi bir hüküm bulunmadıkça bu kanunun diğer maddelerinde bulunan arazi tabiri arsaları da kapsar. Arazi vergisini, arazinin maliki, bulunuyorsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de mevcut değilse araziye malik gibi tasarruf edenler öder. Araziye paylı mülkiyeti olanlar ise, hisseleri oranında mükellefler. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden birlikte yükümlü olurlar.*

Arsa payı karşılığı yapım işi yapan işletmeler çeşitli nedenlerle emlak vergisinin muhatabı olurlar. Taşınmaz sahipleri ile yapılan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi ile genellikle yapılacak arsanın emlak vergilerinin ödenmesi yükümlülüğü yükleniciye bırakılır ve bu vergileri arsa sahibi adına yüklenici öder.¹⁵²

İnşaat aşamasında veya inşaat sona erdiğinde sözleşmeye istinaden yüklenicinin devir aldığı arsa payları nedeniyle de emlak vergisi yükümlülüğü doğmaktadır. Bu kapsamda yüklenicinin emlak vergisi yükümlülüğü satışın gerçekleştiği tarihi takip eden bütçe yılından itibaren işlemeye başlar. Devrin gerçekleştiği yıla ilişkin emlak vergisi yükümlülüğü arsa sahibindedir. Yüklenici emlak vergisi beyannamesini, devir işleminin gerçekleştiği yıl vermek mecburiyetindedir.

¹⁵¹ Tozoğlu, s.104.

¹⁵² Gürçay, s.154.

Devir işlemi bütçe yılının son üç ay içinde gerçekleşmesi durumunda emlak vergisi beyannamesi de üç ay içinde verilmelidir.¹⁵³

Satışı yapılan taşınmazın, satışın yapıldığı yıl ile geçmiş yıllara ait ödenmemiş emlak vergisinin ödenmesinden, satan ile alan müteselsilen sorumludur. Satın alanın rücu hakkı saklıdır. Tapu daireleri satış işlemlerini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar ilgili belediyeye bildirirler.¹⁵⁴

Emlak vergisinde beyanname verme sorumluluğu bulunmamaktadır. Fakat vergi değerini etkileyen durumlarda (mükellefin değişmesi, arsa ve arazinin ifraz ve tevhidî vb.) bu olayın gerçekleştiği bütçe yılı sonuna kadar; bu durum yılın son üç ay içinde gerçekleşmiş ise üç ay içinde bağlı bulunduğu belediyeye bildirimde bulunulması gerekir. Emlak vergisinin ödemesi ise iki taksitte yapılır. İlk taksit; Mart, Nisan, Mayıs aylarınca 2. taksit ise; Kasım ayında ödenir.¹⁵⁵

2.5.4.2. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Damga Vergisi Karşısındaki Durumu

Damga Vergisi, 488 kanun numaralı “Damga Vergisi Kanunu” ile ele alınmıştır. Kanunun birinci maddesinde damga vergisinin konusu açıklanmıştır. Buna göre kanuna ekli (1) sayılı tabloda belirtilen kâğıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kâğıtlar terimi, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle oluşturulan ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde düzenlenen belgeleri ifade etmektedir.

Damga Vergisi Kanununun 3. maddesinde mükelleften bahsedilmiştir. Buna göre Damga Vergisinin mükellefi kâğıtları imza altına alanlardır. Resmi dairelerle, şahıslar arasındaki işlemlere ait kâğıtların Damga Vergisini şahıslar öder.

¹⁵³ Tozoğlu, s.105.

¹⁵⁴ Gürçay, s.155.

¹⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/bevannameverme_odeme.pdf (1 Ekim 2017), s.3.

Damga vergisinin hesaplanmasında nispet için, kâğıdın Damga Vergisi Kanunu'nun ekli (1) sayılı tabloda yazılı nispet veya miktarlar dikkate alınır.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmeleri resmi şekilde yapılması gereken bir sözleşme olup sözleşmenin noterde düzenlenme şeklinde oluşturulması gerekir. Bu durumlarda yapılan sözleşmelerin, damga vergisi noter tarafından tahsil edilmektedir. Uygulamada tarafların kendi aralarında imzaladıkları sözleşmelerde bulunmaktadır. Bu şekilde düzenlenen sözleşmeler hukuken geçerli olmasalar dahi bu sözleşmeye ilişkin tarafların yükümlülüklerini yerine getirmeleri durumunda sözleşmenin geçersizliğini ileri sürmek iyi niyet kurallarına aykırı kabul edilmiştir. Tarafların bu şekilde kendi aralarında hazırladıkları sözleşmelerin damga vergisi makbuz karşılığı vergi idarelerine ödenmelidir.¹⁵⁶

Tarafların kendi aralarında imzaladıkları arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde damga vergisi tutarı hesaplaması, inşaat için tahsis edilmiş arsanın toplam değeri ile arsa sahibi tarafından yükleniciye devir edilecek bölümün değerine, taşınmaz sahibi tarafından yükleniciye ödenecek tutarın ilave edilmesi sonucu bulunacak değerden yüksek olanı üzerinden nispi harç ve damga vergisi tahsil edilmesi gerekmektedir.¹⁵⁷

Damga Vergisi'ne tabi olan kâğıdın düzenlendiği tarihi takip eden on beş gün içerisinde beyanname verilmesi gerekir. Beyanname verilen Damga Vergisi'nin ödemesi ise beyanname verme süresi içinde ödenmelidir.

2.5.4.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde Sözleşme Taraflarının Harçlar ve Belediye Gelirleri Karşısındaki Durumu

Harçlar, teorik olarak vergi karakteri taşımayan bir kamu alacağı niteliğindedir. Harcı oluşturan olay, yapılan bir kamu hizmeti olup, bir hizmetin harca konu olabilmesi için; kişinin bir kamu kurumundan yararlanması, kişiye kamu eliyle özel bir yarar sağlanması ya da kamu idaresinin ferdin bir işi ile uğraşması gerekir. Harçlar, bazı

¹⁵⁶ Tozoğlu, s.106, 107.

¹⁵⁷ Tozoğlu, s.107.

kamu hizmetlerinden yararlanan kimselerin belli bir ölçüde bu hizmetlerin maliyetine katlanmaları amacıyla ya da kişilerin bazı işlemleri yapmaları sırasında konulan ve zor şartlara dayanan mali sorumluluklardır.¹⁵⁸

Ülkemizde harçlar konusu 492 kanun numaralı Harçlar Kanunu ile ele alınmıştır. Bu kanuna göre alınacak harçlar 9 grupta toplanmıştır. Bunlar:

1. Yargı harçları,
2. Noter harçları,
3. Vergi Yargısı Harçları,
4. Tapu ve Kadastro harçları,
5. Konsolosluk harçları,
6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları,
7. Gemi ve liman harçları,
8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları,
9. Trafik harçları.

Yukarıda belirtilmiş olan harçlara ait tarifeler kanuna ait ekli listede belirtilmiştir. Arsa payı karşılığı inşaat işlerini doğrudan ilgilendiren Noter harçları kanunun ikinci kısmında, Tapu ve Kadastro harçları ise kanunun dördüncü kısmında açıklanmıştır.

Arsa payı karşılığı inşaat işlerinde tarafların belediye gelirleri karşısındaki durumu, 2464 kanun numaralı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında ele alınmıştır. Buna göre inşaat işleri ile doğrudan ilgili olan, bina inşaat harcı, kayıt ve suret harcı ve imar ile ilgili harçlar başlıca incelenecektir.

2.5.4.3.1. Tapu ve Kadastro Harçları

Harçlar Kanunu'nda belirtildiği üzere tapu ve kadastro harçlarına bağlı olan iş ve işlemler aynı kanunun (4) sayılı tarifede belirtilmiştir. Tapu ve kadastro harçlarını,

¹⁵⁸ Edizdoğan ve Özker, s.365.

Harçlar Kanunu (4) sayılı tarifede belirtilen şahıslar; tarifede belirtilmeyen işlemlerde taraflar aksini kararlaştırmamış ise, aşağıda yazılı şahıslar ödemekle yükümlüdür.

- a) Mülkiyet ile mülkiyetten gayri aynı hakları iktisap edenler, (İktisap eden kişiler birden fazla ise harçları hisseleri oranınca öderler)
- b) İpotek tesisinde ipoteği tesis edenler,
- c) Kadastro işlerinde adlarına tescil yapılanlar,
- d) Miras sebebiyle çıplak mülkiyetin mirasçı adına tescilinde, çıplak mülkiyet sahibi olanlar,
- e) Rücülarda rücu eden taraf,
- f) Bunlar dışında kalan işlemlerde lehine işlem yapılmış olanlar.

Tapu ve kadastro harçları, Harçlar Kanunu (4) sayılı tarifede yazılı iş ve işlemlerden, işlemlerin nevi ve mahiyetine göre, değer esaslı üzerinden nispi veya maktu olarak alınır. Değer ölçüsüne göre harca tabi işlemlerde (4) sayılı tarifede yazılı değerler esas alınır.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetlerinde iki ayrı teslim olduğu bilinmektedir. Bu teslimlerden ilki taşınmaz sahibi tarafından müteahhide yapılan arsa devri, ikincisi ise müteahhit tarafından taşınmaz sahibine isabet eden bağımsız bölümler için gerçekleştirdiği tapu devridir. Buradan anlaşılacağı üzere her iki devir işleminde de taraflar kendilerine isabet eden tapu harcını ödemekle yükümlüdürler. Uygulamada genelde tarafların ikisi için oluşan tapu harçlarının tamamı yüklenici tarafından karşılandığı görülmektedir.¹⁵⁹

2.5.4.3.2. Noter Harçları

Harçlar Kanunu ikinci kısımda Noter Harçları ele alınmıştır. Buna göre, Noter işlemlerinden Harçlar Kanunu'na bağlı iki sayılı tarifede yazılı olanları noter harçlarına tabidir. Birden fazla nüsha olarak düzenlenen muayyen bir bedeli ihtiva eden kâğıtlarla ilgili nispi harca tabi işlemlerden sadece bir nüsha için harç tahsil olunmaktadır. Harca

¹⁵⁹ Tozoğlu, s.110.

konu olan işlemin yapılmasını talep eden şahıslar noter harçlarını ödemekle yükümlüdür.

Harç alma ölçüleri ve değer esası ise, Harçlar Kanunu ikinci kısım, ikinci bölümde açıklanmıştır. Buna göre; Noter harçları iki sayılı tarifede yazılı işlemlerden değer ya da ağırlık ölçüsüne göre nispi, işlemin özü ve niteliğine göre maktu esas üstünden alınmaktadır. Değer veya ağırlık ölçüsüne göre harca tabi iş ve işlemlerde iki sayılı tarifede yazılı değer yahut ağırlıklar esastır. Menkul ve gayrimenkul mallar hakkında alım, satım, taahhüt ve rehinle ilgili her çeşit sözleşme, senet ve kâğıtlarda değer gösterilmesi zorunludur. Rehin bordroları ile kamu idarelerine verilmek üzere ilgili mevzuatla belirlenen kurallara uyulacağına ilişkin olarak hazırlanan taahhütnameler hakkında bu hüküm uygulanmaz. Harçlar Kanunu 48. maddede noter harcının ödeme zamanı açıklanmıştır. Buna göre, Noter harçları ilgili işlemin bitiminden önce peşin olarak tahsil edilir.

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmeleri noter tarafından hazırlanma mecburiyeti bulunmaktadır. Bu aşamada arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin tarafları noter harcı ile karşılaşmaktadır. Noter harcı ile oluşan bedelin sözleşme taraflarından kimin ödeyeceği konusu belirsizdir. Fakat uygulamada sıklıkla karşılan, yüklenicinin noter aşamasındaki tüm masrafları karşılamasıdır.

2.5.4.3.3. Belediye Gelirleri

Belediye gelirleri 2464 Kanun numaralı “Belediye Gelirleri Kanunu” ile düzenlenmiştir. Kanunun mükerrer yedinci bölümünde ise Bina İnşaat Harcı açıklanmıştır. Buna göre; Belediye hudutları ve mücavir alanlar içerisinde yapılan her türlü bina inşaatı (ilave ve tadiller dahil), inşaat veya tadilat ruhsatının alınmasında Ek madde 6’da yer alan tarifede gösterilen nispet ve hadlerde bina inşaat harcına tabidir. İnşaata ruhsatsız bir şekilde başlanması halinde de harç alacağı doğmuş olmaktadır.

Bina inşaat harcını inşaat, ilave veya tadilat için ise inşaat ruhsatı alanlar öder. İnşaata ruhsatsız bir şekilde başlanılmasından mükellef, inşaat ruhsatı almak zorunda olanlardır. Bina İnşaat Harcının matrahı, her bir konut ya da işyeri biriminin ayrı ayrı inşaat sahasının yüzölçümleridir. Konut yapılarında inşaat alanının tespitinde, sığınak,

müşterek garaj, kalorifer ve kazan dairesi gibi ortak yerlerden gelen paylar ile kömürlükler muaf tutulur, özel garaj ve depo gibi müştemilat dâhil edilir.

Bina İnşaat Harcı ödemesi ve yeri, Belediye Gelirleri Kanunu mükerrer yedinci bölüm ek madde 5’de belirtildiği üzere inşaat ruhsatının alınmasından önce makbuz karşılığında ilgili belediyeye ödenir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerinin uygulamasında Bina İnşaat Harcı ödemesini taraflardan yüklenici üstlenmektedir.

Belediye gelirleri kapsamında inşaat yapım işleri ile ilgili doğrudan ilgili olabilecek bir başka harç, kayıt ve suret harcıdır. Belediye Gelirleri Kanunu sekizinci bölümde ele alınmıştır. Buna göre; Belediyeler ve belediyelere bağlı müesseselerden istenecek her türlü kayıt suretleriyle gayrimenkullerle ilgili harita plan ve krokilerin suretleri, Kayıt ve Suret Harcına tabidir.

Belediye sınırları içerisinde yapılan inşaatlarla ilgili olarak proje aşamasından iskân aşamasına kadar belediyeye proje ve inşaatla ilgili olarak inşaatın bulunduğu safhaya göre imar harçları ödenmektedir.¹⁶⁰ İmar ile ilgili harçlar, Belediye Gelirleri Kanunu sekizinci bölüm 80. madde de düzenlenmiştir. Buna göre; İmar mevzuatı gereğince aşağıda belirtilen harçlar belediye tahsil olunur.

- a) Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde İmar Kanununa göre ilk kez yapılan yahut istek üzerine gerçekleştirilen müteakip parselasyon işlemleri “Parselasyon Harcına” (teşvik belgesine sahip organize sanayi bölgeleri hariç olmak üzere),
- b) Verilecek ifraz ve tevhit kararları “İfraz ve Tevhit Harcına”,
- c) Proje tasdik işlemleri “Plan ve Proje Tasdik Harcına”,
- d) Zemin ve yol kanal açma izni verilmesi, yapım ve yıkım artığı malzeme ile toprak kazısının taşınması için belediyelerce yer gösterilmesi ve bu yerlerin tesviyesi “Zemin Açma İzni ve Toprak Hafriyatı Harcına”,
- e) Yapı kullanma izni verilmesi işleri “Yapı Kullanma İzni Harcına” tabidir.

¹⁶⁰ Edizdoğan ve Özker, s.153.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNDE İZLENEN SÜREÇ VE ÖRNEK BİR MUHASEBE UYGULAMASI

3.1.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİNDE İZLENEN SÜREÇ

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde söz konusu işin taraflar arasında daha iyi anlaşılabilmesi ve sürecin daha iyi yürütebilmesi için izlenen süreç büyük önem taşımaktadır. Birbirini takip eden faaliyetler dizgisi olarak açıklanacak bu süreçler, arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti taraflarınca eksiksiz ve noksansız ele alınmalıdır. Aksi takdirde izlenen süreçte hatalar, eksiklikler veya bazı maddelerin göz ardı edilmesi ileride daha büyük problemlere yol açabilmektedir.

Çalışmamızın bu bölümünde arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin başlangıcından sonlandırılmasına kadar olan sürecin genel hatları, tasniflendirilmiş olarak ele alınacaktır.

3.1.1. Arsa Sahibi ve Yüklenicinin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyeti Konusunda Karar Vermesi

Arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti taraflarından olan arsa sahibinin veya kat maliklerinin arsa veya arsa payı karşılığında inşaat yaptırmak konusunda karar vermiş olmaları gereklidir. Aynı şekilde yüklenicinin de taşınmaz karşılığında inşaat faaliyetini yapmak konusunda karar vermiş olması gereklidir.

Arsa sahiplerinin faaliyete konu olan taşınmazının bir apartman veya site olması durumunda yapılması gereken, kat malikleri kurulunda, apartman veya sitenin arsa payı karşılığı inşaat faaliyetine konu edileceğine yönelik gerekli kararı almasıdır. Normal durumda kararın oy birliği ile alınması gereklidir fakat bunun istisnası (6306) sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun ile getirilmiş olan kentsel dönüşüm çerçevesinde riskli yapıların yenilenmesine ilişkin süreçtir. Böyle

bir durumda, yapının riskli olduğunun belirlenmesi halinde binanın yenilenmesi için alınması gereken karar için gerekli çoğunluk 2/3'tür.¹⁶¹

Arsa sahibi ve yüklenicinin arsa payı karşılığı yapım faaliyeti konusunda karar vermesini etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Arsa sahibi açısından, yüklenici adayı hakkında bilgi toplaması önem taşımaktadır. Yüklenici açısından ise, sözleşmeye konu olan taşınmaz hakkında bilgi toplaması önemlidir. Arsa sahibi ve yükleniciyi ilgilendiren bu unsurlar aşağıda alt başlıklar olarak ele alınacaktır.

3.1.1.1.Arsa Sahibinin Yüklenici Adayı Hakkında Bilgi Toplaması

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinin taraflarından arsa sahibi, yüklenici adaylarından aldığı teklifleri kapsamsal olarak değerlendirirken, aynı zamanda yüklenici adayı hakkında da gerekli istihbaratı yaparak, yüklenicinin iş bitirme ve kredibilite, iş deneyimi ve iş bitirme performansına ilişkin geçmiş referansları bakımından bilgi sahibi olmalıdır.¹⁶²

Yüklenicinin teklif ettiği paylaşım oranının arsa sahibi lehine fazla olması yahut projeyi kısa zamanda bitirmeyi taahhüt etmesi arsa sahibi için yeterli olmamalıdır. Yüklenicinin güvenilir olması, yapacağı inşaat faaliyetini kaliteli olarak ortaya koyması arsa sahibi açısından daha önem taşınmalıdır. Arsa sahibi, arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti konusunda karar verirken, yüklenici adayı veya adayları hakkında detaylı bilgi toplamalıdır. Karar verme aşamasında hızlı davranılmamalı ve bilgi toplama esnasında birden fazla kanaldan beslenilip birçok unsurun göz önünde bulundurulması gereklidir.

Uygulamada sıklıkla görülen, dikkat edilmesi gereken bir örnek olarak; yüklenici arsa sahibi lehine fazla paylaşım oranı ve kısa sürede inşaat faaliyetini bitirmeyi taahhüt etmekte, fakat arsa payı karşılığı almış olduğu inşaat faaliyetini sözleşme uyarınca teslim edememekte, eksik bir şekilde bırakmakta veya inşa etmiş olduğu bağımsız bölümlerde büyük eksiklikler ve hatalar olmaktadır. Uygulamada

¹⁶¹ Oy ve Haşal, s.76.

¹⁶² Oy ve Haşal, s.77.

sıklıkla karşılaşılan bu durum yargıya intikal etmekte ve anlaşmazlığın çözümü için kanunlara başvurulmaktadır.

3.1.1.2. Yüklenicinin Sözleşmeye Konu Olan Taşınmaz Hakkında Bilgi Toplaması

Arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin taraflarından olan yüklenici, arsa payı karşılığı talip olacağı inşaat yapma faaliyetine karar vermeden önce söz konusu taşınmazın hukuki durumu, imar durumu, malikin veya maliklerin hukuki durumu hakkında detaylı bilgi toplamalıdır.

