

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

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİNİN İNCELENMESİ**

Nihal ÇİÇEK ÖZKAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul Eylül, 2018

T.C.
İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİNİN İNCELENMESİ

Nihal ÇİÇEK ÖZKAN

(142008241)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN

Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

İstanbul Eylül, 2018

İSTANBUL OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİNİN İNCELENMESİ

NIHAL ÇİÇEK ÖZKAN

(142008241)

YÜKSEK LİSANS TEZİ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih :

Tezin savunulduğu Tarih :

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Hakan TAŞTAN

(İstanbul Okan Üniversitesi)

Diğer Jüri Üyeleri : Dr. Öğr. Üy. Hüseyin MERT

(İstanbul Okan Üniversitesi)

: Doç. Dr. Banu TARHAN MENGİ

(Marmara Üniversitesi)

İstanbul Eylül, 2018

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	I
ÖZET	VII
ABSTRACT	VIII
KISALTMALAR.....	IX
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ.....	1
BÖLÜM 2. İNŞAAT ve TAAHHÜT İŞLERİYLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER	2
2.1. İNŞAAT KAVRAMI ve ÇEŞİTLERİ	2
2.1.1. İnşaat Kavramı	2
2.1.2. İnşaat İşleri ile İlgili Kavramlar	3
2.1.2.1. Müteahhit.....	3
2.1.2.2. Taşeron	3
2.1.2.3. İnşaat Sahibi.....	3
2.1.2.4. Hakediş	4
2.1.2.5. Şantiye	4
2.1.3. İnşaat Çeşitleri	5
2.1.4. Vergi Hukuku Yönünden İnşaatlar	5
2.1.4.1. Özel İnşaatlar	5
2.1.4.2. Kat Karşılığı İnşaatlar	6

2.1.4.3. Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar	7
2.2. İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ	8
2.2.1. Emanet Usulü	8
2.2.2. İhale Usulü	8
2.3. İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENEN SÜREÇ	9
2.3.1. Proje Hazırlığı	9
2.3.2. Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi	10
2.3.3. İhalenin Duyurulması	11
2.3.4. Yapım İşleri İhalelerinde İdarenin Uyması Gereken Kurallar	11
2.3.5. İstenecek Belgeler	13
2.3.6. Fiyat Saptama Usulleri	14
2.3.6.1. Birim Fiyat Usulü	14
2.3.6.2. Maliyet + Kâr Usulü	15
2.3.6.3. Götürü Fiyat Usulü	15
2.4. İNŞAAT FAALİYETİNDE BULUNAN İŞLETMELER	16
2.4.1. Şahıs İşletmeleri	16
2.4.2. Türk Ticaret Kanununa Tabi Şirketler	16
2.4.2.1. Kollektif Şirketler	16
2.4.2.2. Komandit Şirketler	17
2.4.2.2.1. Adi Komandit Şirket.....	18
2.4.2.2.2. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket	18

2.4.2.3. Anonim Şirketler	18
2.4.2.4. Limited Şirketler	19
2.4.3. İş Ortaklığı	19
2.4.3.1. İş Ortaklığı Kavramı	19
2.4.3.2. İş Ortaklığında Vergilendirme	20
2.4.3.3. İş Ortaklığında Kâr ve Zararın Dağıtımını	21
2.4.4. Adi Ortaklıklar (Adi Şirketler)	21
2.4.5. Konsorsiyum	22
2.5. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN DEFTERLER	23
2.5.1. VUK' da Belirlenen ve Tutulması Gereken Defterler	23
2.5.2. İnşaat İşletmelerine Özgü Defterler	23
2.6. İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE TEMİNAT	25
2.6.1. Geçici Teminat	25
2.6.2. Kesin Teminat	25
BÖLÜM 3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE	
VERGİLENDİRME	26
3.1. VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖZELLİKLİ DURUMLAR	26
3.1.1. Özel Vergilendirme Sisteminin Koşulları	26
3.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay	30
3.1.3. Gemi ve Hücumbot Yapımının Özel Vergilendirme Sistemi Kapsamında Değerlendirilmesi	30