Taşınmaza ilişkin hukuki durumun araştırılması Tapu sicil müdürlüğü aracılığı ile yapılabilmektedir. Son dönemde gelişen teknolojik imkânlar ile ülke genelindeki taşınmazlara ait güncel ve yasal bilgiye erişim imkânını sağlayan Tapu ve Kadastro Bilgi Sistemi (TAKBİS) daha etkin ve erişilebilir bir bilgi kaynağıdır. TAKBİS, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulmuş bir sistem olup, yasal ve güncel bilgilere ulaşılması mümkün kılınmıştır. Bu sistem mülkiyete dayalı bilgi kullanan bütün kurum ve kuruluşlarca etkin olarak kullanılmaktadır.¹⁶³

Taşınmazın hukuki durumu incelenirken dikkat edilmesi gereken noktalar; taşınmazın üzerinde herhangi bir takyidatın olup olmadığı, taşınmazın üzerinde haciz, ipotek, intifa hakkı, tedbir, satış vaadi veya bir başka arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi şerhinin olup olmadığının tespiti önem taşımaktadır. Taşınmaz malikinin hukuki durumu incelenirken ise, malikin tüzel veya gerçek kişi olup olmadığı, malikin iflas, iflas erteleme, konkordato ve sair bir surette tasarruf hakkını kullanmasında herhangi bir kısıtlamanın bulunup bulunmadığının tespiti önem taşımaktadır.¹⁶⁴

Taşınmazın imar durumu ele alınırken ise; güncel imar durumuna ve diğer etkenlere dikkat etmek gerekmektedir.

Yüklenici arsa payı karşılığı inşaat faaliyetine konu olan taşınmazın güncel imar durumunu mutlaka öğrenmelidir. Bunun en ideal yolu, arsanın bulunduğu yere

¹⁶³ *Taşınmaz Malların Hukuki Durumunun Araştırılması*, 31 Mart 2014, <http://www.yttlaw.com/tasinmaz-malların-hukuki-durumunun-arastirilmasi>, (10 Ekim 2017)

¹⁶⁴ Oy ve Haşal, s.76.

göre belediye yahut il özel idaresinden alınmış güncel imar durum dökümanını incelemektir. Geçmişte geçerli olan yapı taban alanı ve yüksekliği hakları, güncel imar planı ile düşürülmüş olabilir. Bu durumda arsa payı karşılığı faaliyeti çerçevesinde yıkılıp yenisi yapılacak yapı eskiye nazaran daha küçük bir alana sahip olabilir.¹⁶⁵

Taşınmaz için bilgi toplanırken, imar durumu hakkında dikkat edilmesi gereken başka etkenlerde bulunmaktadır. Bunlar; sit ve koruma alanı durumu ve kıyı kuşağı durumudur.

Taşınmazın sit alanları ve/veya korumaya alınmış yapı ve anıt ağaçlarla bir ilgisinin bulunup bulunmadığı araştırılmalıdır. Taşınmaz sit alanı içerisinde yer alabileceği gibi, üzerinde korumaya alınmış kültür varlığı yahut anıt ağaç bulunduruyor olabilir. Sit alanı dışarısında bulunmakla birlikte, korumaya alınmış, ancak koruma alanı netleştirilmemiş bir parselde komşu olan yahut aralarından yol geçse dahi korumalı parselde bakan tarafı bulunan parseller, korumaya alınmış parselin koruma alanı kabul edilirler. Bu parsellerdeki uygulamalar için de, ilgili koruma kurullarından karar ve olur alınması gerekir ki, bu durum yapılaşma, bakım ve onarım işlerinde ilave iş yükü ve süreçler doğurur. Ayrıca sit alanları ve korumaya alınmış alanlarda, imar planlarında belirtilenin altında yapılaşma ve yükseklik olabilmektedir. Bu nedenle bu alanlarda bulunan taşınmaz ile ilgili Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu'ndan bilgi alınmalıdır.¹⁶⁶

Taşınmaz ile ilgili bilgi toplarken dikkat edilmesi gereken diğer bir nokta ise kıyı kuşağıdır. Deniz ve doğal göllerin kıyı bitim (kenar) çizgisinden başlayarak kara yönünde yatay olarak en az yüz metre genişliğindeki bölgeyi kapsayan kıyı kuşağı içerisinde yer alan taşınmazlarda yapılanma hakkının çok kısıtlı olduğu bilinmelidir. 11 Temmuz 1992 gününden önce, yürürlükteki imar planı ve/veya yasal düzenlemelere uygun olarak yapılmış kıyı kuşağı içerisinde yer alan cins değişikliği yapılmış yahut

¹⁶⁵ *Taşınmaz Satın Alırken Nelere Bakılmalı,* (15 Ekim 2017) http://www.emektd.com.tr/Images/Uploads/Files/2703130928_tasinmazsatinalirkennelerebakilmali.pdf,

¹⁶⁶ *Taşınmaz Satın Alırken Nelere Bakılmalı,* (15 Ekim 2017) http://www.emektd.com.tr/Images/Uploads/Files/2703130928_tasinmazsatinalirkennelerebakilmali.pdf,

yapı ruhsatı bulunan yapıların kazanılmış hakları bulunmaktadır. Ancak, bu yapıların kazanılmış hakları doğal yaşam vakitleri sonuna kadar geçerlidir. Bu yapıların yıkılması durumunda yerlerine yukarıda belirtildiği üzere belirli şartlarda ve belirli kısıtlarda yapılar yapılabilecektir.¹⁶⁷

Uygulamada karşılaşılabileceğimiz bir örnek olarak; yüklenici arsa payı karşılığı inşaat faaliyetine konu olan taşınmazın, tapu bilgilerini, imar bilgilerini sit ve koruma alanı bilgilerini irdelemeden inşaat faaliyetine başladığı görülmektedir. Fakat inşaat faaliyeti devam ederken yüklenici, tapuda birtakım kısıtlamalarla karşılaşması, imarın ortadan kalkması, imar planının menfi yönde değişmesi, taşınmazın sit veya koruma alanı altına alınması veya bu alanlara komşu olması gibi durumlarla karşılaşabilmektedir. Bu durum taraflar arasında ihtilafa neden olmaktadır.

3.1.2. Yüklenicinin Müteahhit Yetki Belgesi Alması

01.01.2012 tarihinden itibaren inşaat faaliyetlerinde yapı müteahhitliği yetki belgesi alınması kuralı uygulamaya koyulmuştur. Yapı müteahhitlerinin kayıtları ile şantiye şefleri ve yetki belgeli ustalar hakkında yönetmelik 16 Aralık 2010 tarihli, 27787 sayılı Resmi Gazete’de “Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik” adı ile yayınlanmıştır.¹⁶⁸

İlgili yönetmeliğin 5. Maddesinde genel esaslar ele alınmıştır. Buna göre; *“Yapı ruhsatına tâbi tüm yapıların bir yapı yüklenicisinin yükümlülüğü altında inşa edilmesi, her yüklenicinin bir yapı müteahhidi yetki belgesi numarası alması, bu numaranın yapı ruhsatında, yapı kullanma izin belgesinde ve yapım işleri sözleşmelerinde kullanılması esastır.”*

Yönetmelikte geçici yetki belgesi numarasından bahsedilmiştir. Buna göre; *“Tek parselde bir bodrum katı dışında en fazla iki katlı ve toplam yapı inşaat alanı beş*

¹⁶⁷ Taşınmaz Satın Alırken Nelere Bakılmalı, http://www.emektd.com.tr/Images/Uploads/Files/2703130928_tasinmazsatinalirkennelerebakilmali.pdf, (15 Ekim 2017)

¹⁶⁸ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.8., Selim Karyelioğlu, “Türkiye’de İnşaat Sektörünün Gelişimi Bağlamında Trabzon’da Müteahhitliğin Sosyokültürel Temelleri”, *Karadeniz İncelemeleri Dergisi*, 2015, 19, <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/kid/article/view/5000152792/5000138585> (15 Ekim 2017), s.211.

yüz m²'yi geçmeyen yapıların, yapı müteahhitliği ile ilgili olarak mevzuatta öngörülen tüm sorumluluklar yapı sahibince üstlenmek kaydıyla, ayrıca müteahhit ve şantiye şefi bulunması koşulu aranmaz. Ancak sadece o yapım işinde kullanılmak ve beş yıl içinde bir sefere ve tek bir yapıya özel olmak üzere, yapı sahibine geçici olarak yetki belgesi numarası verilir.”

Yetki belgesi numarası için müracaat, “Yapı Müteahhitlerinin Kayıtları ile Şantiye Şefleri ve Yetki Belgeli Ustalar Hakkında Yönetmelik” gereğince 6. maddede ele alınmıştır. Buna göre; *“Yapı müteahhitliği yapmak üzere yetki belgesi numarası almak isteyen gerçek ve tüzel şahıs, EK-1'deki Yapı Müteahhidi Yetki Belgesi Numarası Başvuru Formunu doldurup imza altına alır. Yapı müteahhidi gerçek kişi ise kayıtlı olduğu meslek odasından müracaat yılı içerisinde alınmış kayıt dokümanının aslı ya da Müdürlükçe onaylı örneğini, tüzel kişi ise meslek odasına kayıt belgesi ile beraber şirket sözleşmesinin yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi aslını veya Müdürlükçe ya da ilgili Sicil Memurluğunca tasdik edilmiş suretini Form ekinde Müdürlüğe verir. Bu müracaat, elektronik imza yöntemi ile de yapılabilir.”*

Uygulamada arsa sahipleri ile yüklenicilerin arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerini noterde imza altına almaları aşamasında da müteahhidin yetki belgesi olması zorunludur. Müteahhit işe başlamadan noterden şantiye şefi sözleşmesi yapılmak zorundadır. Aynı şekilde bu sözleşmede de müteahhit yetki belgesi mecburidir. Dolayısıyla müteahhit yetki belgesi olmadan, yapı ruhsatı müracaat aşaması için gerekli belgelerden birisi olan arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanamamaktadır. Şantiye şefi sözleşmesi ve belediye ruhsat onayı yapılamamaktadır. Yetki belgesi numarası için müracaatta istenen belgeler aşağıda sıralanmıştır.¹⁶⁹

- Dilekçe
- Ek-1 formu
- Faaliyet belgesi aslı
- Ticaret sicil gazetesi aslı veya onaylı fotokopisi

¹⁶⁹ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.9.

- Vergi levhası
- Yetki belgesi harcı

Çalışmamızın ekler bölümünde; “Yapı Müteahhidi Yetki Belgesi Numarası Başvuru Formu Ek-1” bulunmaktadır.

3.1.3. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyeti Taraflarının Sözleşme Esasları ve Paylaşım Konusunda Mutabakata Varması ve İnşaat Planlaması

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi taraflarının inşaat yapım faaliyeti konusunda karar vermelerinin ardından yüklenicinin müteahhit yetki belgesi alması ile tarafların aralarında sözleşme imzalama aşamasına geçmesi için sözleşme esasları ve paylaşım konusunda anlaşmaya varmaları gerekmektedir.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarının sözleşme esasları ve paylaşım konusunda mutabakata varmaları için aralarında ön sözleşme hazırlayarak yapılacak inşaat faaliyetinin plan ve projesinin ortaya koyulması ve paylaşım oranının netleştirilmesi taraflar arasında daha sağlıklı bir işbirliğinin zeminini hazırlayacaktır. Ön sözleşme hazırlanırken, tapu bilgileri ve imar bilgileri etrafında hazırlanmalı ve taraflar gerekli paylaşım oranı veya hangi bağımsız bölümün kime ait olacağını bu ön sözleşme üzerinden görüşmelidir. Yapılacak inşaat faaliyetinin planına ve projesine getirilecek itirazlar ile bağımsız bölümlerin paylaşım konusundaki itirazlar bu aşamada gerçekleştirilerek tarafların anlaşmış olarak noter huzurunda sözleşme imzalama aşamasına gitmeleri beklenmektedir.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde önemli bir yer tutan inşaat planlaması, yapım faaliyetlerinin yönetimi ve yürütülmesinde temel ve zorlayıcı bir faaliyettir. İyi bir inşaat planı, bütçe ve çalışma takvimi için temel oluşturmaktadır. İş tanımları ve görevlerin oluşturulması, iş akışının oluşturulması, inşaat projesinin hazırlanması, bireysel görevler için gerekli kaynakların ve sürelerin hesaplanması, farklı iş görevleri arasında koordinasyonun tanımlanması iyi bir planlama için önemli unsurlardır.¹⁷⁰

¹⁷⁰ Chris Hendrickson, **Project Management for Construction**, 2. Basım, Pittsburgh: Prentice Hall, 2008, s.195
<http://pmbook.ce.cmu.edu/> (20 Ekim 2017)

Ayrıca yüklenici, varsa kendi kurumundaki ilgili kişilere, yoksa bu işlerde uzmanlaşmış kişi veya kuruluşlara isteklerine uygun inşaat projesi çizdirir. Bunlar üzerinde arsa sahibi ile anlaşılan değişikliklerin yapılmasının ardından uygulama projesi elde edilir. Yapılacak inşaatın türüne göre bir inşaat projesi birçok alt projenin (mimari proje, betonarme proje, elektrik tesisatı projesi, sıhhi tesisat projesi, kalorifer projesi) bir araya gelmesi ile oluşur.¹⁷¹

Arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarının mutabakat tesis etmesi gereken başlıca unsurlar şunlardır.¹⁷²

- Taşınmazın yükleniciye ne zaman, ne şekilde teslim edileceği, taşınmazda kiracı vs oturması durumunda bununla ilgili durum, taşınmaz malikine veya kiracılara taşınma bedeli veya kira yardımı durumu,
- İnşaatın ne zaman başlayıp ne kadar sürede bitmesi, yapının teknik özellikleri ve teknik şartnamesi,
- Yönetim planının hazırlanmasının kim tarafından yapılacağı ve kat irtifakının kim tarafından kurulacağı,
- İnşaat faaliyeti yapılırken gerekli masrafların (proje hazırlanması, yönetim planı, kat irtifakının kurulması, tapu vergileri, vs) kim tarafından üstleneceği,
- Planlanan inşaat iş akışının belirlenmesi, planlananın dışına çıkılması halinde gerekli yaptırımların belirlenmesi gibi konularda mutabakat sağlanması gereklidir.

3.1.4. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinin Yapılması

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi, taşınmaz sahibinin arsasındaki belirli payların mülkiyetini yükleniciye devir etme borcu altına girdiği, buna karşılık yüklenicinin de taşınmaz üzerinde bağımsız bölümler yapma ve bu bağımsız bölümlerden taşınmaz sahibine ait olanları devir etme borcu altına girdiği karma bir

¹⁷¹ Yılmaz Benligiray, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1981, s.22

¹⁷² Oy ve Haşal, s.79,80.

sözleşmedir. Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi, taşınmaz satışı ile eser sözleşmesi gibi iki tipik sözleşmenin unsurlarını içermektedir.¹⁷³

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinin bir taşınmazı konu alması nedeniyle nasıl düzenleneceği önem taşımaktadır. Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinde, taşınmaz sahibinin borcu arsayı teslim ve payların mülkiyetini devir etmektir. Dolayısıyla, bu sözleşmenin Türk Medeni Kanunu madde 706, Türk Borçlar Kanunu madde 237, Tapu Kanunu madde 26 hükümleri gereğince resmî şekilde yapılması gerekmektedir. Bu durumda, sözleşmeye resmiyet verecek makam, kural olarak tapu memurudur. Buna karşılık, Noterlik Kanunu madde 60'a göre, taşınmaz satış vaadi noterde yapılabilecektir. Kat Mülkiyeti Kanunu madde 23 kapsamında yapılacak olan arsa payı karşılığı yapım sözleşmesine ilişkin önsözleşmeler için de bu hükümden yararlanılabilecektir. Yargıtay da arsa payı karşılığı sözleşmesinin satış vaadi unsurunu ele alarak sözleşmenin noterler tarafından düzenlenebileceğini kabul etmiştir.¹⁷⁴

Böylece arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, düzenlenme şeklinde noterde hazırlanması gerekmektedir. Noterde düzenlenen arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlemenin ardından ilgili tapuya şerh edilmelidir. Tapu şerhi için; ilgili sözleşme, tarafların nüfus cüzdanları ve vesikalık fotoğrafları gerekmektedir. Ayrıca tüzel kişilerin ve işletmelerin vergi numaralarını hazır bulundurmaları gereklidir.

3.1.5. Yapı Ruhsatı Alınarak İnşaat Faaliyetinin Başlaması

Yapı Ruhsatı, 3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 21. Maddesi uyarınca, yapımına başlanacak yapılar için belediye sınırları içerisinde belediyelerce, belediye sınırları dışarısında ise valiliklerce (İl Bayındırlık ve İskân Müdürlükleri) verilmesi mecburi bir belgedir.¹⁷⁵ 3194 sayılı İmar Kanunu kapsamına dâhil olan bütün yapılar için (27.

¹⁷³ Mustafa Arıkan ve Kemal Erdoğan, "Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiyne Devri", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı.34 (2015), s.146.

¹⁷⁴ Mustafa Arıkan ve Kemal Erdoğan, "Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiyne Devri", *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı.34 (2015), s.148,149.

¹⁷⁵ Türkiye İstatistik Kurumu, Ulusal Adres Veritabanı Yapı Belgeleri El Kitabı, http://www.tuik.gov.tr/jsp/duyuru/adnks/dosya/elkitabi/yapi_uavt.pdf (25 Ekim 2017), s.3

madde de belirtilen istisna hariç) yapı ruhsatı alınması mecburidir. İnşaatın ilk aşaması olan hafriyat işlemine dahi ruhsat alınmaksızın başlanamaz.¹⁷⁶

Yapı ruhsatı almak için belediyeler veya valilikler tarafından istenen belgeler aşağıda belirtilmiştir.¹⁷⁷

- Dilekçe
- Taahhütname
- Tapu Senedi
- Vekâletname ve muvaffakatnameler (Gerektiğinde)
- Mimari proje
- Statik proje
- Elektrik, mekanik tesisat projeleri
- Çevre ve peyzaj projeleri
- Yol ve alt yapı katılım payı ödendi belgeleri
- Teknik kontrol için istenecek diğer belgeler (Gerektiğinde)

Çalışmamızın ‘Ekler’ bölümüne yapı ruhsatı ile ilgili örnek bir yapı ruhsatı eklenmiştir.

Yapı ruhsatının alınmasının ardından inşaat faaliyetinde ilk personel çalıştırıldığı tarihte SGK işyeri tescil işleminin yapılması gerekmektedir. Geçici işyeri dosyası tescil edilecektir. İnşaat ruhsatında yazan m² ve inşaat sınıfının çarpımı sonucu bulunan değere asgari işçilik oranı uygulanarak bildirilmesi gereken işçilik miktarı bulunur. Yeterli işçilik miktarı bildiriminde bulunulduğunda SGK’dan ilişiksizlik yazısı alınarak geçici işyeri dosyası kapatılmaktadır.¹⁷⁸

¹⁷⁶ Amasya Belediyesi, Yapı Ruhsatı (İnşaat İzni) Alınması, <http://www.amasya.bel.tr/Files/Yap%C4%B1%20Ruhsat%C4%B1%20Al%C4%B1nmas%C4%B1/Yap%C4%B1%20Ruhsat%C4%B1%20Al%C4%B1nmas%C4%B1.pdf> (25 Ekim 2017), s.1.

¹⁷⁷ Amasya Belediyesi, Yapı Ruhsatı (İnşaat İzni) Alınması, <http://www.amasya.bel.tr/Files/Yap%C4%B1%20Ruhsat%C4%B1%20Al%C4%B1nmas%C4%B1/Yap%C4%B1%20Ruhsat%C4%B1%20Al%C4%B1nmas%C4%B1.pdf> (25 Ekim 2017), s.1.

¹⁷⁸ Çatıktaş ve Diğerleri, s.16.

3.1.6. Arsa Payı Karşılığı Temlik İşlemi ve Teminat

Taşınır ve taşınmaz herhangi bir malı başka bir kişiye bir ücret karşılığında vermeye temlik denilmektedir. TDK, “temlik” sözcüğünün açıklamasını “Mülk olarak verme, bir hakkın başka bir kimseye aktarılması” olarak vermiştir.¹⁷⁹ Arsa payı karşılığı temlik ise, bir arsanın belirli bir hissesinin yükleniciye devri karşılığı yüklenicinin bu arsanın üzerine inşaat yapmayı taahhüt etmesidir.¹⁸⁰ Arsa payı karşılığı temlik resmi şekle tabi olup, bu şekilde tapu sicil müdürlüğünce düzenlenmesi gerekmektedir.¹⁸¹

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde inşaatın kararlaştırılan esaslar dâhilinde yapılarak tamamlanması amacıyla yükleniciden teminat alınmalıdır. Bu teminatlar aşağıdaki şekilde olabilir.¹⁸²

- Yükleniciye devir edilen arsa payı veya bağımsız bölüm üzerine inşaatın yapımına ilişkin ipotek,
- Arsa payı karşılığı yapım konusu taşınmaz dışında başka bir taşınmaz üzerinde ipotek,
- Banka teminat mektubu,
- Kefalet olarak teminat verilebilir.

Uygulamada sıkça kullanılan yöntem, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetine konu olan inşaattan yüklenici payına düşen arsa payı veya bağımsız bölümlerin başlangıçta yükleniciye tapudan devir edilmesi ile alınan teminatında genellikle yükleniciye devir edilen kısmın üzerine koyulan ipotek ile çözülmektedir. İpoteğin konusu yüklenici tarafından üstlenilen işin yapılarak, ayıpsız ve noksansız olarak tesliminin teminat altına alınmasıdır.¹⁸³

3.1.7. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyetinde Kat İrtifakının Kurulması

¹⁷⁹ Temlik, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/temlik> (26 Ekim 2017)

¹⁸⁰ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.16.

¹⁸¹ Kat Karşılığı Temlik Nedir?, <https://www.projepedia.com/emlak-haberleri/kat-karsiligi-temlik-devir-nedir.1556.html> (26 Ekim 2017)

¹⁸² Oy ve Haşal, s.93.

¹⁸³ Oy ve Haşal, s.94.

Kat irtifakı, yapılmakta veya ileride yapılacak olan bir yapının kat mülkiyetine esas olmak üzere, arsa maliki yahut ortak malikleri tarafından, kurulan kullanma hakkıdır. Kat irtifakının kurulabilmesi için inşaat ruhsatının temel üstü vizesinin yaptırılmış olması gerekmektedir. (Temel üstü vizesi: Temele dökülen betonun ve beton içerisinde kullanılan demirlerin kalitesine onay veren vizedir.) Temel üstü vize işlemi ve bağımsız bölüm listesi hazırlandıktan sonra kat irtifakının kurulması için öncelikle ilgili Belediye'ye müracaatlarının ardından belediyenin üst yazısı ile tapu dairesine başvurulması sonucu tüm bağımsız bölümlerinin tapuları çıkartılmaktadır.¹⁸⁴

Kat irtifakı, kat mülkiyetine geçmeden önce yapılması gereken bir süreçtir. Kat irtifakında hangi dairenin nerede olduğu, numarası, kime ait olduğu gibi bilgilere yer verilmektedir. İnşaat faaliyetinin tamamlanması durumunda, kat irtifaklı tapu kat mülkiyetine çevrilmektedir. Dolayısıyla kat irtifakı inşaat faaliyeti tamamlanmayan bir yapı üzerinde kurulan mülkiyet hakkı iken, kat mülkiyeti ise inşaatı tamamlanmış ve yapı için iskân belgesi alınmış yapılarda kurulan mülkiyet hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır.¹⁸⁵

Topraktan satış olarak bilinen, inşaat faaliyeti bitmeden yapılan satış işlemlerinde, satış işlemi kat irtifakı tapusu ile gerçekleşmektedir. Kat irtifakı tapusu ile satış işlemi için tapu dairesine başvurulduğunda tapu dairesi inşaatın bitirilmesi ile ilgilenmez. Bu nedenle kredili satış işlemi söz konusu değil ise bitmemiş bir binanın tüm bağımsız bölümlerinin teknik olarak satış işleminin yapılması mümkündür.¹⁸⁶

3.1.8. Arsa Payı Karşılığı İnşaat Faaliyetinin Tamamlanması ve Yapı Kullanım Belgesinin Alınması

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi, inşaat faaliyetinin zamanında tam ve eksiksiz olarak tamamlanarak teslim edilmesi ile sona erer. İnşaat faaliyetinin tamamlanmasından; zamanında projeye uygun olarak bitirilmesi, kararlaştırılmış olan

¹⁸⁴ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.18.

¹⁸⁵ Kat Mülkiyeti ile Kat İrtifakı Arasındaki Fark Nedir?, <https://emlakkulisi.com/kat-mulkiyeti-ile-kat-irtifaki-arasindaki-fark-nedir/170971> (27 Ekim 2017)

¹⁸⁶ Çatıkkaş ve Diğerleri, s.18.

kalite esaslarında yapılmış olması ve eksiksiz olarak teslim edilmesi ve hatta oturma izninin alınmış olması anlaşılmalıdır.¹⁸⁷

Arsa payı karşılığı faaliyetine konu olan yapı tamamlandıktan sonra belediye veya valilik tarafından, tüm bağımsız bölümler için verilen ve bağımsız bölümlerin amacına uygun olup olmadığına dair düzenlenen rapora yapı kullanma izin belgesi denir. Yapı Kullanma İzin Belgesi, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 30.maddesine göre verilmektedir.¹⁸⁸ Yapı kullanım belgesinin alınması için gerekli belgeler aşağıda açıklanmıştır.¹⁸⁹

- ❖ Yapı ruhsatı
- ❖ İski kanal bağlantı yazısı
- ❖ Tretuvar kabul yazısı (Fen işleri müdürlüğünden alınacak)
- ❖ Bina enerji kimlik belgesi
- ❖ Lihkab aplikasyon (Lisanslı harita bürolarından alınır)
- ❖ Kontur gabari (Lisanslı harita bürolarından alınır)
- ❖ Binaya ait fotoğraf
- ❖ SGK ilişiksizlik belgesi
- ❖ İlgili veraset vergi dairesinden harç makbuzu
- ❖ Sığınak varsa sığınak raporu
- ❖ Asansör ruhsatı

Çalışmamızın ‘Ekler’ bölümünde, ‘Yapı Kullanma İzin Belgesi Örneği’ bulunmaktadır.

Uygulamada yüklenicilerin, yapı kullanma izni almadan inşaatın teslimi gerçekleştirmek istediklerine sık sık rastlanılmaktadır. Ayrıca diğer taraftan da, yüklenici ve ondan bağımsız bölüm alanlar, yapı kullanma izni alınmadan önce bağımsız bölümleri kullanmaya başlamaktadırlar. Bunların önüne geçmek için, yapı kullanım izni olmaksızın inşaat tesliminin kabul edilmeyeceği, fiilen teslim alınsa dahi

¹⁸⁷ Oy ve Haşal, s.99.

¹⁸⁸ Yapı Kullanma İzin Belgesi, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/yapi-kullanim-izin-belgesi> (27 Ekim 2017)

¹⁸⁹ Çatıktaş ve Diğerleri, s.19.

iskân alınmadan sözleşmenin son bulmayacağı, inşaat anahtar teslimi yapılmadan ve şartnamedeki diğer tüm yükümlülükler yerine getirilmeden inşaat faaliyeti tamamlanmış sayılmayacağı hususu sözleşmede mutlaka olmalıdır.¹⁹⁰

Arsa sahipleri, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin tamamlanmasını beklemeden yüklenicinin yürütmüş olduğu inşaat faaliyetini denetlemelidirler. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin esasları çerçevesinde inşaat sürecini kapsayan teknik ve hukuki bir denetleme yapılmalıdır. Yüklenicinin inşaat faaliyetini yürütmesi esnasında arsa sahibi tarafından yapılacak denetlemeler hata ve kusurların önüne geçecek ve ileride yaşanabilecek anlaşmazlıkların ve sözleşme esaslarındaki eksikliklerin önüne geçecektir.

Arsa sahibinin denetim faaliyetinin, arsa payı karşılığı yapım sürecinin başlangıcından sonuna kadar devam etmesi beklenir. Yüklenicinin sözleşmeye konu olan inşaat faaliyetinin bitmesi ile arsa sahibinin denetimin son aşaması olan işi teslim alması ile denetim süreci tamamlanır. Arsa sahibi kendi tarafına karşılık gelen bağımsız bölüm veya bölümleri teslim alırken inşaat faaliyetinin sözleşme esasları çerçevesinde eksiksiz ve kusursuz olduğunu tespit etmeli ve ardından teslim almalıdır.

3.2.ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETİ ÜZERİNE ÖRNEK BİR UYGULAMA

Çalışmamızın uygulama kısmında İstanbul ili Fatih ilçesinde faaliyet gösteren AB özel işletmesinin, arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti ele alınacaktır. Uygulama üç ana bölümde işlenecektir. İlk bölümde uygulamanın amacı ve yöntemi ortaya koyulacak ardından ikinci bölümde, işletmenin tanıtılması ve uygulamaya ait bilgi ve veriler paylaşılacaktır. Son bölümde ise, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinde izlenen süreç ve muhasebe uygulaması gerçekleştirilecektir. Ayrıca çalışmamızda uygulama gerçekleştirilirken analiz ve yorumlamada yapılacaktır.

¹⁹⁰ Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi Uygulama Süreci, <http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-yapim-sozlesmesi-uygulama-sureci-arsa-sahibi-acisindan-makale,4615.html> (E.T 29 Ekim 2017)

3.2.1. Uygulamanın Amaç ve Yöntemi

Bu bölümde özel bir işletmenin, arsa payı karşılığı yapım faaliyeti uygulamasının amacı ve yöntemi iki alt başlık halinde işlenecektir.

3.2.1.1.Uygulamanın Amacı

Şehirlerde hızla artan nüfus ve alınan göçün yoğun olması ile konut ihtiyacı ortaya çıkmaktadır. Mevcut yapıların yetersiz ve sağlıklı olması nedeniyle konut ihtiyacı daha da güçlenmektedir. Arsa üretilmediği takdirde ise mevcut arsalarında değeri artmaktadır. Bundan dolayı inşaat yapmak isteyen gerçek veya tüzel kişiler arsa finansmanında zorlanmaktadır. Diğer taraftan arsa sahipleri mevcut arsalarında bulunan yapının eskimiş, yıpranmış ve sağlıklı olmasından dolayı yapının yenilenmesini istemekte fakat finansman sorunu yaşamaktadırlar. Karşılıklı bu ihtiyaçlar ve kaynaklar arsa sahipleri ile müteahhitleri, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinde buluşturmaktadır.

Son yıllarda hızla artan arsa payı karşılığı inşaat faaliyeti, bu işi yapan bir işletme üzerinden örnek bir uygulama ile baştan sonra sürecin ele alındığı, muhasebe işlemlerinin analiz edildiği bir şekilde uygulanması amaçlanmıştır.

3.2.1.2.Uygulamanın Yöntemi

Çalışmamızda arsa payı karşılığı inşaat faaliyetinin daha iyi kavranabilmesi için bilimsel kaynaklar, konu ile alakalı yazılan yerel ve yabancı makaleler, dergiler, kitaplar, serbest yazılar gibi kaynakların incelenmesi ve irdelenmesi ile literatür taraması gerçekleştirilmiştir. Ardından literatür taraması ışığında arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde izlenen süreç açıklanmıştır.

Bu kavramsal ve teorik açıklamalar çerçevesinde konunun daha iyi özümsebilmesi için vaka çalışması yapılmıştır. Uygulama için ele alınan işletmenin yöneticilerinden, karar verme süreçleri hakkında ve arsa payı karşılığı yapım faaliyeti hakkında bilgiler alınmıştır. Teknik bilgiler ve veriler için ise işletmenin mali müşavirliğini yürüten Arif Baş ile görüşülerek rekabet kuralları çerçevesinde bilgiler, belgeler alınmıştır.

Uygulama için seçilen işletmenin dışsal çevre şartları ve rekabet ortamı göz önünde bulundurulduğundan işletmenin unvanı gizli tutulmuş olup sembolik bir isimlendirilme yapılmıştır. Ayrıca muhasebe uygulaması yapılırken işletmenin diğer faaliyetlerinin devam ettiği varsayılarak sadece arsa payı karşılığı yapım faaliyetine odaklanılmıştır.

3.2.2. Uygulamaya Konu Olan İşletmenin Tanıtılması, Bilgi ve Verilerin Paylaşılması

Bu bölümde uygulama için ele alınan işletme genel olarak tanıtılacaktır. Ardından uygulamada kullanılacak bilgi ve veriler paylaşılacaktır.

3.2.2.1. İşletmenin Tanıtılması

İstanbul Eyüp ilçesinde faaliyet gösteren AB işletmesi 2 ortak ile 2.000.000,00 TL sermaye ile kurulmuştur. 412002 Nace koduna sahiptir.¹⁹¹ Bu faaliyet kodu oturma amaçlı yapıların inşaatını (müstakil evler, birden çok ailenin oturduğu apartmanlar, gökdelenler vb.nin inşaatı) (ahşap binaların inşaatı hariç) kapsamaktadır.

İşletmenin kuruluş amacı kaliteli, dayanıklı ve yaşanabilir konut üretmek olup inşaat faaliyetleri yapmaktadır. AB işletmesinin kendi muhasebe biriminin bulunmasının yanında Mali Müşavir Arif Baş ile çalışmaktadır. İşletme ile ilgili sayısal veriler, uygulama esnasında yuvarlama yapılarak paylaşılmıştır.

3.2.2.2. Uygulamaya Ait Bilgi ve Verilerin Paylaşılması

AB işletmesi 15.03.2016 tarihinde İstanbul Eyüp ilçesinde Arif Şahin'e ait olan müstakil parsel arsaya ilişkin olarak taşınmaz sahibi ile yüklenici arasında arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi imzalamıştır. Uygulamada ihtiyaç duyacağımız sözleşmeye ait önemli hususlar aşağıda belirtilmiştir.

¹⁹¹ Avrupa Topluluğunda Ekonomik Faaliyetlerin İstatistikî Sınıflaması (NACE); Avrupa'da ekonomik faaliyetlerle ilgili istatistiklerin üretilmesi ve yayılması maksatlı bir başvuru kaynağıdır. NACE kodlamasında faaliyet konularına göre işyerlerine/işletmelere altı haneli bir kod verilmektedir. Ülkemizde birçok alanda yürütülen Avrupa Birliğine uyum çalışmaları kapsamında, NACE kodu uygulaması da kullanılmaya başlanmıştır.

- ❖ İnşaat 3 kat olarak yapılacak ve hepsi konut olarak kullanılacaktır.
- ❖ Arsa üzerine inşa edilecek yapı 4 daireden oluşacaktır. Giriş ve bodrum birbirine içeriden bağlantılı şekilde ters dubleks olarak daire 1 olacaktır. Birinci katta daire 2, ikinci katta daire 3 olacaktır. Üçüncü kat ise dubleks olarak daire 4 olacaktır.
- ❖ Toplam inşaat alanı 319,57 m² olup net alan 252,36 m²'dir. İnşaatın taban alanı ise, 42,23 m²'dir.
- ❖ İnşaatın tamamlanma tarihi en geç 31.12.2016'dır.
- ❖ İnşa edilen yapının paylaşımı; 2 adet daire arsa sahibine, 2 adet daire yükleniciye olacak şekildedir. Arsa sahibine daire 2 ve daire 3, yükleniciye ise daire 1 ve daire 4 şeklinde olacaktır. Bu durumda arsa sahibi 90,86 m² toplam alana, yüklenici ise 161,5 m² toplam alana sahip olacaktır.
- ❖ Noter masrafı, yapı denetim masrafı, inşaat ruhsatı, elektrik, su gibi inşaat öncesi masrafları yüklenici üstlenecektir.

Yüklenici ve arsa sahibi arasında 15.03.2016 tarihinde, Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi İstanbul, Eyüp, Gaziosmanpaşa 2. Noterinde imzalanmıştır. Noter için, 900 TL + 162 TL KDV ödeme yapılmıştır.

25.04.2016 tarihinde Kazaz İnşaat Proje Mühendislik Ltd. Şirketine inşaatın projesi çizdirilmiştir. Yapılan iş ile ilgili 6.000,00 TL + 1.080,00 TL KDV ödemesi yapılmıştır.

02.05.2016 tarihinde inşaatın yapı denetim bedeli 3.840,00 TL + 691,20 TL olarak toplamda 4.531,20 TL'nin tamamı Eyüp Belediyesinin bankadaki yapı denetim hesabına peşinen yatırılmıştır.¹⁹²

16.05.2016 tarihinde İstanbul Eyüp Belediyesinden inşaat ruhsatı alınmıştır. Ruhsat için belediyeye 2.570,00 TL harç bedeli ödenmiştir.

¹⁹² İnşaat alanı 1.000 m² ve altındaki yapı ruhsatları için ücret ilgili idarenin hesabına peşinen yatırılır. Kanunen taksit uygulaması yapılmaz.

18.05.2016 tarihinde inşaatla kullanılmak üzere arsaya elektrik bağlatılmıştır. Elektrik için Boğaziçi Elektrik Dağıtım A.Ş'ye 1.000,00 TL depozito yatırılmıştır. Ayrıca inşaat sahasına elektrik çekilebilmesi için 500 TL çeşitli masraflar üstlenilmiştir.

23.05.2016 tarihinde inşaat sahasına su bağlatılmıştır. Bu işlem için İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi'ne 750 TL depozito yatırılmıştır. Ayrıca inşaat sahasına su bağlatılması için 350 TL çeşitli giderler üstlenilmiştir.

06.06.2016 tarihinde inşaatın hafriyat işi tamamlanmıştır. Bu iş ile ilgili olarak AB işletmesi, Öz Topçu İnşaat Kazı Hafriyat Ltd. Şirketine 8.800,00 TL + 1.584,00 TL ödeme yapmıştır. Öz Topçu İnşaat Kazı Hafriyat Ltd. Şirketi bu faaliyette taşeron olarak çalışmıştır.

İnşaatın temelinden katlarına kadar olmak üzere genelinde kullanım için alınan demirin; firma, tarih, miktar ve fiyat bilgisi aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 3
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Satın Aldığı Demir

No	Tarih	Firma İsmi	Alınan Miktar	Toplam Fiyat
1	13.06.2016	Efesin Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş	2 ton	3.540,00 TL
2	16.06.2016	Efesin Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş	2 ton	3.540,00 TL
3	11.07.2016	Efesin Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş	2 ton	3.540,00 TL
4	25.07.2016	Efesin Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş	2 ton	3.540,00 TL
5	09.09.2016	Efesin Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş	3 ton	5.310,00 TL

İnşaatın genelinde kullanılan demirin; tarih, miktar ve kullanım amaçları aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 4
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Kullandığı Demir

No	Tarih	Kullanılan Miktar	Kullanım Amacı
1	20.06.2016	2 ton	Temel için kullanılan
2	13.07.2016	2 ton	Zemin için kullanılan
3	01.08.2016	2 ton	Birinci kat için kullanılan
4	26.08.2016	2 ton	İkinci kat için kullanılan
5	19.09.2016	2 ton	Üçüncü kat için kullanılan
6	21.09.2016	1 ton	Genel kullanım (merdiven, balkon, vs)

İnşaatın genelinde kullanılmak üzere alınan betonun; türü, tarihi, miktarı, firma ismi ve fiyatı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 5
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Satın Aldığı Beton

No	Tarih	Firma İsmi	Türü	Alınan Miktar	Toplam Fiyat
1	20.06.2016	Muhammet Gümüştas A.Ş	C25 Hazır Beton	35 m3	4.749,50 TL
2	13.07.2016	Muhammet Gümüştas A.Ş	C25 Hazır Beton	35 m3	4.749,50 TL
3	01.08.2016	Muhammet Gümüştas A.Ş	C25 Hazır Beton	35 m3	4.749,50 TL
4	26.08.2016	Muhammet Gümüştas A.Ş	C25 Hazır Beton	35 m3	4.749,50 TL
5	19.09.2016	Muhammet Gümüştas A.Ş	C25 Hazır Beton	35 m3	4.749,50 TL

İnşaat boyunca kullanılmak üzere alınan malzeme, araç ve gereçlerin detaylı bilgileri aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 6
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Satın Aldığı Malzeme ve Araç-Gereç

No	Tarih	Alınan Malzeme/Araç-Gereç	Firma İsmi	Alınan Miktar	Toplam Fiyat
1	22.06.2016	İnşaatlık Kereste	Yıldırım İnşaat Taahhüt San. ve Tic. Ltd. Şti.	20 m3	9.440,00 TL
2	23.06.2016	İnşaat Çivisi ve Teli	Koçtaş A.Ş		590,00 TL
3	23.09.2016	Tuğla, çimento, kum ve kireç	Yıldırım İnşaat Taahhüt San. ve Tic. Ltd. Şti.		7.670,00 TL
4	21.10.2016	Isıtma sistemi	Isıkent Mühendislik ve Isıtma		18.880,00 TL
5	28.10.2016	Asansör sistemi	Aybil Mühendislik ve Asansör Tic. Ltd. Şti.		27.140,00 TL
6	31.10.2016	Oda kapıları, çelik kapılar, bina giriş kapısı ve mutfak dolabı	Güzel Kapı & Mutfak		21.240,00 TL

İnşaat boyunca alt işverene (taşeron) verilen iş ve işlemler aşağıdaki tabloda detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 7
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Taşeron Verdiği İş ve İşlemler

No	Tarih	İşin Niteliği	Firma İsmi	Toplam Tutar
1	10.10.2016	Alçı sıva, tesviye şapı, boya	Yıldırım İnşaat Taahhüt San. ve Tic. Ltd. Şti.	25.960,00 TL
2	14.10.2016	Dış cephe sistemi	Göçmen Metal	15.340,00 TL
3	18.10.2016	Mermer uygulaması	Çağla Mermer	8.260,00 TL
4	25.10.2016	Laminat parke uygulaması	Karadeniz Parke	8.968,00 TL
5	28.11.2016	Kalan işlerin tamamı	Yıldırım İnşaat Taahhüt San. ve Tic. Ltd. Şti.	42.798,60 TL

Not: Tarih işin bitiş tarihini yansıtmaktadır.