3.1.4. Dekapaj İşlerinin Özel Vergilendirme Sistemi Kapsamında Değerlendirilmesi	31
3.2. İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİSİ (STOPAJ)	32
3.2.1. İnşaat Firmalarına Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi	32
3.2.1.1. Genel Olarak Vergi Kesintisi	32
3.2.1.2. Nakden veya Hesaben Ödeme	33
3.2.1.3. Avanslarda Vergi Kesintisi	34
3.2.1.4. İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisinde Özellikli Durumlar	34
3.2.1.4.1. Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İşin Sonradan Yıllara Yaygın Olması	34
3.2.1.4.2. Geçici Kabulden Sonra Alınan Hakedişlerde Vergi Kesintisi	34
3.2.1.4.3. Konsorsiyumlarda Vergi Kesintisi	35
3.2.1.4.4. Kur Farklarında Vergi Kesintisi	36
3.2.1.4.5. Maliyet + Kâr Usulünde Vergi Kesintisi	36
3.2.1.4.6. Taşeronla Yapılan İşlerde Vergi Kesintisi	37
3.2.2. Vergi Kesintisinde Sorumluluk	37
3.2.2.1. Genel Olarak Sorumluluk	37
3.2.2.2. Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu	38
3.2.2.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Mütessesil Sorumluluk	38
3.2.2.4. Sorumluluğun Tevkif Edilerek Vergi Dairesine Yatırdığı Vergileri Sadece Mükelleflerin Geri İsteyebileceği	38
3.2.2.5. Ödenen İstihaklardan Vergi Kesintisi Yapılmaması Halinde İstihkak Alanların Bu Kazancı Beyan Edilip Etmediklerinin Araştırılması Gerekeceği	39

3.2.3. Vergi Kesintilerinin Mahsubu ve İadesi	40
3.2.3.1. Genel Açıklama	40
3.2.3.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup	40
3.2.3.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yolu İle İade	41
3.2.3.4. Nakden İade	42
3.2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu	44
3.2.5. Eksik Bildirilen Asgari İşçilik Stopaj İlişkisi	44
3.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ ...	45
3.3.1. Alınan Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi	45
3.3.2. Taşeronlara Ödenen Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi	47
3.3.3. Sözleşmelerde Damga Vergisi	47
3.3.4. İhale Kararında Damga Vergisi	47
3.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ	48
3.4.1. Katma Değer Vergisi Yönünden Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih	48
3.4.2. Katma Değer Vergisi Oranı	48
3.4.3. Katma Değer Vergisi Matrahı	48
3.4.4. Dövizle Yapılan İşerde Katma Değer Vergisi	53
3.4.5. Avanslarda Katma Değer Vergisi	54
3.4.6. Katma Değer Vergisi Tevkifatı	54

3.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI	57
3.5.1. Genel Açıklama	57
3.5.2. Geçici Kabulden Sonra Alınan Hakedişlerde Geçici Vergi	57
3.5.3. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi	58
3.5.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Birlikte Başka İşlerinde Bulunması Halinde Geçici Vergi	58
3.5.5 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinin Zararla Sonuçlanması ve Diğer İşler İçin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsubu	60
3.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE GELİR VERGİSİ VE KURUMLAR VERGİSİ	62
3.7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE ZAMANAŞIMI	63
3.8. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ AÇISINDAN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR	63
3.8.1. Kamu Veya Özel Sektör Kurum ve Kuruluşlarına Yapılan İnşaatların Maliyetinin Yüksek Gösterilmesi	63
3.8.2. Arizi Gelirlerin Gizlenmesi	63
3.8.3. Değerleme Hatalarından Kaynaklanan Farklar	64
3.8.4. Müşterek Giderlerinin Yanlış Dağıtılması	64
3.8.5. Ortaklar Cari Hesaplarına ve Kasa Bakiyesinin Adatlandırılarak Faiz Yürütülmemesi	64
3.9. SORUNLAR VE ÇÖZÜMLER	65
BÖLÜM 4. SONUÇ ve ÖNERİLER	67