İnşaat boyunca mali müşavirlik hizmeti veren Arif Baş, 12.10.2016 tarihinde serbest meslek makbuzu düzenleyerek yüklenici AB işletmesine vermiştir. Bu hizmetin tutarı vergi dâhil 3.000,00 TL'dir. Gelir vergisi kesintisi 600,00 TL yapılarak 2.400,00 TL kendisine ödenmiştir. Vergi kesintisi ise, 17.10.2016 tarihinde ödenmiştir.

30.11.2016 tarihinde inşaatın tamamlanması sebebi ile elektrik ve su abonelikleri kapatılmıştır. Elektrik ve su için kullanım bedelleri toplam KDV dâhil 1.180,00 TL ödenmiştir.

Haziran ayı için inşaatta çalışan işçilerin maaş ve yasal kesintilerini içeren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 8
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Haziran Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri

No	Dönem	Açıklama	Tutar
1	Haziran	Brüt Tutar Toplamı	3.750,00 TL
2	Haziran	SGK İşçi Payı	525,00 TL
3	Haziran	İşsizlik SGK İşçi Payı	37,50 TL
4	Haziran	Gelir Vergisi Matrahı	3.187,50 TL
5	Haziran	Gelir Vergisi	478,12 TL
6	Haziran	Damga Vergisi	22,50 TL
7	Haziran	Asgari Geçim İndirimi	247,06 TL
8	Haziran	Ödenecek Gelir Vergisi	231,06 TL
9	Haziran	Kesintiler Toplamı	816,06 TL
10	Haziran	Net Ücret	2.933,94 TL
11	Haziran	SGK İşveren Payı	806,25 TL
12	Haziran	İşsizlik SGK İşveren Payı	75,00 TL

Temmuz ayı için inşaatta çalışan işçilerin maaş ve yasal kesintilerini içeren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 9
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Temmuz Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri

No	Dönem	Açıklama	Tutar
1	Temmuz	Brüt Tutar Toplamı	8.540,00 TL
2	Temmuz	SGK İşçi Payı	1.196,60 TL
3	Temmuz	İşsizlik SGK İşçi Payı	85,40 TL
4	Temmuz	Gelir Vergisi Matrahı	7.258,00 TL
5	Temmuz	Gelir Vergisi	1.088,70 TL
6	Temmuz	Damga Vergisi	51,24 TL
7	Temmuz	Asgari Geçim İndirimi	617,65 TL
8	Temmuz	Ödenecek Gelir Vergisi	471,05 TL
9	Temmuz	Kesintiler Toplamı	1.804,29 TL
10	Temmuz	Net Ücret	6.735,71 TL
11	Temmuz	SGK İşveren Payı	1.836,10 TL
12	Temmuz	İşsizlik SGK İşveren Payı	170,80 TL

Ağustos ayı için inşaatta çalışan işçilerin maaş ve yasal kesintilerini içeren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 10
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Ağustos Ayı
Maaş ve Yasal Kesintileri

No	Dönem	Açıklama	Tutar
1	Ağustos	Brüt Tutar Toplamı	8.210,00 TL
2	Ağustos	SGK İşçi Payı	1.149,40 TL
3	Ağustos	İşsizlik SGK İşçi Payı	82,10 TL
4	Ağustos	Gelir Vergisi Matrahı	6.978,50 TL
5	Ağustos	Gelir Vergisi	1.046,77 TL
6	Ağustos	Damga Vergisi	49,26 TL
7	Ağustos	Asgari Geçim İndirimi	617,65 TL
8	Ağustos	Ödenecek Gelir Vergisi	429,12 TL
9	Ağustos	Kesintiler Toplamı	1.709,88 TL
10	Ağustos	Net Ücret	6.500,12 TL
11	Ağustos	SGK İşveren Payı	1.765,15 TL
12	Ağustos	İşsizlik SGK İşveren Payı	164,20 TL

Eylül ayı için inşaatta çalışan işçilerin maaş ve yasal kesintilerini içeren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 11
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Eylül Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri

No	Dönem	Açıklama	Tutar
1	Eylül	Brüt Tutar Toplamı	7.110,00 TL
2	Eylül	SGK İşçi Payı	995,40 TL
3	Eylül	İşsizlik SGK İşçi Payı	71,10 TL
4	Eylül	Gelir Vergisi Matrahı	6.043,50 TL
5	Eylül	Gelir Vergisi	906,52 TL
6	Eylül	Damga Vergisi	42,66 TL
7	Eylül	Asgari Geçim İndirimi	494,12 TL
8	Eylül	Ödenecek Gelir Vergisi	412,40 TL
9	Eylül	Kesintiler Toplamı	1.521,56 TL
10	Eylül	Net Ücret	5.588,44 TL
11	Eylül	SGK İşveren Payı	1.528,65 TL
12	Eylül	İşsizlik SGK İşveren Payı	142,20 TL

Ekim ayı için inşaatta çalışan işçilerin maaş ve yasal kesintilerini içeren tablo aşağıda sunulmuştur.

Tablo 12
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti İçin Çalıştırdığı İşçilerin Ekim Ayı Maaş ve Yasal Kesintileri

No	Dönem	Açıklama	Tutar
1	Ekim	Brüt Tutar Toplamı	600,00 TL
2	Ekim	SGK İşçi Payı	84,00 TL
3	Ekim	İşsizlik SGK İşçi Payı	6,00 TL
4	Ekim	Gelir Vergisi Matrahı	510,00 TL
5	Ekim	Gelir Vergisi	76,50 TL
6	Ekim	Damga Vergisi	3,60 TL
7	Ekim	Asgari Geçim İndirimi	40,50 TL
8	Ekim	Ödenecek Gelir Vergisi	36,00 TL
9	Ekim	Kesintiler Toplamı	129,60 TL
10	Ekim	Net Ücret	470,40 TL
11	Ekim	SGK İşveren Payı	129,00 TL
12	Ekim	İşsizlik SGK İşveren Payı	12,00 TL

Yüklenici kendi payına düşen bağımsız bölümlerden bir nolu daireyi 05.12.2016 tarihinde 200.000,00 TL'ye Ahmet Coşkun isimli şahısa, dört nolu daireyi 05.12.2016 tarihinde 250.000,00 TL'ye Meryem Bakır isimli, şahısa satmıştır. Yüklenici her ikisinin ödemesini banka üzerinden tahsil etmiştir. Tutarlar KDV hariçtir.

3.2.3. Uygulamanın Muhasebeleştirilmesi ve Uygulamada İzlenen Sürecin Paylaşılması

Bu bölümde AB işletmesinin ve arsa sahibinin, arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde izlediği süreç paylaşılacak ve uygulamanın muhasebe kayıtları yapılacaktır.

AB işletmesi ile arsa sahibi Arif Şahin, arsa payı karşılığı inşaat faaliyetine karar vermeden önce araştırma aşaması gerçekleştirmiştir. Bu aşamada arsa sahibi AB işletmesini araştırmak için İstanbul Eyüp ilçesinde yaptığı diğer yapıları incelemiş ve daha önceden AB işletmesi ile arsa payı karşılığı yapım faaliyeti yapmış arsa sahiplerinden bilgi almıştır. AB işletmesinin İstanbul Eyüp ilçesinde tanınır, güvenilir ve kaliteli hizmet üreten bir işletme olarak bilinmesi arsa sahibi şahsı olumlu etkilemiş ve yüklenicinin sözleşmeye olumlu bakmasını sağlamıştır.

AB işletmesi ise arsa payı karşılığı yapım faaliyetine konu olan taşınmazın hukuki durumu ile imar durumunu ilgili idarelerden sorgulamış ve arsa sahibinin hukuki durumunu araştırmıştır. Bu aşamada İstanbul Eyüp ilçesindeki tapu ve kadastro müdürlüğünden ilgili taşınmazın takdiyat, haciz, ipotek, intifa hakkı, tedbir, satış vaadi gibi üzerindeki haklar ve kısıtlamalar sorgulanmıştır. Aynı şekilde İstanbul ilindeki Eyüp belediyesinden ilgili taşınmazın güncel imar durumu sorgulanmıştır. Tüm bu araştırmalar neticesinde AB işletmesi herhangi bir olumsuz durum ile karşılaşmamış ve arsa payı karşılığı yapım faaliyeti için hazırlıklara başlamıştır.

AB işletmesi gerekli başvuruları yaparak Çevre ve Şehircilik Bakanlığı İstanbul İl Müdürlüğünden müteahhit yetki belgesi almıştır. Ardından taraflar arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi esasları ve paylaşım konusunda mutabakata varmak üzere aralarında ön sözleşme yaparak yapının süresi, paylaşım oranı, hangi bağımsız bölümlerin kime ait olacağı, çeşitli masrafları kimin üstleneceği gibi konularda anlaşma sağlamışlardır. AB işletmesi ve arsa sahibinin mutabakata varması üzerine İstanbul ili Eyüp ilçesi Gaziosmanpaşa 2. Noterinde 15.03.2016 tarihinde sözleşme imzalanmıştır. AB işletmesi sözleşme imzalanmasının ardından inşaat hazırlıklarına başlamış ve İstanbul ili Eyüp Belediyesinden gerekli başvuruları yaparak 16.05.2016 tarihinde yapı ruhsatını almıştır.

İnşaat çalışmalarının başlaması esnasında taraflar arasında arsa payı temlik işlemi gerçekleştirilmiştir. Arsa sahibi olan Arif Şahin arsa payının yüzde ellilik olan kısmını AB işletmesine devir etmiş ve devir ettiği kısmın üzerine arsa payı karşılığı yapım faaliyetine ilişkin inşaatın tamamlanması ipoteği eklemiştir. Ardından AB işletmesi inşaat faaliyetine hızla devam etmiştir. Bu kısımdan sonra inşaat faaliyeti muhasebe uygulaması üzerinden kısa açıklamalar yapılarak devam edecektir.

NO	AÇIKLAMA	BORÇ	ALACAK
1	-----01.01.2016----- 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI Ortak A 1.000.000,00 Ortak B 1.000.000,00 500 SERMAYE HESABI Ortak A 1.000.000,00 Ortak B 1.000.000,00 Açılış kaydı (sermaye taahhüt kaydı)	2.000.000,00	2.000.000,00
2	-----01.01.2016----- 102 BANKALAR HESABI 501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HESABI Ortak A 1.000.000,00 Ortak B 1.000.000,00 Açılış kaydı (sermaye payını ödeme kaydı)	2.000.000,00	2.000.000,00

AB işletmesi henüz sahip olmadığı fakat izlenmesinin ihtiyaç duyulduğu arsayı nazım hesaplarda izlemektedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi imzalanmasını takiben AB işletmesi arsayı nazım hesaplarda takip etmektedir. Arsanın maliyeti fiilen oluştuğunda nazım hesaplar kapatılıp arsanın maliyet kaydı yapılacaktır.

3	-----15.03.2016----- 940 İNŞAAT İÇİN ALINAN ARSALAR HESABI 942 İNŞAAT ARSA SAH. HESABI Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine ilişkin arsa temini nazım hesabı ¹⁹³	300.000,00	300.000,00
---	---	------------	------------

¹⁹³ Emsal değer dikkate alınmıştır.

4	-----15.03.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 100 KASA Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi noter masrafı	162,00 900,00	1.062,00
---	--	------------------	----------

Arsa payı karşılığı inşaat faaliyetlerinde inşa edilen yapıya ilişkin olarak ortaya çıkan giderlerden belediye, su, elektrik ve yapı denetim gibi giderler arsa sahibi adına tahakkuk etmekte fakat fiilen ödemeyi yüklenici gerçekleştirmektedir. Yüklenicinin üstlendiği bu giderlerin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından nasıl değerlendirileceği, gider olarak kabul edilip edilemeyeceği ve indirim konusuna dâhil edilip edilemeyeceği tartışmalı bir konudur. Maliye Bakanlığı bu konuda farklı muktezalar yayınlamış olup iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Yapı denetim firmaları tarafından düzenlenen faturaların arsa sahibi adına olmasına karşın yükleniciye maliyet yazılabileceğine ait yayınlanan özelgelere,¹⁹⁴ 213 sayılı VUK'un üçüncü maddesi dayanak gösterilmiştir. Buna göre, vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, söz konusu ödemelerin arsa sahibi adına yüklenici tarafından yapıldığının, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinde belirtilmesi ve banka dekontu ile belgelendirilmesi halinde, bu ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Diğer taraftan Maliye Bakanlığının iki ayrı özelgesinde¹⁹⁵ işletme adresine bağlı olup, başkası adına kayıtlı olan su, telefon ve elektrik faturalarında yer alan bedelin gider yazılabileceği, katma değer vergisi içinde indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir.¹⁹⁶

Diğer bir görüşe göre ise, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi çerçevesinde yüklenici tarafından ödenen ancak faturası taşınmaz sahibi adına kesilen, inşa edilen

¹⁹⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı:B.07.1. GİB.4.06.16.01/sayıtlı özelgesi

¹⁹⁵ 13.10.1995 tarih ve 57076 sayılı, 07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgeleri

¹⁹⁶ Yılmaz Sezer, *Müteahhit Tarafından Arsa Sahibi Adına Yapılan Masrafların Gider Kaydı ve KDV İndirimi*, <http://forum.mustafagulsen.com/showthread.php?123482-Yapi-denetim-hizmet-bedeli-faturasi/page2> (13 Aralık 2017), Mustafa Şimşek, *Yapı Denetim Şirketleri Tarafından Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Faturaların Giderleştirilmesi*, <http://www.ankaymm.com/Yapi%20denetim%20sirketleri.pdf> (13 Aralık 2017)

yapının ruhsatı için yapılan (belediye, elektrik, su, yapı denetim bedelleri) ödemeleri ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Bu giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için belgelerin yüklenici adına düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu ödemeler için taşınmaz sahibi adına düzenlenen fatura vb. belgelerde yer alan KDV'nin, yüklenici tarafından ödenmiş olsa dahi indirim konusu yapılması yahut gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.09.2008 tarih ve B.07.1 GİB.0.03.54/5429-868/96957 sayılı özelgesi ile Danıştayın D.9.D.12.05.1994 tarih ve E.1993/2595,K.1994/2333 sayılı kararı bu görüşü desteklemektedir.¹⁹⁷

Maliye Bakanlığının mevcut uygulamasında, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi gereği yüklenicinin taşınmaz sahibi adına kesilen (belediye, elektrik, su, yapı denetim) bedelleri ödemesi, hiçbir şekilde yüklenici tarafından indirim konusu yapılamayacağı şeklindedir. Bu konuda kendi görüşümüz ise, idareler arasında farklı görüşlerin bulunması ve farklı kararların verilmesi bir karışıklığa yol açmakta olup bu konuya özel bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Ayrıca arsa payı karşılığı yapım sözleşmesinde, taşınmaz sahibi adına kesilen bedellerin yüklenici tarafından ödeneceğinin belirtilmesi öte yandan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından safi kazancın tespiti için gelirin elde edilmesi ile ilgili yapılan giderlerin elde edilen gelirden indirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar söz konusu bedellerin arsa sahibi adına belgelendirilmiş olmasına karşın bu bedeller asıl itibari ile yüklenicinin üstleneceği giderlerdir. Bundan dolayı idareler tarafından özel bir düzenleme ile yüklenicinin üstlendiği söz konusu bu giderlerin vergilendirmede indirim konusu yapılması gerekmektedir.

5	-----25.04.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI	1.080,00 6.000,00	
	102 BANKALAR 120.01 Akbank		7.080,00

¹⁹⁷ Yılmaz Sezer, *Müteahhit Tarafından Arsa Sahibi Adına Yapılan Masrafların Gider Kaydı ve KDV İndirimi*, <http://forum.mustafagulsen.com/showthread.php?123482-Yapi-denetim-hizmet-bedeli-faturasi/page2> (13 Aralık 2017), Mustafa Şimşek, *Yapı Denetim Şirketleri Tarafından Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Faturaların Giderleştirilmesi*, <http://www.ankaymm.com/Yapi%20denetim%20sirketleri.pdf> (13 Aralık 2017)

	İnşaat için çizdirilen proje bedeli		
6	-----02.05.2016----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 100 KASA HESABI Yapı denetim hizmet bedeli (Arsa sahibi adına belgelendiği için vergilendirmede gider konusu yapılamamaktadır.)	3.840,00	3.840,00
7	-----16.05.2016----- 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 100 KASA HESABI Eyüp Belediyesine ödenen inşaat ruhsat harcı	2.570,00	2.570,00
8	-----18.05.2016----- 126 VER. DEPZ. VE TEMNTLR HSBI 126.03 Boğaziçi Elkrk Dağıtım A.ş 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 100 KASA HESABI Elektrik Aboneliği Depozitosu ve giderleri	1.000,00 500,00	1.500,00
9	-----23.05.2016----- 126 VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR HESABI 126.02 İski 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 100 KASA HESABI Su Aboneliği Depozitosu ve giderleri	750,00 350,00	1.100,00
10	-----06.06.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 730.22 Hafriyat 102 BANKALAR 120.01 Akbank Öz Topçu İnşaat Kazı Hafriyat Ltd. Şirketine ödenen hizmet bedeli	1.584,00 8.800,00	10.384,00
11	-----13.06.2016----- 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.05 İnşaat Demiri 191 İNDRLECK KDV HSBI 100 KASA HSBI Efsan Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş alınan inşaat demir bedeli	3.000,00 540,00	3.540,00

12	-----16.06.2016----- 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.05 İnşaat Demiri 191 İNDRLECK KDV HSBI 100 KASA HSBI Efesin Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş alınan inşaat demir bedeli	3.000,00 540,00	3.540,00
13	-----20.06.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 710 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİDERLERİ HSB. 710.02 Hazır Beton 102 BANKALAR 120.01 Akbank Muhammet Gümüştay A.Ş 35 m3 C25 hazır beton alım bedeli	724,50 4025,00	4.749,50
14	-----20.06.2016----- 710 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİDERLERİ HSB. 710.01 İnşaat Demiri 150 İLK MDDE VE MLZME HSB 150.05 İnşaat Demiri 2 Ton demirin inşaatda kullanılması	3.000,00	3.000,00
15	-----22.06.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 710 DİR. İLK MAD. VE MALZ. GİDRLRİ HSB. 710.09 İnşaatlık Kereste 102 BANKALAR 120.01 Akbank Yıldırım İnşaat Tah. San. ve Tic. Ltd. Şti'den 20m3 inşaatlık kereste alım bedeli	1.440,00 8.000,00	9.440,00
16	-----23.06.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 710 DİR. İLK MADD. VE MALZ. GİDRLRİ HSB. 710.07 İnşaat Çivisi 100,00 710.08 İnşaat Teli 400,00 100 KASA HESABI Koçtaş A.Ş'den inşaat çivisi ve teli alım bedeli	90,00 500,00	590,00
17	-----30.06.2016----- 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI 136.03 Asgari Geçim İndirimi 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI 720.01 Brüt Tutar 3.750 720.02 S.G.K. İşv. P. 806,25 720.03 İşszlk. Sig. İşv. P. 75,00 335 PERS. BORÇ. HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri 2.933,94	247,06 4.631,25	2.933,94

	<p>360 ÖD. VERGİ VE FON. HESABI 360.03 Gelir Ver. 478,12 360.04 Damga Ver. 22,50 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HSB. 361.01 S.G.K. İşç. P. 525,00 361.02 S.G.K. İşv. P. 806,25 361.03 İşs. Sigortası İşçi P. 37,50 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren P. 75,00</p> <p>Haziran ayı ücret tahakkuk kaydı</p>		<p>500,62 1.443,75</p>
18	<p>-----04.07.2016----- 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri</p> <p>102 BANKALAR 102.01 Akbank</p> <p>Haziran ayı işçilik ücretlerinin ödenmesi</p>	2.933,94	2.933,94
19	<p>-----11.07.2016----- 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.05 İnşaat Demiri 191 İNDİRİLCK KDV HSB.</p> <p>100 KASA HSB.</p> <p>Efesan Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş alınan inşaat demir bedeli</p>	<p>3.000,00 540,00</p>	3.540,00
20	<p>-----13.07.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 710 DİR. İLK MADD. VE MALZ. GİDERLERİ HSB. 710.02 Hazır Beton</p> <p>102 BANKALAR 120.01 Akbank</p> <p>Muhammet Gümüştaş A.Ş 35 m3 C25 hazır beton alım bedeli</p>	<p>724,50 4025,00</p>	4.749,50
21	<p>-----13.07.2016----- 710 DİRKT İLK MADD. VE MALZ. GİDERLERİ HSB. 710.01 İnşaat Demiri</p> <p>150 İLK MADD. VE MALZ. HESABI 150.05 İnşaat Demiri</p> <p>2 Ton demirin inşaatta kullanılması</p>	3.000,00	3.000,00
22	<p>-----21.07.2016----- 360 ÖD. VERGİ VE FON. HESABI 360.03 Gelir Verg. 478,12 360.04 Damga Verg. 22,50</p> <p>136 DİĞR ÇEŞTLİ ALCKLR HSBI. 136.03 Asg. Geç. İnd. 102 BANKALAR 120.01 Akbank</p> <p>A.G.İ. mahsup edilerek, Haziran ayı gelir ve damga</p>	500,62	<p>247,06 253,56</p>

	vergisinin ödenmesi		
23	-----21.07.2016----- 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KES. HSB. 361.01 S.G.K. İşçi P. 525,00 361.02 S.G.K. İşveren P. 806,25 361.03 İşs. Sigortası İşçi P. 37,50 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren P. 75,00 102 BANKALAR 120.01 Akbank Haziran ayı SGK kesintilerinin ödenmesi	1.443,75	1.443,75
24	-----25.07.2016----- 150 İLK MADDE VE MALZEME HESABI 150.05 İnşaat Demiri 191 İNDRLCK KDV HSBI. 100 KASA HSBI. Efesana Demir Sanayi ve Ticaret A.Ş alınan inşaat demir bedeli	3.000,00 540,00	3.540,00
25	-----29.07.2016----- 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABI 136.03 Asgari Geçim İndirimi 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI 720.01 Brüt Tutar 8.540,00 720.02 S.G.K. İşv. P. 1.836,10 720.03 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 170,80 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri 6.735,71 360 ÖD. VER. VE FON. HSBI. 360.03 Gelir Verg. 1.088,70 360.04 Damga Verg. 51,24 361 ÖD. SOSYAL GÜV. KESNTLRİ HSB. 361.01 S.G.K. İşçi P. 1.196,60 361.02 S.G.K. İşveren P. 1.836,10 361.03 İşsizlik Sigortası İşçi P. 85,40 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren P. 170,80 Temmuz ayı ücret tahakkuk kaydı	617,65 10.546,90	6.735,71 1.139,94 3.288,90
26	-----01.08.2016----- 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri 102 BANKALAR 102.01 Akbank Temmuz ayı işçilik ücretlerinin ödenmesi	6.735,71	6.735,71

27	-----01.08.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 710 DİR. İLK MADD. VE MALZ. GİDERLERİ HSBI. 710.02 Hazır Beton 102 BANKALAR 120.01 Akbank Muhammet Gümüştas A.Ş 35 m3 C25 hazır beton alım bedeli	724,50 4025,00	4.749,50
28	-----01.08.2016----- 710 DİR. İLK MADD. VE MALZ. GİDERLERİ HSBI. 710.01 İnşaat Demiri 150 İLK MADD. VE MLZM. HESABI 150.05 İnşaat Demiri 2 Ton demirin inşaatta kullanılması	3.000,00	3.000,00
29	-----22.08.2016----- 360 ÖD. VERGİ VE FONLAR HSBI. 360.03 Gelir Verg. 1.088,70 360.04 Damga Vergisi 51,24 136 DİĞ. ÇŞTLİ ALCKLR HSBI. 136.03 Asg. Geç. İnd. 102 BANKALAR 120.01 Akbank A.G.İ. mahsup edilerek, Temmuz ayı gelir ve damga vergisinin ödenmesi	1.139,94	617,65 522,29
30	-----22.08.2016----- 361 ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ HS. 361.01 S.G.K. İşçi P. 1.196,60 361.02 S.G.K. İşveren P. 1.836,10 361.03 İşsizlik Sigortası İşçi P. 85,40 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren P. 170,80 102 BANKALAR 120.01 Akbank Temmuz ayı SGK kesintilerinin ödenmesi	3.288,90	3.288,90
31	-----26.08.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 710 DİR. İLK MADD. VE MALZ. GİDERLERİ HSBI. 710.02 Hazır Beton 102 BANKALAR 120.01 Akbank Muhammet Gümüştas A.Ş 35 m3 C25 hazır beton alım bedeli	724,50 4025,00	4.749,50

	<p>335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri 5.588,44 360 ÖD. VRGİ VE FON. HSBL. 360.03 Gelir Verg. 906,52 360.04 Damga Verg. 42,66 361 ÖD. SOS. GÜV. KSNTİLR. HSBL. 361.01 SGK İşçi Payı 995,40 361.02 SGK İşveren Payı 1.528,65 361.03 İşsizlik Sigortası İşçi Payı 71,10 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren Payı 142,20</p> <p>Eylül ayı ücret tahakkuk kaydı</p>		<p>5.588,44 949,18 2.737,35</p>
43	<p>-----03.10.2016----- 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri</p> <p>102 BANKALAR 102.01 Akbank</p> <p>Eylül ayı işçilik ücretlerinin ödenmesi</p>	5.588,44	5.588,44
44	<p>-----10.10.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI</p> <p>102 BANKALAR 102.01 Akbank</p> <p>Yıldırım İnşaat Tah. San. ve Tic. Ltd. Şti. işçilik ve malzeme hizmet bedeli</p>	<p>3.960,00 22.000,00</p>	25.960,00
45	<p>-----14.10.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI</p> <p>102 BANKALAR 102.01 Akbank</p> <p>Göçmen Metal işçilik ve malzeme hizmet bedeli</p>	<p>2.340,00 13.000,00</p>	15.340,00
46	<p>-----18.10.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI</p> <p>102 BANKALAR 102.01 Akbank</p> <p>Çağla Mermer işçilik ve malzeme hizmet bedeli</p>	<p>1.260,00 7.000,00</p>	8.260,00
47	<p>-----21.10.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI</p> <p>102 BANKALAR 102.01 Akbank</p> <p>Isıkent Mühendislik ve Isıtma işçilik ve malzeme hizmet bedeli</p>	<p>2.880,00 16.000,00</p>	18.880,00

	361.03 İş. Sigortası İşçi P. 6,00 361.04 İşsizlik Sigortası İşveren P. 12,00 Ekim ayı ücret tahakkuk kaydı		
53	-----31.10.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 102 BANKALAR 102.01 Akbank Güzel Kapı ve Mutfak işçilik ve malzeme hizmet bedeli	3.240,00 18.000,00	21.240,00
54	-----01.11.2016----- 335 PERSONELE BORÇLAR HESABI 335.01 Ödenecek Personel Ücretleri 102 BANKALAR 102.01 Akbank Ekim ayı işçilik ücretlerinin ödenmesi	470,40	470,40
55	-----07.11.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 770 GEN. YÖN. GİD. HSBI. 770.08 Muhasebeci Gideri 360 ÖD. VRG. VE FON. HSBI. 102 BANKALAR 102.01 Akbank Arif Baş muhasebe hizmet bedeli	540,00 3.000,00	600,00 2.940,00
56	-----11.11.2016----- 360 ÖD. VRG. VE FON. HSBI. 100 KASA HESABI Vergi kesintisi ödemesi	600,00	600,00
57	-----28.11.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 102 BANKALAR 102.01 Akbank Yıldırım İnşaat Tah. San. ve Tic. Ltd. Şti. işçilik ve malzeme hizmet bedeli	6.528,60 36.270,00	42.798,60
58	-----30.11.2016----- 191 İNDİRİLECEK KDV HESABI 730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI 100 KASA HESABI İnşaat şantiyesinin elektrik ve su kullanım bedelleri	180,00 1.000,00	1.180,00

59	-----30.11.2016----- 100 KASA HESABI 126 VERİLEN DEP. VE TEM. HS. 126.03 Boğaziçi Elektrik Dağıtım A.ş Elektrik Aboneliği Depozitosunun geri alınması	1.000,00	1.000,00
----	---	----------	----------

Tablo 13
AB İşletmesi İnşaat Faaliyeti Maliyetinin Hesaplanması

MALİYETE ESAS GİDERLER	TUTAR
710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ HESABI	51.625,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	34.839,35
730 GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI	166.830,00
TOPLAM	253.294,35

2 Aralık 2016 tarihinde kat mülkiyeti tesis edilerek inşa edilen yapının yapı ruhsatı alınmıştır. Bundan dolayı inşa edilen yapı resmi olarak tamamlanmış sayıldığı için ilgili muhasebe hesapları mamuller hesabına kayıt edilmiştir.

5 Aralık 2016 tarihinde arsa sahibine ait bağımsız bölümler teslim edilmiştir. Arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin genel yönetim gideri hesaplanıp daire maliyetine eklenmelidir.

Metrekare başına düşen arsa maliyeti: 253.294,35 TL / 252,36 m² = 1.003,70 TL

Metrekare başına düşen genel yönetim gideri: 3.000,00 TL / 252,36 m² = 11,88 TL

Arsa sahibine ait genel yönetim gideri: 11,88 TL x 90,86 m2 = 1.079,41 TL

Arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin maliyeti:1.003,70 TL x 90,86 m2= 91.196,18 TL

Arsa sahibine ait olan bağımsız bölümlerin maliyeti hesaplanarak inşaat faaliyetini gerçekleştiren yüklenicinin arsa maliyeti ortaya çıkartılır ve üretim maliyeti olarak kayıt edilir.

Tablo 14
AB İşletmesinin İnşaat Faaliyeti Kapsamında Arsa Sahibine Ait Olan Bağımsız Bölümlerin Maliyetinin Hesaplanması

BAĞIMSIZ BÖLÜMLERİN MALİYETİ	91.196,18 TL
GENEL YÖNETİM GİDERİ	1.079,41 TL
ARA TOPLAM	92.275,59 TL
%10 İLAVE	9.227,55 TL
KDV MATRAHI	101.503,14 TL
KDV (%1)	1.015,03 TL

İlgili muhasebe kayıtları;

60	-----02.12.2016----- 710 DİREKT İLK MAD. VE MALZ. GİD. HS. 320 SATICILAR HESABI 320.02 Arif Şahin Arsa maliyetinin üretim maliyetine kayıt edilmesi	101.503,14	101.503,14
61	-----02.12.2016----- 942 İNŞAAT ARSA SAH. HESABI 940 İNŞAAT İÇİN ALINAN ARSALAR HESABI Nazım hesapların kapatılması	300.000,00	300.000,00
62	-----02.12.2016----- 151 YARI MMLLR. HSBI. 711 DRKT. İLK MADDE MALZEME YNSTM. HSBI. 721 DİR. İŞÇ. YNSTM. HSBI.	354.797,49	153.128,14 34.839,35

	731 GEN. ÜRT. GDRL. YNSTM. HSBI. İnşa edilen yapının yarı mamul maliyeti		166.830,00
63	-----02.12.2016----- 152 MAMULLER HESABI 151 YARI MAMULLER HESABI İnşa edilen yapının tamamlanmasından dolayı mamul kaydı	354.797,49	354.797,49
64	-----02.12.2016----- 711 DİRK. İLK MADD. MLZM. YNSTM. HSBI. 721 DİRK. İŞÇLK. YNSTM. HSBI. 731 GEN. ÜRT. GİDRLR. YNSTM. HSBI. 710 DİRK. İLK MADD. MALZ. HSBI. 720 DİRK. İŞÇL. HSBI. 730 GENEL ÜRETİM GİDRLR. HES. Gider ve yansıtma hesaplarının kapatılması	153.128,14 34.839,35 166.830,00	153.128,14 34.839,35 166.830,00
65	-----05.12.2016----- 100 KASA HESABI 320 SATICILAR HESABI 320.02 Arif Şahin 391 HSPLN. KDV HSBI. 600 YRTÇİ. STŞLR. HSBI. Arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin teslim edilmesi	1.015,03 101.503,14	1.015,03 101.503,14
66	-----05.12.2016----- 102 BANKALAR HSBI. 391 HSPLN. KDV HSBI. 600 YRTÇİ. STŞLR. HSBI. Ahmet Coşkun'a bir nolu dairenin satılması	236.000,00	36.000,00 200.000,00
67	-----05.12.2016----- 102 BANKALAR HSBI. 391 HESAP. K.D.V. HSBI. 600 YURT. SAT. HSBI. Meryem Bakır'a dört nolu dairenin satılması	295.000,00	45.000,00 250.000,00
68	-----05.12.2016----- 620 SATILAN MAMULLERİN MALİYETİ 152 MAMULLER HESABI Satılan bağımsız bölümlerin maliyet kaydı	354.797,49	354.797,49
69	-----31.12.2016----- 632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI 771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS. HES. Yönetim giderinin gelir gider tablosuna yansıtılması	3.000,00	3.000,00

70	-----31.12.2016----- 771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS. HES. 770 GENEL YÖNETİM GİDERİ HES. Genel Yönetim giderinin yansıtma hesabına aktarılarak kapatılması	3.000,00	3.000,00
71	-----31.12.2016----- 690 DNM. KR/ZRR. HSBI. 632 GENEL YÖNETİM GİDERİ HESABI Genel Yönetim giderinin kar/zarar hesabına aktarılması	3.000,00	3.000,00
72	-----31.12.2016----- 690 DNM. KR/ZRR. HSBI. 620 STLN. MAM. MALİYET HES. Satılan mamul maliyetinin kar/zarar hesabına aktarılması	379.941,52	379.941,52
73	-----31.12.2016----- 600 YURTİÇİ SATIŞLAR HESABI 690 DÖNEM KAR/ZARAR HESABI Satışların kar/zarar hesabına aktarılması	601.661,04	601.661,04

AB işletmesinin rutin yılsonu kapanış işlemleri devam etmiştir. Uygulamamız sonucunda özellikle arsa sahibine kesilen faturaların yüklenici tarafınca sözleşme gereğince ödenmesine rağmen gider konusu yapılamaması ve yasal mevzuatta ve uygulamada resmi idareler arasında görüş birliği olmaması eksiklik olarak görülmüştür. Bu konu için ayrıca bir yasal düzenleme yapılması ve yüklenicinin üstlendiği bu ödemelerin gider olarak gösterilmesi daha doğru bir çözüm olacaktır.

Bunun yanı sıra uygulama esnasında da görülmüştür ki, arsa sahibi kaynak sıkıntısı yaşamadan mevcut arsasını değerlendirmekte, yüklenici de ayrıca bir arsa maliyetine katlanmadan mevcut kaynakları ile yapı inşa edebilmektedir.

Tekrar görülmüştür ki, uygulama çerçevesinde arsa sahibi ve yüklenici sözleşme aşamasına varmadan gerekli araştırmaları yapmaları, arsa sahibinin yükleniciyi, yüklenicinin de mevcut taşınmazı ve arsa sahibini soruşturması tarafların karar verme sürecini beslemektedir. Ayrıca sözleşme imzalanmadan ön sözleşme hazırlanarak planın, projenin ve gerekli detayların ortaya konması ileride yaşanacak sıkıntıların önceden önüne geçmektedir.

SONUÇ

Türk Vergi Hukuku'nda inşaat işleri ve faaliyetleri ikili bir sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Buna göre inşaat faaliyetleri; özel inşaat işleri ve taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri olarak ikiye ayrılmıştır. Özel inşaat faaliyeti gerçekleştiren işletmeler, kullanmak veya satmak maksadı ile kendi adlarına inşaatlar yapmaktadırlar. Yapılan bu inşaatlar, inşaatı gerçekleştirecek işletmenin kendi arsasına yapılabileceği gibi arsa payı karşılığı edinilen arsaya da yapılabilmektedir. Taahhüt şeklinde yapılan inşaat faaliyeti ise, başkası adına yapılan inşaat faaliyetlerini kapsamaktadır.

İnşaat faaliyetlerinden özel inşaat işlerinin bir türü olan arsa payı karşılığı yapım faaliyeti, taşınmaz sahibi ile yapım faaliyetini gerçekleştirecek yüklenicinin karşılıklı bir işbirliği çerçevesinde, yüklenicinin kendi imkânları ile yapacağı yapının anlaşma oranınca belirli bağımsız bölümleri taşınmaz sahibine vermeyi üstlenmesine karşılık, taşınmaz sahibinin yapım faaliyeti gerçekleştirilecek arsanın anlaşma oranınca belirli bir kısmını veya tamamını tapuda yükleniciye devir etme faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Bu faaliyetin ortaya çıkma ve tercih edilmesindeki en büyük etkenlerden bir tanesi, arsa maliyetlerinin yükselmesi ve inşaat yapım maliyetlerindeki artış ve gerekli uzmanlık ile arsa sahibinin genellikle bu finansman ve uzmanlıktan yoksun olması dolayısıyla sıkça tercih edilmektedir.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin hukuki dayanağına bakıldığı zaman herhangi bir kanunda net bir şekilde açıklama bulunmamaktadır. Borçlar Kanunu'nda açıklanan "Eser Sözleşmesi" ve "Taşınmaz Satış Vaadi" özelliklerini içeren karma bir sözleşmedir. Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmelerine ilişkin yapılan tanımlamalar temel olarak bu iki maddeye dayanmaktadır.

Kanunda bulunan bu boşluk ve bu konuda özel bir düzenleme olmaması çeşitli sorunlara yol açtığı gözlemlenmiştir. Özellikle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin niteliği ve vergilendirilmesindeki düzenlemeler genel hükümlere göre yapılmaktadır. İnşaat faaliyetinin özel bir türü olan arsa payı karşılığı yapım faaliyeti için sözleşmenin niteliğinden başlayarak vergilendirme konusuna kadar özel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi, tarafların yükümlülüklerini ifa etmesi durumu ile sona erebileceği gibi ifa dışı sebeplerle de sözleşme sona erebilmektedir. Sözleşmenin sona ermesi başlıca olarak; sözleşmenin ifası ile sözleşmenin feshi ve sözleşmedeki ifanın imkânsızlaşması olarak üç ana şekilde gerçekleşmektedir.

Sözleşmenin ifa imkânsızlığı nedeniyle sona erme durumu; ifanın imkânsızlaşması (eserin telef olması), arsa sahibinden doğan imkânsızlık ve yüklenicinin şahsından doğan imkansızlık hallerinden gerçekleşmektedir. Ayrıca Türkiye Anayasası'nda bulunan, çeşitli dönemlerde uygulamaya giren ve son olarak 21.07.2016 tarihinde resmi gazetede yayımlanan Olağanüstü Hal (OHAL)'in arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesine etkisine bakıldığı zaman, OHAL ilanı nedeniyle sözleşmeyi sona erdirecek bir mevcut olağanüstü halin olup olmadığının tespiti gerekmektedir. Taraflardan herhangi bir tanesinin veya her ikisinin OHAL'in ilanı nedeniyle sözleşmeyi sona erdirecek bir durumu olması (örnek olarak; banka hesaplarına el koyulması, tutuklanma, sözleşmeye konu olan ilgili taşınmaza el koyulması, sözleşmenin taraflarından olan işletmeye kayyum atanması gibi haller) halinde ifa imkânsızlığı söz konusu olmaktadır.