ÖZET

YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN İNCELENMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, Türk vergi sisteminde yer alan gelirin yıllık olma özelliğine, yani dönemsellik ilkesine uymadıklarından dolayı kazanç tespiti açısından özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuştur. Kâr veya zarar işin bittiği yıla ait sayılıp, o yılın gelir/kurumlar vergisi beyannamesinde vergilendirilmektedir. Bu durumda müteahhit açısından iş vergilendirilene kadar olan süreçte almış olduğu hakedişlerden kazanç fazlası ortaya çıkmaktadır. Yasa koyucu, sağladığı avantajın karşılığı olarak kaynakta vergi tevkifatı esasını getirmiştir. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve/veya kurumlar vergisinden mahsup edilir.

Bu tez çalışmasında, birinci bölümde teze genel bir bakış, ikinci bölümde inşaat ve taahhüt işlerinde genel kavramlar ve açıklamalar, üçüncü bölümde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi ve dördüncü bölümde ise sonuç ve öneriler yer almaktadır.

Anahtar Kelimeler: Hakediş, İnşaat Vergilendirme, Yıllara Yaygın İnşaat

Tarih: 12.09.2018

ABSTRACT

EXAMINING TAXATION OF CONSTRUCTION AND REPAIR SPREAD OVER YEARS

Construction and repair works that spread over years have been subject to a special taxation regime in terms of earnings determination, as it does not conform to the income periodicity principle contained in the annual Turkish tax system. The profits or losses are counted in the year in which the work is finished and are taxed in the income / corporation tax declarations of that year. In this case, there is a surplus of profits from the profits that the contractor has received in the period until the business taxation. The legislator has introduced the tax incentive principle at the source in order to compensate for the advantage it provides. These tax deductions are deducted from the income and / or corporation tax that will be calculated on the earnings reported at the end of the business.

In this thesis study, in the first section a general overview of the dissertation, in the second section general concepts and explanations in construction and contracting works, in the third section taxation of construction and repair works and, in the fourth section results and suggestions are discussed.

Keywords: Allowance, Taxation in construction, Construction spread over years

Tarih: 12.09.2018

KISALTMALAR

TTK	: Türk Ticaret Kanunu
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
BK	: Borçlar Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
ÇED	: Çevresel Etki Değerlendirilmesi Raporu
EKAP	: Elektronik Kamu Satın Alma Platformu
KİK	: Kamu İhale Kanunu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

İnşaat sektörü dünyada olduğu gibi, Türkiye’de de ekonomiye en çok katkı sağlayan, kendisine bağlı onlarca alt sektörlerde yapılan üretim ve sağladığı istihdamla tüm dünyada ekonominin lider sektörlerinden biridir.

Son yıllarda daha da gelişen taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinin süresi vergilendirme açısından önemlilik taşımaktadır. Çünkü yapım süresi bir yıldan daha uzun süren inşaatlar özel bir vergilendirme sistemine tabidir. (Yapımı bir yıldan daha az sürede tamamlanan inşaatlar ise genel hükümlere göre vergilendirilir.). Yıllara yaygın (sarı) inşaat ve onarım işleri Türk vergi sisteminde yer alan gelirin yıllık olma özelliğine, yani dönemsellik ilkesi açısından yasalarla kural dışı tutulmuş bir alandır.

İşin bitimiyle elde edilen kazançlar işin tamamlandığı yılın kazancı sayılır ve vergilendirilir. İşin başlangıcından bitişine kadar olan süreçte hakedişler alıp bunun vergisini işin bitiş yılında veren müteahhit için kazanç fazlası ortaya çıkmaktadır. Yasa koyucu yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde, vergilendirme için sağladığı avantajın karşılığı olarak yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kaynakta vergi tevkifatı esasını getirmiştir.