Türkiye'de uygulamada bulunan OHAL direkt olarak olağanüstü haller sebebiyle arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin sona ermesine etki etmemektedir. OHAL kapsamında Hükümet tarafından alınan önlemler, sözleşme taraflarından biri veya her ikisi için sözleşmeden doğan yükümlülüğü yerine getirememesine neden olursa ifa imkânsızlığından söz edilmektedir. İfa imkânsızlığı, taraflardan herhangi biri ile ilgili beklenmedik bir olay sebebiyle gerçekleşmiş olup kusur bulunmadığı takdirde ancak o ana kadar yapılan işin değeri ve o değer oluşma süreci ile ilgili giderler ifa imkânsızlığına sebep olan taraftan talep edilebilmektedir. Fakat ifa imkânsızlığının oluşmasında kusur bulunuyor ise bu giderlerin yanında tazminat talep etme hakkı da doğar.

Arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir örnek olmasına karşın vergi kanunlarımızca özel bir düzenlemeye tabi tutulmamış olup vergilendirme genel hükümlere göre yapılmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bu durum ile ilgili yayınlamış olduğu özeldeler ile KDV Genel Uygulama Tebliği'nde bulunan bir

takım açıklamalar yetersiz kalmaktadır. Vergi kanunlarında bulunan bu eksiklikten dolayı sözleşme tarafları vergileme hususunda nasıl bir yol izleyecekleri noktasında çelişki yaşadıkları gözlemlenmiştir. Bu çelişkinin yanı sıra sözleşmeden doğan haklar ile vergi mükellefi olan yüklenici ve arsa sahibi, vergi idaresi ile de anlaşmazlık yaşayabilmekte ve bu anlaşmazlığın çözümü için yargıya başvurmaktadır. Ancak uygulamada vergi idaresi ile yargı fikir birliğinde olduğu kadar tamamen aykırı görüşleri de benimsemektedir. Bunlardan dolayı arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesinin vergileme kısmı için, özel bir düzenlemeye ihtiyaç duyulmaktadır.

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelirler, Gelir Vergisi Kanunu'nun Ticari Kazanca ait hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Ancak inşaat faaliyetlerinin bir türü olan Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri sahip oldukları özellikler nedeniyle ve birden fazla takvim yılını aşan bir inşaat faaliyeti olduğu için genel hükümler dışında özel bir vergilendirme rejimi ile düzenlenmiştir. Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinin Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri kapsamında özel hükümlere göre vergilendirilmesi, doktrin ve uygulamada ihtilafli konular arasında bulunmaktadır. Çoğunluğun katıldığı bizimde savunduğumuz görüş arsa payı karşılığı yapım faaliyetinin konusu itibari ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden hukuki ve mali olarak ayrılmaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinin konusu temel olarak taahhüde yani başkasının hesabına yapılan inşaat faaliyetine bağlıdır. Oysa arsa payı karşılığı yapım faaliyeti başkasının hesabına yapılan yapıdan ziyade arsa sahibinin arsa payını devir etmesi yüklenicinin de inşa ettiği yapıdan belirli bağımsız bölümleri devir etmesini içeren karşılıklı yükümlülüklerin bulunduğu bir sistemdir.

Arsa sahiplerinin yükleniciden arsa payı karşılığında almış oldukları bağımsız bölümleri satma durumundaki vergilendirmede iktisap tarihi olarak hangi tarihin değer artış kazancı olarak ele alınacağı ihtilafli ve önemli bir başka konudur. Burada görüşler iktisap tarihinin belirlenmesinde arsanın devir tarihinin dikkate alınması gerektiğini savunanlar ile bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim tarihinin dikkate alınması gerektiğini savunanlar olarak ikiye ayrılmaktadır.

Gelir İdaresinin çıkarmış olduğu sirkülerde (25.03.2011 tarihli 76 No'lu) doktrin ve uygulamada ağırlıklı fikir birliğinde bulunulan ve bizimde savunduğumuz

görüş iktisap tarihinin tayininde bağımsız bölümlerin arsa sahibine teslim tarihinin esas alınması gerektiğidir. Arsanın devir tarihinde vergilendirmeye esas olarak alınacak bir yapının tesisi bulunmamakta olup vergilendirmeye esas olan söz konusu yapının tesis edilmesi arsanın devri ile gerçekleşmekte olmayıp inşaat faaliyetinin başlangıcını ifade etmektedir. Vergilendirme için iktisap tarihi yapının nihayete erdirilip yüklenici tarafından arsa sahibine devir edilmesi ile hesap olunmalıdır.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetlerinde inşa edilen yapıya ilişkin olarak ortaya çıkan giderlerden belediye, su, elektrik ve yapı denetim gibi giderler arsa sahibi adına tahakkuk etmekte fakat fiilen ödemeyi yüklenici gerçekleştirmektedir. Yüklenicinin üstlendiği bu giderlerin gelir vergisi, kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından nasıl değerlendirileceği, gider olarak kabul edilip edilemeyeceği ve indirim konusuna dâhil edilip edilemeyeceği tartışmalı başka bir konudur. Maliye Bakanlığı bu konuda farklı muktezalar yayınlamış olup iki farklı görüş ortaya çıkmıştır.

Yapı denetim firmaları tarafından düzenlenen faturaların arsa sahibi adına olmasına karşın yükleniciye maliyet yazılabileceğine ilişkin yayınlanan özelgeler,¹⁹⁸ söz konusu ödemelerin gider yazılabileceği ve indirim konusu yapılacağı mahiyetindedir. Diğer bir görüşe göre ise, arsa payı karşılığı inşaat sözleşmesi çerçevesinde yüklenici tarafından ödenen ancak faturası arsa sahibi adına kesilen, inşa edilen yapının ruhsatı için yapılan (belediye, elektrik, su, yapı denetim bedelleri) ödemeleri indirim konusu yapılamayacağı ve gider olarak dikkate alınamayacağı yönündedir.¹⁹⁹

Maliye Bakanlığının mevcut uygulamasında, arsa payı karşılığı yapım sözleşmesi gereği yüklenicinin taşınmaz sahibi adına kesilen (belediye, elektrik, su, yapı denetim) bedelleri ödemesi, hiçbir şekilde yüklenici tarafından indirim konusu yapılamayacağı şeklindedir. Bu konuda kendi görüşümüz ise, idareler arasında farklı görüşlerin bulunması ve farklı kararların verilmesi bir karışıklığa yol açmakta olup bu konuya özel bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Ayrıca arsa payı karşılığı yapım

¹⁹⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı:B.07.1. GİB.4.06.16.01/sayılı özelgesi, 13.10.1995 tarih ve 57076 sayılı, 07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgeleri

¹⁹⁹ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 26.09.2008 tarih ve B.07.1 GİB.0.03.54/5429-868/96957 sayılı özelgesi, Danıştay D.9.D.12.05.1994 tarih ve E.1993/2595,K.1994/2333 sayılı karar

sözleşmesinde, taşınmaz sahibi adına kesilen (belediye, elektrik, su, yapı denetim) bedellerin yüklenici tarafından ödeneceğinin belirtilmesi öte yandan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi açısından safi kazancın tespiti için gelirin elde edilmesi ile ilgili yapılan giderlerin elde edilen gelirden indirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar söz konusu bedellerin arsa sahibi adına belgelendirilmiş olmasına karşın bu bedeller asıl itibari ile yüklenicinin üstleneceği giderlerdir. Bundan dolayı idareler tarafından özel bir düzenleme ile yüklenicinin üstlendiği söz konusu bu giderlerin vergilendirmede indirim konusu yapılması gerekmektedir.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyetinde söz konusu işin taraflar arasında daha iyi anlaşılabilmesi ve sürecin daha iyi yürütebilmesi için izlenen süreç büyük önem taşımaktadır. Birbirini takip eden faaliyetler dizgisi olarak açıklanan bu süreçler, arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarınca eksiksiz ve noksansız ele alınmalıdır. Aksi takdirde izlenen süreçte hatalar, eksiklikler veya bazı maddelerin göz ardı edilmesi ileride daha büyük problemlere yol açabilmektedir.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarından olan arsa sahibinin veya kat maliklerinin arsa payı karşılığında inşaat yaptırmak konusunda karar vermiş olmaları gereklidir. Aynı şekilde yüklenicinin de arsa payı karşılığında inşaat faaliyetini yapmak konusunda karar vermiş olması gereklidir. Tarafların bu kararını etkileyen birçok unsur bulunmaktadır. Arsa sahibi açısından, yüklenici aday hakkında bilgi toplaması (referanslar, iş bitirimi, iş deneyimi), yüklenici açısından ise sözleşmeye konu olan taşınmaz hakkında bilgi toplaması (hukuki durumu, imar durumu, malikin veya maliklerin hukuki durumu) karar süreci etkileyen önemli unsurlardandır.

Yüklenicinin teklif ettiği paylaşım oranının arsa sahibi lehine fazla olması yahut projeyi kısa zamanda bitirmeyi taahhüt etmesi arsa sahibi için yeterli olmamalıdır. Yüklenicinin güvenilir olması, yapacağı inşaat faaliyetini kaliteli olarak ortaya koyması arsa sahibi açısından daha önem taşınmalıdır. Arsa sahibi, arsa payı karşılığı yapım faaliyeti konusunda karar verirken, yüklenici aday veya adayları hakkında detaylı bilgi toplamalıdır. Karar verme aşamasında hızlı davranılmamalı ve bilgi toplama esnasında birden fazla kanaldan beslenilip birçok unsurun göz önünde bulundurulması gereklidir.

Arsa payı karşılığı yapım faaliyeti taraflarının sözleşme esasları ve paylaşım konusunda mutabakata varmaları için aralarında ön sözleşme hazırlayarak yapılacak inşaat faaliyetinin plan ve projesinin ortaya koyulması ve paylaşım oranının netleştirilmesi taraflar arasında daha sağlıklı bir işbirliğinin zeminini hazırlayacaktır. Ön sözleşme hazırlanırken, tapu bilgileri ve imar bilgileri etrafında hazırlanmalı ve taraflar gerekli paylaşım oranı veya hangi bağımsız bölümün kime ait olacağını bu ön sözleşme üzerinden görüşmelidir. Yapılacak inşaat faaliyetinin planına ve projesine getirilecek itirazlar ile bağımsız bölümlerin paylaşım konusundaki itirazlar bu aşamada gerçekleştirilerek tarafların anlaşmış olarak noter huzurunda sözleşme imzalama aşamasına gitmeleri beklenmektedir.

Arsa sahipleri, arsa payı karşılığı yapım sürecinin başlangıcından sonuna kadar sözleşme esasları çerçevesinde, inşaat sürecini kapsayan teknik ve hukuki bir denetleme yapmalıdırlar. Yüklenicinin inşaat faaliyetini yürütmesi esnasında arsa sahibi tarafından yapılan denetlemeler hata ve kusurların önüne geçecek ve ileride yaşanabilecek anlaşmazlıkların ve sözleşme esaslarındaki eksikliklerin önüne geçecektir. Yüklenicinin sözleşmeye konu olan inşaat faaliyetini bitirmesi ile arsa sahibi denetimin son aşaması olan işi teslim alması ile denetim süreci tamamlanır. Arsa sahibi kendi tarafına karşılık gelen bağımsız bölüm veya bölümleri teslim alırken inşaat faaliyetinin sözleşme esasları çerçevesinde eksiksiz ve kusursuz olduğunu tespit etmeli ve ardından teslim almalıdır.

EKLER

EK 1 Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi

ARSA PAYI KARŞILIĞI İNŞAAT YAPIM SÖZLEŞMESİ

TANIMLAR

Madde 1-

- a) Arsa sahipleri: Bu sözleşmeye konu olan gayrimenkullerin, hissedarları olan ek sayfada isim, soyadı ve adresleri yazılı şahısları ifade eder.
- b) Müteahhit: Sözleşmeye konu olan gayrimenkuller üzerinde hazırlanacak mevzi imar durumu, proje ve ona bağlı olarak yapılacak alt yapı, çevre düzenleme ve bina inşaat işlerinin anahtar teslim suretiyle müteahhitliğini üstlenen A.Ş.'i ifade eder.
- c) Gayrimenkuller: Arsa sahiplerinin Sayılı arsalardaki hisselerinin tamamını ifade eder.

SÖZLEŞMENİN KONUSU

Madde 2- gayrimenkullerdeki tapulu hisselerimiz ile mirasen intikal edecek hisselerimiz üzerinde ifraz, tevhit işlemleri ile mevzi imar durumu, proje hazırlama ve buna bağlı olarak yapılacak altyapı, çevre düzenleme ve kaliteli malzeme kullanılan bina inşaatı işlerinin yapılması ve anahtar teslimidir.

SÖZLEŞMENİN DEĞERİ

Madde 3- İşbu sözleşmenin değeri TL'dir, bu bedel arsa sahipleri tarafından nakden tahsil edilmeyecek ve karşılığında bu anlaşmada yazılı şartlara göre yapılacak inşaatın tamamından yüzde pay alacaklardır.

Yapılacak Tesis ve Binaların: Arsanın villa, konut ve ticaret merkezlerine ayrılan bölümlerinde altyapı ve üst yapı inşaatları tamamlanmış şekli ile fiilen yapılacak villa,

konut ve ticaret merkezi toplam inşaatlarının %'sı arsa sahiplerine ve %'sı müteahhite ait olacaktır.

ARSALARDAKİ MÜTEAHHİT PAYININ FERAĞI

Madde 4- Arsa sahipleri, toplam inşaatın (villa+konut+ticari binalardan) hisselerine düşen yüzde bölümün inşası için sözleşme teminatı olarak, sözleşme mevzuu olan her parselin yüzde'sının tapusunu müteahhide devir ve temlik edeceklerdir.

Sözleşme teminatı, arsa sahipleri lehine, sözleşme değeri miktarında, adı geçen parseller üzerine konulacak teminatın ipoteğidir. Arsa sahipleri sözleşmenin uygulanmasında gerek kendilerini temsil için, gerek sözleşmenin tapuya tescili için, gerekse sözleşmenin teminatı olan ipoteğin tesisi edilerek yüzde kısmın tapusunun müteahhide devir ve temlik için ve'na müşterek imzalı olarak vekil tayin ederler. Bu vekaletname sözleşme ile beraber tanzim edilerek imzalanır. Sözleşme ve vekaletnameler imzalandıktan sonra derhal sözleşme tapuya tescil ettirilir, yüzde bölüm müteahhit firmaya temlik edilerek, bu bölüm üzerine TL arsa sahipleri lehine teminat ipoteği konulur. Bu maddede ismi yazılı kişiden sözleşmeye iştirak etmeyen olursa, vekaletname iştirak eden kişiye aynı şekilde ve aynı yetkide verilir. Müteahhide tapu verilirken konulacak teminat ipoteği, iştirak etmeyen kimsenin hissesi oranında azaltılır.

Arsa sahiplerine verilecek ipoteklerin terkinin şu şekilde yapılır. Her blok veya villa için,

- ipoteğin %'sı için son kat betonarmesi dökülünce,
- ipoteğin %'sı iç bölme duvarları ikmal edilince,
- ipoteğin %'sı pencere doğramaları takılınca,
- ipoteğin %'sı binanın iskan raporu başvurusu ve çevre düzenlemesi yapılmınca.

İpotekler fek ve terkin edilir. Çözülecek ipoteklerin tespiti müteahhide ait olup, ipotekler başkalarına devir ve temlik edilemez, ipotek tesisi ve fek masrafları müteahhide aittir.

İMAR DURUMU

Madde 5-

a) Müteahhit ay içerisinde ölçekli nazım bir plan ölçekli taslak uygulama planlarını hazırlayıp işbu satış vaadine iştirak etmeyen paydaşların yasal suretle katılmaları veya tasfiye edilerek mülkiyet işlemlerinin tamamlanması gününden itibaren ay içerisinde yerel Belediye Meclisi'nin onayını sağlamak üzere tasdik mercilerine tevdi edecektir.

b) Tasdik mercilerine tevdi edilen mevzi imar durumlarının gecikme olmaksızın çıkması için gereken çaba müteahhit tarafından gösterilecektir.

c) Mevzi imar durumunun tasdik tarihinden itibaren ay içerisinde aplikasyon işlemleri de tamamlanarak tevhit veya ifraz suretiyle oluşacak imar parsellerin tapuya tescili sağlanacaktır.

d) Mevzi imar planı hazırlanırken parsellerde arazinin ne şekilde bir yapılaşmaya müsait olduğunun belirlenmesi için müteahhit sözleşme konusu gayrimenkullerin sondajlarını yaptırarak jeolojik rapor içinde zeminin taşıma emniyet gerilimlerini hesap ettirerek gereken tedbirleri alacaktır.

e) İşbu sözleşme, bahse konu Her türlü hukuki ayıptan ari olarak ve sorunsuz bir surette müteahhide teslimi şartına bağlı olup sözleşmede yazılı biçimle süreler bu şartın tahakkukundan sonra cereyana başlar, her bu şekilde teslim edilmemesi halinde müteahhidin her türlü talep ve dava hakları saklıdır.

Yerleşmenin ana ihtiyaçlarının karşılanması için mevcut teknik ve imkanlardan en üst düzeyde yararlanma müteahhit firmaca temin edilecektir.

- Karayolları Bölge Müdürlüğü ile temasa geçip karayolu bağlama noktalarını belirleyerek,
- TEK ile temasa geçip elektriğin TEK kombine çevrim santralinden temin edilmesini sağlayacak,
- İSKİ ile temasa geçerek suyunana şebekeden bağlanmasını temin edecek,
- Kanalizasyon bağlama noktalarını tespit ederek kanalizasyon sorununu çözecektir.
- Isıtmada doğal gazdan istifade edilecek şekilde planlama yapacak,
- Arazi üzerindeki yer altı sularının sondaja dayalı islahı ve faydalanma alanlarına, depolama şekline tesis edecektir.

İnşaatların tüm safhaları boyunca alınacak teknik raporlara uyulması sıkı bir şekilde müteahhit tarafından takip edileceği müteahhitçe taahhüt edilmiş olup mal sahipleri de istedikleri firma veya kontrollük teşkilatı kanalı ile inşaatın devamını engellemek koşuluyla kontrol yaptırabilirler.

Mevzi imar durumun ailişkin yerleşim planı düzenlemesinde mal sahiplerinin görüşü alınacaktır.

Tüm bu konularla ilgili giderler, vergi, resim ve harçlar müteahhide ait olacaktır.

Projelendirme ve imar durumu süreleri sözleşmede esas alınacak ve ayrıca teknik şartnameye konulacaktır.

PROJELER

Madde 6- Söz konusu inşaat için gerekli bütün altyapı ve üst yapı projeleri müteahhit tarafından tanzim edilecek ve bedelleri de müteahhide ait olacaktır.

İmar planlarında ve projelerde arsa sahiplerinin görüşü alınarak, çok katlı binalar ve villaların araziye en uygun şekilde yerleştirilmesine özen gösterilecek, ayrıca ticaret merkezleri ile sosyal faaliyet alanlarının bütün konutlara faydalı olacak yer ve şekilde tanzim edilecektir. Projenin tamamında villa ve dairelerin toplamı adetten az olmayacaktır.

KAT İRTİFAKI TESİSİ

Madde 7- Satış vaadi vekat karşılığı inşaat anlaşmasına konu gayri menkuller ile ilgili teminat ipoteği alındıktan sonra, mevzi imar planının hazırlanacak avan proje ve kati projelerinin tasdikinden sonra 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu gereğince kâr irtifakı tesisi edilecektir. Bu işlemler ile ilgili vergi, resim ve harçlar müteahhit tarafından karşılanacaktır. Kat irtifakı tesisinde % müteahhit ve % arsa sahipleri oranında konut, villa ve ticaret merkezlerinin bölüşümü yapılacaktır. Hangi bölümün kime ait olacağı ayrı bir protokolle belirlenecektir.

BÖLÜŞÜM

Madde 8- Tarafların müşterek görüşleri ile hazırlanan avan proje esaslarına uygun olarak tatbikat projesi düzenlenecek ve müteahhit ile arsa sahipleri müştereken proje üzerinde bağımsız bölümlerin bulunduğu yerleri ayrı ayrı ve her bir bağımsız bölümün değerini müstakilen tesbit etmek suretiyle ve bu değerlerle orantılı olarak puanlamasını yaparak bir liste hazırlayacaklardır.

Yapılacak olana çok katlı konutların, villaların ve ticaret merkezlerinin bölüşümünde, arsa sahiplerine düşenler ile müteahhide kalanlar arasında dış cephe mimarisi ve kalitesi yönünden hiçbir farklılık bulunmayacaktır. Bölüşümünde küçük hissedarların muhtelif parsellerdeki puanları, birleştirilerek mutabık kalmamak tek bir parselde değerlendirilebilir.

Projede yer alacak tüm yapılaşmalar tamamlanuncaya kadar, imar durumunda meydana gelecek değişimler neticesinde yeni imar haklarının veya kısıntılarının oluşması

durumunda arsa sahiplerinin hakları saklıdır ve bu hakların veya kısıntıların bölüşümü aynı esaslara göre yapılır ve tapuya tescil edilir.

Kesin halini alan bağımsız bölüm listesi tatbikat projesinin bir eki mahiyetinde olup projenin tasdik makamlarının öngörmesi sonucu değişikliğinde iş bu madde uygulanması yukarıdaki esaslara göre gün içinde revize edilerek tasdikli projeye yansıtılır, taraflarca imzalanır ve tapuya verilerek kâr irtifakı uygulanmasına geçilir.

Hangi bağımsız bölümün kime tahsis edileceği ek bir protokol ile tayin edilir. Ancak birinci etap uygulama birim konuttan az olmayacaktır. İşbu sözleşmeye konu parsel bir bütündür. Bu nedenle yapılacak olan toplam inşaatın %'sı arsa sahiplerine %.....'sı müteahhide ait olacaktır. İnşaata müsait olmayan kaygan kısımlara inşaat yapılamaz, aynı yüzdelerle arsa olarak paylaşılır.

İNŞAAT

Madde 9- Müteahhit bu sözleşmenin ayrılmaz eklerini teşkil eden tasdikli proje, teknik şartname, mahal listeleri ve benzeri evrakın hüküm ve gereklerine uygun şekilde inşaatı yapmayı bölüşümde arsa sahiplerine isabet edenlerle müteahhit uhdesinde kalanlar arasında, dış cephe görünüşü, mimarisi ve kalitesi bakımından hiçbir fark olmayacağını (Binaların içiteknik şartnameye tabidir) kabul ve taahhüt etmiştir.

Teknik şartname, arsa sahipleri ile müteahhiden karşılıklı görüşüp mutabık kaldıkları şekilde hazırlanacaktır. Bu teknik şartname, mevzi imar durumu hazırlanana kadar tanzim ve taraflarca imzalanmış olacaktır.

İNŞAAT MASRAFLARI

Madde 10- Proje bedeli, fenni mesuliyet ücretleri, inşaat ve ruhsat harçları, inşaat vergileri ve havagazı (doğalgaz) su, kanalizasyon, elektrik şebekelerinin ana bağlantıları ile ilgili harç ve iştirak bedelleri, inşaat için ödenmesi gereken vergi, resim ve harçlar, otoparkfon bedelleri, malzeme ve işçilik ücretleri, sosyal sigorta primleri, nakliye bedelleri velhasıl inşaat için yapılması gereken bütün harcamalar müteahhide aittir.

Müteahhit bu giderler için arsa sahiplerinden her ne şekilde olursa olsun herhangi bir talepte bulunamaz. Müteahhit konutların 2982 sayılı Kanun kapsamına girmesi ve vergi, resim, harç muafiyetine dahil olması için gerekli çalışmalar yapar.

FİYATLARIN ARTMASI

Madde 11- Müteahhit taahhüt konusu işin tamamen ikmaline kadar vergilere zam yapılması, yeni vergi ve resimler konulması, malzeme fiyatlarının yükselmesi, nakliye ve işçi ücretlerinin artması ve işçi hakları ile ilgili yeni yükümlülükler getirilmesi gibi nedenlerle arsa sahiplerinden herhangi bir meblağ isteyemez ve sözleşme hükümlerinin yükümlülüğünü iptal edemez. Her türlü fiyat artışı müteahhide bu sözleşmede öngörülenler dışında yen hiçbir istemde bulunması hakkı vermeyeceği gibi bunu sözleşmeden dönme nedeni de yapamaz.

İŞE BAŞLAMA

Madde 12- Müteahhit mevzi imar durumlarının ilgili belediyeye tasdikini müteakip ay içinde ilk etap bina inşaat projelerini hazırlayıp onay için belediyeye sunmak zorundadır. Müteahhit temel ruhsatı istihsalini müteakip en geç gün zarfında işe başlamış olacaktır. İşe başlayabilmek için arsa sahiplerinin ayrıca muvafakatini almak zorunda değildir.

İŞİN SÜRESİ

Madde 13- Her türlü mülkiyete ilişkin vesair hukuki engellerin kaldırılması koşulu ile, müteahhit nazım ve mevzi imar planlarının belediyeye onaylanıp ifraz işlemlerinin tapuya tescilinden ve temel ruhsatı alınmasından ay sonra başlayarak ayda tamamlamayı ve iskan ruhsatına hazır duruma getirmeyi taahhüt eder. Müteahhidin hazırlayacağı ve tarafların kabul edeceği bir iş programı da belirlenecektir. İskan ruhsatı için müracaat tarihi inşaatın bitim tarihi sayılır. İnşaatın bitim tarihi ile kastedilen; proje ve teknik şartnameye uygun olarak işin tamamlanmış, suyunun, elektriğinin, kanalizasyonunun bağlanmış olmasıdır.

SÜRE UZATIMI

Madde 14- İşin yürümesini engelleyen mücbir sebeplerin ortaya çıkması halinde inşaatın süresi de mücbir sebebin devamı kadar uzar ve gecikme cezası uygulanmaz.

İŞİN GECİKMESİ

Madde 15- İş bu sözleşmede belirlenmiş olan süre içerisinde, tüm konutların mücbir sebepler dışında yapı kullanma izni alınacak seviyeye getirilmek suretiyle teslim edilmediği, ayrıca alt yapı ve çevre bahçe düzenlenmesi tamamlanmaması halinde müteahhide ay daha süre tanınır. İnşaat bu müddet zarfında da ikmal edilemediği takdirde müteahhit arsa sahiplerine aylık ilave müddetten sonra geçecek her ay için ve maliklerin payına düşecek her bir konut için aylık net-TL gecikme tazminatı ödemeyi itirazsız ve koşulsuz peşinen kabul ve taahhüt eder, ancak bu gecikme tazminatı süresi ayı geçemez. ayı geçerse, arsa sahipleri gün mühletli bir ihtarname çekerek akdi feshedebilir ve/veya gecikme tazminatının ödenmesini isteyebilirler.

YÖNETİM PLANI

Madde 16- Yönetim planları müteahhit tarafından 5711 sayılı Kanunla değişik 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanunu hükümlerine uygun şekilde hazırlanıp kat irtifakı kurulurken Tapu Dairesine tevdi edilecektir.

SGK PRİMLERİ

Madde 17- SGK ile ilgili işlemler müteahhit adına yürütülecek, işyeri dosyası müteahhit adına açılacak ve SGK yükümlülükleri müteahhit inşaat başlar başlamaz, SGK kurumunda bir işyeri açtığına dair belgeyi arsa sahiplerine verecektir.

İŞ GÜVENLİĞİ

Madde 18- Müteahhit işin devamı süresince iş güvenliğinin gerektirdiği her türlü tedbiri almakla yükümlü olup bu inşaat işlerinde vukua gelebilecek iş kazası ile ilgili şartlarından müteahhit sorumlu olacaktır.

MUAMELELERİN TAKİP VE İNTACI

Madde 19- İş bu anlaşmanın ortak amacına ulaşmak ve müteahhidin üzerine aldığı işleri zamanında yerine getirilmesi için, arsa sahipleri müteahhidin göstereceği kişilere, bu anlaşmanın ve yapılacak işlerin gerektirdiği yetkileri içeren (Mahkemelerde, Belediyelerde, Elektrik Dağıtım Şirketlerinde, SGK, Bölge Yüksek Kurullarında, Tapu-Fen Dairelerinde, diğer benzeri özel ve resmi kuruluşlarda geçerli olacak) vekâletname ve yetki belgeleri vereceklerdir. Müteahhit vekâletname ve yetki belgesi ile aldığı yetkileri, kendi mesuliyeti altında şirket müdürü, avukat, danışman ve teknik elemanlar vasıtası ile kullanabilir. Bu kişilerin masraf ve ücretleri müteahhide aittir.

SOZLEŞMENİN TAPUYA ŞERHI

Madde 20- İş bu sözleşme hükmü olarak arsa sahipleri bu sözleşmenin tapu siciline şerh edilmesi yetkisini müteahhide koşulsuz olarak vermeyi kabul ve taahhüt ederler. Bu sözleşme, tapuya şerh hususunda, arsa sahiplerinin müteahhide verdikleri yetki belgesi ve vekâletnamedir. Müteahhidin tek başına müracaatı şerh için yeterlidir. Ayrıca, başka bir şirket adına, iş bu sözleşmeyi tapuya şerh ettirebilir. Arsa sahipleri bu hususu da muvafakat etmişlerdir.

İNŞAATIN MALİKLERCE İZLENMESİ

Madde 21- Arsa sahipleri mevzi imar planlarının hazırlanması ve projelendirme aşamasından inşaatların bitimine kadar yapılan işlerin sözleşme ve eklerine imar mevzuatına uygunluğunu bir kontrol firması aracılığıyla işin devamını engellemek kaydıyla kontrol edebilirler.

TEBLİGAT

Madde 22- Taraflar aşağında gösterilen temsilcilerinin adreslerini kanuni ikametgahları olarak göstermiş olup, bu adreslere yapılacak her türlü tebligataynı günde tarafların kendilerine yapılmış sayılır. Bu adreslerde vukua gelecek değişiklikleri taraflar yekdiğerinenoter kanalı ile azami ay içinde bildirmekle mükelleftirler. Müteahhidin yapacağı bilcümle bildirimler ve tebligatlar tüm arsa sahiplerini temsile yetki kılman’ndan her birine yapılmak suretiyle bilcümle arsa sahiplerine yapılmış sayılır ve tüm arsa sahiplerine yapılmış gibi bağlayıcıdır. Mezkr şahıslar iş bu sözleşmenin uygulanması süresince arsa sahiplerini temsile yetkili kılınmışlardır. Arsa sahiplerinin temsile yetkili olarak yukarıda zikredilen isimlerden herhangi biri, bu sözleşmeye iştirak etmezse, temsil yetkisini de kaybeder. Kalan isimlerin temsil yetkisi devam eder ve kalanlara yapılan tebligat yeterlidir.

HARÇLAR VE VERGİLER

Madde 23-

- a) Mezkr gayrimenkullerin emlak vergileri mevzi imar planın tasdikine kadar arsa sahiplerine aittir. İşkan vergi ve harçları bağımsız bölüm maliklerine aittir.
- b) Kat mülkiyetini tesis işlemleri harç, vergi ve her türlü giderleri müteahhide aittir, ancak teslim ve teslim sonrası doğacak vergiler teslim tarihindeki malikler tarafından karşılanacaktır.

MUTEAHHIDIN SORUMLULUGU

Madde 24- Müteahhit inşaat yükümlülüğünü yerli ve yabancı istediği ortakları almak suretiyle bir konsorsiyum veya şirket halinde ifa edebilirler veya bu mukaveleden doğan bilcümle haklarını başka hakiki veya hükmi şahıslara devredebilirler. şu kadar ki müteahhidin müteselsil sorumluluğu devam eder.

SöZLEşMENİN EKLERİ

Madde 25- İşbu sözleşmeye ilişkin olan teknik şartname, mahal listeleri, tasdikli mimari proje ve taksim protokolü sözleşmenin ayrılmaz ekleri olup, hepsi bir bütün teşkil eder.

ARSA SAHİPLERİNİN SORUMLULUĞU

Madde 26- Arsa sahipleri, varsa sözleşmeye konu gayrimenkuller üzerinde bulunan, haciz, ipotek veya her türlü takyidatı kaldıracak, arsa üzerinde bu sözleşmenin uygulanmasını engelleyecek hiçbir mükellefiyet bırakmayacaktır. Yine arsa sahipleri, sözleşmenin devamı sırasında da gayrimenkuller üzerine şahsi kasti fiili hiçbir takyidat getirilmemesini temin taahhüt eder. Aksi halde müteahhit yazılı olarak bu takyidatların kaldırılmasını arsa sahiplerinden talep edebilecek, kimin aleyhine konmuş ise onlar kaldırmaya mecburdur. Olmadığı takdirde müteahhit isterse akti tüm olarak fesh etme yetkisine haizdir. Müteahhit kâr marumiyeti dahil uğradığı tüm müsbet ve menfi zarar ve ziyarı buna neden olan arsa sahibinden (veya takyidata neden olanlardan) talep edebilecektir. Arsa sahibinin yukarıda 19. madde sözü edilen yükümlülüğünü yerine getirmemesi halinde de bu madde hükmü uygulanacaktır.

Kat irtifakı tesisi edilene kadar arsa sahiplerinden her biri, müteahhidin muvafakatı ile taşınmazdaki payını satabilir. Böyle bir durumda hiçbir arsa sahibi şuf'a hakkı kullanmayacağını şimdiden beyan, kabul ve taahhüt eder. Ayrıca taraflar idame-i şuyu (şuyu'nun devamlılığı) şartına dahi iş bu sözleşmeyi imzalamış olmakla kabul ve taahhüt ederler. Arsa sahiplerinin buna uymaması durumunda müteahhide bu yüzden uğrayacağı tüm zarar ve ziyarı da ayrıca tazmin edecektir.

..... PARSEL NO'LU TAŞINMAZIN HALLİ

Madde 27- parsel sayısında kayıtlı taşınmazın tamamı ve tarafından kamulaştırılmış olup kamulaştırılan bu taşınmazın büyük bir bölümü kamulaştırmayı yapan idare tarafından gayesine uygun kullanılmadığından bu gaye dışı kullanılan kesimin geri alınmasının yolları, müteahhit tarafından

araştırılacak, geri adım sağlandığı takdirde, arsa sahipleri de geri alınan bu taşınmazı da iş bu sözleşmedeki şekil ve şartlarla müteahhide vermeyi kabul, vaad ve taahhüt ederler.

..... PARSEL NO'LU TAŞINMAZIN HALLİ

Madde 28- Sözleşmeye konu parsel no.lu taşınmazdan tarafından yüksek gerilim hattı geçirilmiş olup, bu yüksek gerilim hattı ile parsel arasında 'den kalan bölümden:

- 'na kısım,
- 'nun,
- 'na da kalan kısmın tamamı,
- 'na,

Ancak bu kişilerden sözleşmeye iştirak etmeyen olursa, iştirak etmeyene terk yapılmaz.

Madde 29- Arsa sahipleri, iş bu sözleşmeye iştirak etmeyen Hazine hissesi haricindeki diğer hissedarlar hakkında izale-i şuyu davası açmak üzere müteahhide yetkili vekalet vereceklerdir.

Madde 30- ada parselin ifrazından teşekkül eden parselinin mülkiyeti, 'ce arsa sahiplerine, hisseleri nisbetinde devir, ferağ ve temlik edilecektir.

UYUŞMAZLIKLARIN ÇÖZÜMÜ

Madde 31- Bu sözleşmenin uygulanmasından doğacak uyuşmazlıkların halinde Mahkemeleri ve İcra Daireleri yetkilidir.

EK MADDE Hissedarlardan bu sözleşmeye iştirak etmeyenlerin olması halinde müteahhide verilen sürelerde herhangi bir değişmeye sebep teşkil etmez. Müteahhit sözleşmedeki süreler içinde inşaatları bitirip teslim edecektir. Sözleşmedeki süreler her halükarda kesindir.

MUTEAHHIT

ARSA SAHIPLERİ

Kaynak Linki : <http://www.dilekcevesozlesme.com/2015/09/15/arsa-payi-karsiligi-insaat-yapim-sozlesmesi-ornegi-2/>

EK 2 Yapı Müteahhidi Yetki Belgesi Numarası Başvuru Formu

YAPI MÜTEAHHİDİ YETKİ BELGESİ NUMARASI BAŞVURU FORMU						EK-1
ŞİRKET YADA İKMETGAH ADRESİ - İLETİŞİM BİLGİLERİ (EKSİKSİZ DODURUNUZ)						
İLİ	İLÇESİ	MAHALLE	CADDE/ SOKAK	BİNA/ DAİRE NO	Telefon-Faks e-posta Adresi	
					Tlf:	Faks:
					@.....	
YAPI MUTEAHHİDİNİN GEÇİCİ YAPI MUTEAHHİDİ YETKİ BELGESİ ALMAK İSTEYEN KİŞİ OLMASI HALİNDE						
T.C. KİMLİK NO	ADI SOYADI	VERGİ DAİRESİ	VERGİ KİMLİK NO	BİLGİ (MEZUNİYET)		
YAPI MÜTEAHHİDİNİN GERÇEK KİŞİ OLMASI HALİNDE (EKSİKSİZ DOLDURUNUZ)						
T.C. KİMLİK NO	ADI SOYADI	VERGİ DAİRESİ	VERGİ NO	BİLGİ (MEZUNİYET)		
KAYITLI OLDUĞU MESLEK ODASI:		...				
MESLEK ODASI SİCİL NUMARASI:		...				
DİLEKÇE EKLERİ: 1- Kayıtlı olduğu Meslek Odasından alınmış "Oda Kayıt Belgesi" nin aslı veya Müdürlükçe onaylı örneği0						
YAPI MÜTEAHHİDİNİN TÜZEL KİŞİ OLMASI HALİNDE (EKSİKSİZ DOLDURUNUZ)						
TÜZEL KİŞİ/ŞİRKET UNVANI		KAYITLI OLDUĞU MESLEK ODASI		MESLEK ODASI SİCİL NUMARASI		
ŞİRKET ORTAKLARININ						
ADI-SOYADI	T.C. KİMLİK NO	PAY (%) ORANI	BİLGİ			
ADİ ORTAKLIK VEYA ORTAK GİRİŞİM OLMASI HALİNDE						
AD-SOYADI/ TÜZEL KİŞİ UNVANI	KAYITLI OLDUĞU MESLEK ODASI	MESLEK ODASI SİCİL NUMARASI	T.C. KİMLİK NO/ VERGİ KİMLİK NO (%pay oranları)			
DİLEKÇE EKLERİ:	1*-Ortakların kayıtlı olduğu Meslek Odasından alınmış "Oda Kayıt Belgesi" nin aslı veya Müdürlükçe onaylı örneği0 2*- Şirket sözleşmesinin yayımlandığı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesi aslı veya Müdürlükçe ya da ilgili Sicil Memurluğunca tasdik edilmiş sureti.....0					
AİT MÜTEAHHİTLİK YETKİ BELGESİ NUMARASININ VERİLMESİNİ ARZ EDERİM/EDERİZ.						
UNVAN:	ADI-SOYADI:	İMZA:	TARİHİ:			
.....			
.....			

NOT: 1*-Başvuru "Adi ortaklık" adına yapılıyorsa, ortakların tamamına ait bilgiler girilecektir.
2*-Adi Ortaklık veya Ortak Girişim, tüzel kişiliklerden oluşuyor ise her bir ortağa ait.