Vergi tevkifatı Gelir Vergisi Kanununun 94. Maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde hükmü uyarınca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden bu işi yapan gerçek veya tüzel kişilere ödenen istihkak bedellerinden ve avans ödemelerinden, istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergisinden mahsuben %3 oranında vergi kesintisi (stopaj) yapılması zorunludur. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelir vergisi tevkifatının matrahı bu işlere ödenen istihkak bedelleridir.

Ancak bu vergilendirme sistemi stopaj sorunlarını ortaya çıkarmaktadır. Bu sorunlardan ilki stopaj fazlalığı, ikincisi stopaj uygulanmaması için yapılan muvazaalı sözleşmeler ve son olarak da sonradan yıllara yaygın inşaat ve onarım işine dönüşen işlerde stopaj kesintisi yapılmamasıdır.

Bu sorunları ortadan kaldırabilmek için yıllara sarı inşaat ve onarım işlerinin işin bittiği yılda kâr veya zararın tespiti yerine, işin gerçekleştiği hesap döneminde tamamlanma yüzdesine göre kâr veya zarar tespit edilerek vergilendirilmelidir.

BÖLÜM 2. İNŞAAT ve TAAHHÜT İŞLERİYLE İLGİLİ TEMEL BİLGİLER

2.1 İNŞAAT KAVRAMI, ÇEŞİTLERİ ve SINIFLANDIRILMASI

2.1.1 İnşaat Kavramı

İnşaat, genelde bir yapının kurulması ve bölümlerin yerleştirilmesi için bir takım gereçlerin insan zekâsı ve gücü ile birleştirilerek yararlanmamızı sağlayan, toprağa bağlı olarak ve sürekli kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ve ekonomik değer taşıyan tesislerin oluşturulmasıdır. (Akdoğan vd.,2015,275)

Buna göre inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, havuz, havaalanı, tranvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işlerine denilmektedir. Ayrıca, Devlet İhale Kanunu'nda da inşaatın, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve montaj işlerini de kapsadığına değinilmiştir.(Akdoğan vd.,2015,275)

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda inşaatın tanımı yapılmamıştır. 743 sayılı Medeni Kanunda ise inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeyler olarak tanımlanmıştır. Kanunda inşaat ve imalattan genel olarak bahsedilmiştir. 3194 sayılı İmar Kanunu'nda ise “yapı” kavramı tanımlanmıştır. Buna göre; karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir. Ancak bu konu, mahkeme içtihatlarında ve doktrinde daha fazla açıklanmış ve açıklığa kavuşturulmuştur. Gerçekten doktrine göre; binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, köprüler, bir köprünün mesnetleri, bir demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, liman tesisleri, inşaa edilmiş su kanalları, su bentleri, barajlar, maden galerileri ile mahzenler, kanalizasyonlar, telefon ve elektrik direkleri, havagazı boruları, yollar meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat ve imalat kavramı içine girmektedir.(Kızılot, 2014,57) Çalışma bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen İş kolları Tüzüğü'nde (1983) bu kavram içinde; metro, dalgakıran, dekovil, spor alanları ve hava alanı gibi yapıları da görmekteyiz.