EK 4 Yapı Kullanma İzin Belgesi Örneği

YAPI KULLANMA İZİN BELGESİ											
1. Belgeyi veren kurum				9. Belgeyi veren kurum				10. Belgeyi veren tarih		11. Belge no.	
2. Belge verilen yapının adresi				12. Belgeye esas ruhsat				13. Kullanım şekli		14. Mekanik	
3. Belediye				15. İlk yapı ruhsatı tarihi				16. Son yapı ruhsatı tarihi		17. Yenileme ruhsatı tarihi	
4. Ada no				18. Yeniden ruhsat tarihi				19. Tadilat ruhsatı tarihi		20. İmar planı onay tarihi	
5. Parsel no				21. Zemin eteği onay tarihi				22. ÇED raporu onay tarihi		23. Tapu tesisi belgesi tarihi	
6. Blok no				24. Tapu tesisi belgesi verilen kurum				25. Parasezon planı onay tarihi		26. Parselin kullanım amacı	
7. Kısımların bir kısmı ile belge verilen bağımsız bölüm no				27. Dışarı çıkartılan kısımların bir kısmı ile belge verilen bölüm no				28. Parasezon planı onay tarihi		29. Parselin kullanım amacı	
8. Dışarı çıkartılan kısımların bir kısmı ile belge verilen bölüm no				29. Parasezon planı onay tarihi				30. Parselin alanı (m ²)			
1. Adı soyadı, ünvanı, TC kimlik no				2. Adı soyadı, ünvanı, TC kimlik no				3. Adı soyadı, ünvanı			
4. Bağı otağı vergi dairesi adı				5. Oda sicil no				6. Oda sicil durum belge no			
7. Vergi kimlik no.				8. Bağı otağı vergi dairesi adı				9. Vergi kimlik no.			
10. Adres				11. İnza				12. Sigorta sicil no.			
13. Adres				14. İnza				15. Adres			
16. Adres				17. İnza				18. Adres			
19. Adres				20. İnza				21. Adres			
22. Adres				23. İnza				24. Adres			
25. Adres				26. İnza				27. Adres			
28. Adres				29. İnza				30. Adres			
31. Adres				32. İnza				33. Adres			
34. Adres				35. İnza				36. Adres			
37. Adres				38. İnza				39. Adres			
40. Adres				41. İnza				42. Adres			
43. Adres				44. İnza				45. Adres			
46. Adres				47. İnza				48. Adres			
49. Adres				50. İnza				51. Adres			
52. Adres				53. İnza				54. Adres			
55. Adres				56. İnza				57. Adres			
58. Adres				59. İnza				60. Adres			
61. Adres				62. İnza				63. Adres			
64. Adres				65. İnza				66. Adres			
67. Adres				68. İnza				69. Adres			
70. Adres				71. İnza				72. Adres			
73. Adres				74. İnza				75. Adres			
76. Adres				77. İnza				78. Adres			
79. Adres				80. İnza				81. Adres			
82. Adres				83. İnza				84. Adres			
85. Adres				86. İnza				87. Adres			
88. Adres				89. İnza				90. Adres			
91. Adres				92. İnza				93. Adres			
94. Adres				95. İnza				96. Adres			
97. Adres				98. İnza				99. Adres			
100. Adres				101. İnza				102. Adres			
103. Adres				104. İnza				105. Adres			
106. Adres				107. İnza				108. Adres			
109. Adres				110. İnza				111. Adres			
112. Adres				113. İnza				114. Adres			
115. Adres				116. İnza				117. Adres			
118. Adres				119. İnza				120. Adres			
121. Adres				122. İnza				123. Adres			
124. Adres				125. İnza				126. Adres			
127. Adres				128. İnza				129. Adres			
130. Adres				131. İnza				132. Adres			
133. Adres				134. İnza				135. Adres			
136. Adres				137. İnza				138. Adres			
139. Adres				140. İnza				141. Adres			
142. Adres				143. İnza				144. Adres			
145. Adres				146. İnza				147. Adres			
148. Adres				149. İnza				150. Adres			
151. Adres				152. İnza				153. Adres			
154. Adres				155. İnza				156. Adres			
157. Adres				158. İnza				159. Adres			
160. Adres				161. İnza				162. Adres			
163. Adres				164. İnza				165. Adres			
166. Adres				167. İnza				168. Adres			
169. Adres				170. İnza				171. Adres			
172. Adres				173. İnza				174. Adres			
175. Adres				176. İnza				177. Adres			
178. Adres				179. İnza				180. Adres			
181. Adres				182. İnza				183. Adres			
184. Adres				185. İnza				186. Adres			
187. Adres				188. İnza				189. Adres			
190. Adres				191. İnza				192. Adres			
193. Adres				194. İnza				195. Adres			
196. Adres				197. İnza				198. Adres			
199. Adres				200. İnza				201. Adres			
202. Adres				203. İnza				204. Adres			
205. Adres				206. İnza				207. Adres			
208. Adres				209. İnza				210. Adres			
211. Adres				212. İnza				213. Adres			
214. Adres				215. İnza				216. Adres			
217. Adres				218. İnza				219. Adres			
220. Adres				221. İnza				222. Adres			
223. Adres				224. İnza				225. Adres			
226. Adres				227. İnza				228. Adres			
229. Adres				230. İnza				231. Adres			
232. Adres				233. İnza				234. Adres			
235. Adres				236. İnza				237. Adres			
238. Adres				239. İnza				240. Adres			
241. Adres				242. İnza				243. Adres			
244. Adres				245. İnza				246. Adres			
247. Adres				248. İnza				249. Adres			
250. Adres				251. İnza				252. Adres			
253. Adres				254. İnza				255. Adres			
256. Adres				257. İnza				258. Adres			
259. Adres				260. İnza				261. Adres			
262. Adres				263. İnza				264. Adres			
265. Adres				266. İnza				267. Adres			
268. Adres				269. İnza				270. Adres			
271. Adres				272. İnza				273. Adres			
274. Adres				275. İnza				276. Adres			
277. Adres				278. İnza				279. Adres			
280. Adres				281. İnza				282. Adres			
283. Adres				284. İnza				285. Adres			
286. Adres				287. İnza				288. Adres			
289. Adres				290. İnza				291. Adres			
292. Adres				293. İnza				294. Adres			
295. Adres				296. İnza				297. Adres			
298. Adres				299. İnza				300. Adres			
301. Adres				302. İnza				303. Adres			
304. Adres				305. İnza				306. Adres			
307. Adres				308. İnza				309. Adres			
310. Adres				311. İnza				312. Adres			
313. Adres				314. İnza				315. Adres			
316. Adres				317. İnza				318. Adres			
319. Adres				320. İnza				321. Adres			
322. Adres				323. İnza				324. Adres			
325. Adres				326. İnza				327. Adres			
328. Adres				329. İnza				330. Adres			
331. Adres				332. İnza				333. Adres			
334. Adres				335. İnza				336. Adres			
337. Adres				338. İnza				339. Adres			
340. Adres				341. İnza				342. Adres			
343. Adres				344. İnza				345. Adres			
346. Adres				347. İnza				348. Adres			
349. Adres				350. İnza				351. Adres			
352. Adres				353. İnza				354. Adres			
355. Adres				356. İnza				357. Adres			
358. Adres				359. İnza				360. Adres			
361. Adres				362. İnza				363. Adres			
364. Adres				365. İnza				366. Adres			
367. Adres				368. İnza				369. Adres			
370. Adres				371. İnza				372. Adres			
373. Adres				374. İnza				375. Adres			
376. Adres				377. İnza				378. Adres			
379. Adres				380. İnza				381. Adres			
382. Adres				383. İnza				384. Adres			
385. Adres				386. İnza				387. Adres			
388. Adres				389. İnza				390. Adres			
391. Adres				392. İnza				393. Adres			
394. Adres				395. İnza				396. Adres			
397. Adres				398. İnza				399. Adres			
400. Adres				399. İnza				400. Adres			

KAYNAKÇA

Kitaplar

AYDEMİR, Efrail. **Eser Sözleşmesi ve İnşaat Hukuku**. 3. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.

BABUŞCU, Şenol, Adalet Hazar, Sedat Yenice, Mahmut Ceylan ve Sezercan Bektaş. **SPK Gayrimenkul Değerleme Uzmanlığı Sınavlarına Hazırlık**. 4. Basım. Ankara: Bankacılık Akademisi, 2012.

BENLİGİRAY, Yılmaz. **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi**. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1981.

BİLİCİ, Nurettin. **Türk Vergi Sistemi**. 37. Basım. Ankara: Savaş Yayınevi, 2016.

BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**. 38. Basım. Ankara: Savaş Yayınevi, 2016.

CÖMERT, Nuran ve Cemal İbiş. **Genel Muhasebe Belgeler ve Defter Tutma Uygulamaları**. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihad Sayâr Eğitim Vakfı Yayınları, 2007.

ÇAĞLAR, Kemal. **Gayrimenkul Alım Satımı ile Kira Gelirlerinin Vergilendirilmesi**. 1. Basım. Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.

ÇATIKKAŞ, Özgür ve Cafer Şuekinici. **TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013.

ÇATIKKAŞ, Özgür, Mehmet Ersoy ve Cafer Şuekinici. **Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları**. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2016.

ÇETİN, Canan ve Esin Can Mutlu. **Temel İşletmecilik İşletme ve Çevresi**. 1. Basım. İstanbul: Beykoz Lojistik Meslek Yüksekokulu Yayınları, 2009.

- DUMAN, İlker Hasan. **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**. 1. Basım. İstanbul: Legal Yayıncılık, 2005.
- EDİZDOĞAN, Nihat ve A. Niyazi Özker. **Türk Vergi Sistemi**. İstanbul: Ekin Kitabevi, 2003.
- ERDEN, Selman Aziz. **İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi**. 2. Basım. Isparta: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 1997.
- ERMAN, Hasan. **Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**. 3. Basım. İstanbul: Der Yayınları, 2010.
- FAHRAN, Ferhat. **Vergi Usul Kanunu Muhasebe Uygulamaları ve TFRS/TMS Karşılaştırmaları**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2016.
- GÜNAY, Erhan. **Arsa Payı Devri Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar Rehberi**. 2. Baskı. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- GÜRÇAY, Gültekin. **İnşaat Muhasebesi**. İstanbul: Çatı Yayıncılık, 2015.
- HENDRICKSON, Chris. **Project Management for Construction**. 2. Basım, Pittsburgh: Prentice Hall, 2008.
- KARTAL, Ali. **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**. Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1991.
- KAYA, Özgür Katip. **Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi**. İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1993.
- KIRMIZI, Mustafa. **Açıklamalı – İctihatlı Eser Sözleşmesi ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**. 1. Basım. Ankara: Şen Matbaa.
- KIZILOT, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**. 13. Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.

- KOÇAKOĞLU, Hamza. **Uygulamalı Vergi Hukuku**. Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- KOSTAKOĞLU, Cengiz. **İçtihatlı İnşaat Hukuku ve Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**. 5. Basım. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2006.
- OY, Osman ve Tahsin Emre Haşal. **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleri**. 1. Basım. İstanbul: Beta Yayıncılık, 2014.
- ÖCAL, Fikret, Selman Erden ve S.Sadi Işıklılar. **İnşaat Muhasebesi**. 1. Basım. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2003.
- ÖZKAYA YILDIRIM, Çiğdem. **İnşaat Muhasebesi**. 2. Basım. Ankara: Detay Yayıncılık, 2014.
- SEÇER, Öz. **Eser Sözleşmesinin İş Sahibi Tarafından Tam Tazminatla Feshi**. Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- ŞENLİK, Mehmet. **İnşaat Muhasebesi**. 1. Basım. Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.
- TOZOĞLU, Gökhan. **Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinin Vergilendirme Karşısındaki Durumu**. 1. Basım. Konya: Sayram Yayınları, 2016.
- TURUT, Şenol. **Vergisel ve Hukuki Boyutlarıyla Arsa Karşılığı İnşaat İşleri**. 1. Basım. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- USUL, Hayrettin. **TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri Standardına ve Tekdüzen Muhasebe Sistemine Göre İnşaat Muhasebesi**. 2. Basım. Ankara: Detay Yayıncılık, 2015.
- UYGUR, Turgut. **Açıklamalı – İçtihatlı İnşaat Hukuku Eser ve Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi**. 1. Basım. Ankara: Adalet Matbaacılık, 1993.

Sürelî Yayınlar

ARIKAN, Mustafa ve Kemal Erdoğan, “Müteahhidin Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden Doğan Alacak Hakkının Üçüncü Kişiyeye Devri”, **Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**. Sayı.34, 2015, ss.145-172.

AŞKER, Ali. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlemlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri”. **Vergi Raporu Dergisi**. Ankara: Sayı:87, Aralık 2006, ss.50-74.

ATABEY, Tuncel. “Gelir Vergisi Rehberi”. **Vergi Sorunları Dergisi**, S.306, Mart 2014, ss.20-56. <http://www.geliruzmani.com/dosya/pratik-bilgiler/VSD.2014.Gelir.Vergisi.Rehberi.pdf> (E.T. 20 Eylül 2017).

CİVAN, Mehmet ve Ferah Yıldız. “Esnek Üretim Sistemlerini Uygulayan İşletmelerde Maliyet Muhasebesi Uygulaması”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı.24, 2004, ss.87-93.

ÇATIKKAŞ, Özgür. “Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinin Vergi Kanunları Ve Tms-11 ‘İnşaat Sözleşmeleri Standardı’ Açısından Değerlendirilmesi”. **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**. Sayı.37, Eylül 2012, ss.69-83.

ÇELİKKAYA, Ali. “Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Karşısındaki Durumu”. **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, C.8, S.3, 2003, ss.1-12. <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/195004> (E.T 4 Nisan 2017).

DURAK, Yasemin. “Arsa Payı Karşılığı Kat Yapımı Sözleşmesi”. **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Özel Sayı**. Cilt:1, 2015, ss.207-271.

ERDOĞAN, İhsan. “Hukuki Muamelelerde Şekle Aykırılığın Sonuçları”. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. ss.1-11. http://webftp.gazi.edu.tr/hukuk/dergi/1_1_7.pdf (E.T 7 Ağustos 2017).

ERMENEK, İbrahim. ‘‘Medeni Usul Hukukunda Şekilcilik’’. **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**. Cilt 4, Sayı 1-2, 2000, ss.109-147.

KARYELİOĞLU, Selim. ‘‘Türkiye’de İnşaat Sektörünün Gelişimi Bağlamında Trabzon’da Müteahhitliğin Sosyokültürel Temelleri’’, **Karadeniz İncelemeleri Dergisi**, S.19, 2015, ss.207-240. <http://dergipark.ulakbim.gov.tr/kid/article/view/5000152792/5000138585> (15 Ekim 2017).

KIYMETLİ ŞEN, İlker. ‘‘TMS11 - İnşaat Sözleşmeleri Standardına Göre Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi’’. **Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi**. Cilt.16, Sayı.2, Aralık 2012, ss.83-94.

ÖZYÜREK, Hamide, Derya Duman ve Samet Kaptan. ‘‘Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Maliyetlerin Tespiti, Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi’’, **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**. Sayı.44, Nisan 2015, ss.217-230.

ŞENGÜR, Evren Dilek. ‘‘İnşaat Sözleşmeleri Muhasebesi Ve Finansal Performansın Ölçülmesinde Maliyeti Kurtarma Yöntemi’’. **İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Mali Çözüm Dergisi**. Sayı.22, Eylül-Ekim 2012, ss.123-153.

YAŞAR, Halis. ‘‘Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinden 3. Kişinin (Alıcı) Hak ve Sorumlulukları’’. **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**. Sayı.102, 2012, ss.290-322.

Diğer Yayınlar

EKERGİL, Vedat, Canatay Hacıköylü, Salim Şengel ve Ahmet Ağca. “İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi”, 2013. Anadolu Üniversitesi, Açıköğretim Fakültesi.

http://www.fevziapaydin.com/FileUpload/ds279354/File/insaat_muhasebesi.pdf (E.T. 9 Temmuz 2017).

T.C Milli Eğitim Bakanlığı. Hak Ediş ve İş Teslimatı. 2012. http://megep.meb.gov.tr/mte_program_modul/moduller_pdf/Hak%20Edi%C5%9F%20ve%20C4%B0%C5%9F%20Teslimat%C4%B1.pdf (E.T. 11 Haziran 2017).

AKIN, Serdar. “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)”, **Yüksek Lisans Tezi**. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2010.

GÖK, Ayhan. “İnşaat Sektöründe Muhasebe Ve Konsolidasyon İşlemlerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Ve Vergi Usul Kanunu Kapsamında İncelenmesi Ve Örnek Uygulama”, **Yüksek Lisans Tezi**. Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2012.

ÇANKAYA, Cemal. “Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde İç Denetimin İncelenmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. İstanbul Arel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016.

ŞENSOY, Necdet. “Uzun Süreli Sözleşmeye Bağlı İnşaat İşlerinde Dönem Sonucunun Tesbiti”, **Doktora Tezi**. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1984.

YILDIRIM, Sümeyye Hilal. “Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi”, **Yüksek Lisans Tezi**. Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2011.

KÜRŞAT, Zekeriya. “İmkansızlığın Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Üzerindeki Etkileri”.

http://www.academia.edu/11464912/%C4%B0MK%C3%82NSIZLI%C4%9EIN_ARSA_PAYI_KAR%C5%9EILI%C4%9EI_%C4%B0N%C5%9EAAT_S%C3%96ZLE%C5%9EMES%C4%B0_%C3%9CZER%C4%B0NDEK%C4%B0_ETK%C4%B0LER%C4%B0 (E.T 1 Ağustos 2017).

SEZER, Yılmaz. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibi Adına Yapılan Masrafların Gider Kaydı ve KDV İndirimi. <http://forum.mustafagulsen.com/showthread.php?123482-Yapi-denetim-hizmet-bedeli-faturasi/page2> (13 Aralık 2017).

ŞİMŞEK, Mustafa. Yapı Denetim Şirketleri Tarafından Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Faturaların Giderleştirilmesi. <http://www.ankaymm.com/Yapi%20denetim%20sirketleri.pdf> (13 Aralık 2017)

Tapu ve Kadastro Sözlüğü, http://www.ertasinsaat.com/documents/TAPU_VE_KADASTRO_SOZLUGU.pdf (E.T. 9 Haziran 2017).

Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, İnşaat Terimleri Sözlüğü, <http://dsi.gov.tr/dsi-sozlukler>, (E.T. 20 Haziran 2017).

SRC Hukuk Bürosu, <https://www.sertels.av.tr/avukat/hukuk/diger/olaganustu-hal-ohal-sirketlere-etkileri.html>, (E.T. 04 Eylül 2017)

Emlak Vergisi, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/emlak-vergisi> (1 Ekim 2017)

Gelir İdaresi Başkanlığı. Beyanname Verme ve Ödeme Süreleri. http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Yararli_Bilgiler/beyannameverme_odeme.pdf (1 Ekim 2017).

Taşınmaz Malların Hukuki Durumunun Araştırılması, 31 Mart 2014,
<http://www.yttlaw.com/taşınmaz-malların-hukuki-durumunun-arastirilmesi>,
(10 Ekim 2017)

Taşınmaz Satın Alırken Nelere Bakılmalı,
http://www.emektd.com.tr/Images/Uploads/Files/2703130928_tasinmazsatinali_rkenelerebakilmali.pdf, (15 Ekim 2017)

Türkiye İstatistik Kurumu. Ulusal Adres Veritabanı Yapı Belgeleri El Kitabı.
http://www.tuik.gov.tr/jsp/duyuru/adnks/dosya/elkitabi/yapi_uavt.pdf (25 Ekim 2017).

Amasya Belediyesi. Yapı Ruhsatı (İnşaat İzni) Alınması.
<http://www.amasya.bel.tr/Files/Yap%C4%B1%20Ruhsat%C4%B1%20Al%C4%B1nmas%C4%B1/Yap%C4%B1%20Ruhsat%C4%B1%20Al%C4%B1nmas%C4%B1.pdf> (25 Ekim 2017).

Temlik, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/temlik> (26 Ekim 2017)

Kat Karşılığı Temlik Nedir?, <https://www.projepedia.com/emlak-haberleri/kat-karsiligi-temlik-devir-nedir,1556.html> (26 Ekim 2017)

Kat Mülkiyeti ile Kat İrtifakı Arasındaki Fark Nedir?, <https://emlakkulisi.com/kat-mulkiyeti-ile-kat-irtifaki-arasindaki-fark-nedir/170971> (27 Ekim 2017)

Yapı Kullanım İzin Belgesi, <http://emlakansiklopedisi.com/wiki/yapi-kullanım-izin-belgesi> (27 Ekim 2017)

Kat Karşılığı İnşaat Yapım Sözleşmesi Uygulama Süreci,
<http://www.hukukihaber.net/kat-karsiligi-insaat-yapim-sozlesmesi-uygulama-sureci-arsa-sahibi-acisindan-makale,4615.html> (E.T 29 Ekim 2017)

Kanunlar, Yönetmelikler, Özelgeler

Kamu İhale Kanunu

İmar Kanunu

Vergi Usul Kanunu

Türk Medeni Kanunu

Kurumlar Vergisi Kanunu

Katma Değer Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi Kanunu

Emlak Vergisi Kanunu

Damga Vergisi Kanunu

Borçlar Kanunu

Belediye Gelirleri Kanunu

Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği

İş Kolları Tüzüğü

Yapım İşleri Genel Şartnamesi

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Sayı:B.07.1. GİB.4.06.16.01/sayılı özelgesi

13.10.1995 tarih ve 57076 sayılı, 07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı Maliye Bakanlığı
Özelgeleri