2.1.2 İnşaat İşleri ile İlgili Kavramlar

İnşaat işleri ile ilgili kavramlar bir işin yıllara yaygın inşaat işi olması açısından önemlilik arz eder. Bunun için kavramlar açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.2.1 Müteahhit

Türk Dil Kurumu sözlüğünde müteahhit; yüklenici olarak açıklanmıştır. *Müteahhit, inşaat sahibi ile hukuki bir sözleşme oluşturarak ve sözleşmeden kaynaklanan inşaat işini istenilen niteliklere göre yapmayı taahhüt eden gerçek ya da tüzel kişidir.* (Gürçay, 2015, 21)

2.1.2.2 Taşeron

İnşaat işinin belirli bir kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere taşeron denir. Devlet İhale Kanunu uygulamasında taşeron “ nevi itibari ile kısımlara ayrılan işin bir kısmını idareye karşı bedeli karşılığında gerçekleştirmeyi üstlenen gerçek veya tüzel kişiler” şeklinde açıklanmıştır. (Şenlik, 2015, 32)

Taşeron işletmeler belli alanlarda uzmanlaşmış elamanlara sahipler. Bu nedenle yaptıkları işi daha kaliteli ve ekonomik olarak yapmaktadırlar. Ayrıca inşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makineleri satın almaktansa işin taşeronlara yaptırılması daha az maliyetli olmaktadır. (Gürçay, 2015, 22)

Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanı olduğundan, işin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına olanak sağlar. (Gürçay, 2015, 22)

Günümüzde inşaat ve taahhüt işlerinin büyüklüğü ve organizasyon dâhilinde yapılması zorunluluğu inşaat firmalarını taşeronlarla iş yapmaya mecbur duruma getirmiştir. Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını ya da tamamını, taşeron firmalara devretmekte, kendileri çoğunlukla işin organizasyonunu üstlenmektedir. (Aydın, 2015, 6)

2.1.2.3 İnşaat Sahibi

İnşaat sahibi, belirli bir inşaat işini önceden kararlaştırılan belli bir bedel karşılığında anlaşma yapılan bir müteahhide yaptıran kişi veya kuruluşlardır. İnşaat faaliyetini

başlatan işverenlerdir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlatılmasına neden olan işleri kendi bütçesindeki öz kaynakları veya yabancı kaynaklar ile finanse eden, işin tamamlanması ile kesin kabulü yapan gerçek veya tüzel kişilerdir.(Aydın, 2015, 6) İş sahipleri; gerçek kişiler, özel işletmeler, kamu işletmeleri, kâr amacı gütmeyen işletmeler olabilir. 3194 sayılı İmar Kanunu' na 2009 yılında 28. Madde' de “*yapı sahibinin fenni mesuliyetini üstlenemeyeceği*” belirlenmektedir. Bu madde ile, uzmanlık gerektiren inşaat faaliyetlerinin uzman kişilerce yapılması amaçlanmaktadır. (Ekergil vd., 2013,5)

2.1.2.4 Hakediş

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde, işin başlangıcından belli bir ana kadar yapılan işin teslim edilen kısmına ait, müteahhit tarafından onaylanan işlemlerin, parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. (Gürçay, 2015, 21)

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde genellikle işin bitimi beklenmeden belli dönemler halinde müteahhitler tarafından işin biten kısımları için işlerin miktarı ölçülerek parasal değerleri gösteren geçici hakediş raporu düzenlenir. Bu rapor, müteahhide ödenecek olan ara ve kesin hakediş tutarlarının hesaplanmasına esas olan belgelerden oluşur ve müteahhit, yapı denetim elamanlarınca imzalanarak yetkili makamlarca onaylanmaktadır. (Gürçay, 2015, 21)

Biten iş kısımları onaylandıktan sonra ilgili sözleşme tutarı periyodik olarak ödenmekte ve müteahhitlerde karşılığında inşaat sahibi veya kuruma hakediş faturası düzenlemektedir. (Gürçay, 2015, 21)

2.1.2.5 Şantiye

Bir yapıyı en düşük maliyetle ve ekonomik olarak oluşturmak üzere o yapıya ait makine, malzeme ve insan gücü arasındaki en uygun dengenin sağlanması amacıyla proje ünitelerinin inşaa edileceği yerlerdir. Diğer bir ifade ile inşaat sahasına verilen isim olup, yapı gereçlerinin yığılıp saklandığı veya işlendiği yerlerdir. (Gürçay, 2015, 21)

2.1.3 İnşaat Çeşitleri

İnşaatı;

- a) Menkul inşaat,
- b) Menkul olmayan (Taşınmaz) inşaat, olmak üzere ikili bir ayırım ile incelemek mümkündür.

a) Menkul İnşaat

Sürekli kalmak amacı olmaksızın, belli hizmeti görmek üzere geçici amaçlı yapılan kulübe, baraka, yazlık sinema, tiyatro sahnesi Pazar yeri tezgahları gibi yapılardır. Bunlar tapuya tescil edilmezler.

b) Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) devamlı kalmak amacıyla meydana getirilen ekonomik değer taşıyan yapılardır. Örneklersek, köprü, yol, meydan, binalardır. Özelliklerine ve yapımlarındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç grupta toplanır.

- 1) Konutlar: Ev, apartman vb.
- 2) Ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar: İş yeri, fabrika, hastane, otel, okul, spor tesisleri vb.
- 3) Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, hava alanı vb. (Aydın, 2015, 5)

2.1.4 Vergi Hukuku Yönünden İnşaatlar

- 1) Özel İnşaatlar,
- 2) Kat Karşılığında İnşaatlar,
- 3) Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar,

2.1.4.1 Özel İnşaatlar

Yapım şekline göre ikiye ayrılır.

- 1) Daire, kat ve dükkân halinde satmak amacıyla yapılan inşaat,
- 2) Kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmeksizin yapılan inşaatlar. (Kızılot, 2014,59)

2.1.4.2 Kat Karşılığı İnşaatlar

Kat karşılığı veya arsa karşılığı inşaat faaliyeti, müteahhitlerin; artan konut ihtiyacına paralel olarak arsa değerinin yüksek oluşu nedeniyle arsanın satın alınmasında yeterli finansmandan çoğu zaman yoksun olmaları ya da finansman kaynaklarını arsaya değil de daha fazla konut üretme noktasında harcamalarından, arsa sahipleri içinse arsanın mevcut durumundan daha iyi bir değere kavuşmasını sağlamak istemeleri, kendi ekonomik güçleri ile arsalarının üzerine yeni bina yapma imkanlarının olmayışından dolayı ya da profesyonel bir firmanın inşaatı yapmasını istemelerinden arsa sahipleri ile müteahhitler kat karşılığı inşaat faaliyetinde bir araya gelmektedirler. Kat karşılığı inşaat faaliyeti içerisinde arsa sahibi ve müteahhit açısından bir takım vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Bu konuda hem yargının hem de idarenin konuya bakışları arz etmektedir. Dolayısıyla buda vergisel açıdan birtakım sorunları beraberinde getirmektedir. (Çatıkkaş ve Şuekinci.,2013,5)

2.1.4.3 Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

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

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanununun 335. Maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi, “ **istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder**” şeklinde tanımlanmıştır. Maddede yer alan bir şeyin imali, inşaat ve onarım işlerini de içeren bir deyimdir. İstisna akdinde, tanımından da fark edileceği gibi dört unsur bulunmaktadır.(Kızılot, 2014,60)

- a) Yapılacak iş : Bir şeyin imali,
- b) Semen : Bedeli
- c) Müteahhit : Bir işin bir semen (bedel) karşılığında yapımını üzerine alan kimse.
- d) İş Sahibi : Bir bedel karşılığında müteahhide iş yaptıran kimse. (Kızılot, 2014,60)

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetinin süresi ise vergilendirme açısından önemlidir.

Çünkü yapım süresi bir yıldan daha uzun süren inşaatlar özel bir vergilendirme sistemine tabidir. Yapımı bir yıldan daha kısa sürede tamamlanan inşaatlar ise genel hükümlere göre vergilendirilir.

A) Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Aynı yıl içinde başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Yapılan sözleşmede inşaatın başlangıç ve öngörülen bitim tarihleri bellidir. Örneğin 15.01.2015 tarihinde başlayıp, 24.12.2015 tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan işler ise vergilendirme açısından genel hükümlere göre tabidir. Diğer bir ifade ile GVK 42.,43. ve 44. maddelerinde yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez.(Şenlik, 2015,58)

B) Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri; belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibari ile bir takvim yılı içerisinde bitirilmesine imkan olmayan; inşaat, hafriyat, yapı inşası, baraj, yol, köprü, tünel, metro yapımı gibi inşaat, onarım ve taahhüt işleridir. Buna göre bir işin yıllara yaygın ve onarım işi sayılabilmesi için; inşaat ve onarım işinin başkalarının (resmi veya özel kişi ve kurumlar) hesabına yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılını kapsaması gerekmektedir.

Yıllara yaygın olan ve yaygın olmayan taahhüt şeklindeki inşaat işleri kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerine yaptırılmaktadır. Ancak kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin inşaat yaptırımlarına ilişki hukuki düzenlemeleri ve inşaat yapımına başlanmasında izlenecek süreçleri birbiri ile farklılıklar göstermektedir. Özel sektör işletmeleri, BK' nın 335'inci ve 371'inci maddelerindeki hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler ile istedikleri şekilde sözleşme yapabilme serbestliğine sahiptir. (Gürçay, 2015,42)

Dolayısı ile özel sektör adına inşaat taahhüt işi yapan inşaat işletmeleri ile özel sektör işletmeleri arasında işin yapımında izlenecek süreç de serbestçe belirlenebilmektedir. Ancak kamu kuruluşlarında bu serbestlik söz konusu değildir. Kamu kurum ve kuruluşları, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler

çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu nedenle bir inşaat işletmesinin kamu kuruluşlarına ait bir inşaat işine başlayabilmesi için yasa ve yönetmeliklerde belirlenen belli süreçleri izlemesi gerekmektedir.(Gürçay, 2015,42)

2.2 İNŞAAT VE ONARIM İŞİNİN YAPIM USULLERİ

İnşaat ve onarım işleri, kamu kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan (emanet usulü) yaptırılmakta ya da ihale (ihale usulü) suretiyle yaptırılmaktadır.

2.2.1 Emanet Usulü

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır. Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 81. maddesinde yer almaktaydı.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, emanet usulü veya benzeri nitelikte bir düzenleme yer almamaktadır. Bu durum, emanet usulünün kaldırıldığı şeklinde değerlendirilmemelidir.

İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapılması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların mutlak suretle ihale ile karşılanması gibi bir zorunluluk yoktur. (Kızılot, 2014, 61)

2.2.2 İhale Usulü

İdarenin müteahhidi seçmek amacıyla, isteklerin en uygun önerisini kabul etmesine ihale denilmektedir. Bu seçimde, açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi ve uygun fiyat gibi unsurlar gözetilir.

Eksiltmelerde uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, önerilen bedellerin en düşük olanıdır. Ancak yapılan araştırma sonucunda idare için daha yararlı olacağı anlaşılan öneri uygun bedel olarak kabul edilir. (Kızılot, 2014,62)

4734 sayılı Kanun İhale Yasasında belirlenen ve yapım işlerinin ihalelerinde uygulanacak ihale usulleri ise şunlardır.

- a) **Açık İhale Usulü** : Bütün isteklilerin teklif verebildiği usulü,
- b) **Belli istekler arasında ihale usulü** : Ön yeterlilik değerlendirilmesi sonucunda

idare tarafından davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usulü,

c) **Pazarlık usulü** : Kamu İhale Kanunu'nda, “ ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul” şeklinde tanımlanmıştır. Pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı Kanun'un 21. Maddesinde belirlenmiştir. Bu haller;

- *Açık ihale usulü veya belli istekler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması.*
- *Doğal afetler, salgın hastalıklar, can ve mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülemez olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.*
- *Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması.*
- *İhalenin araştırma ve geliştirme sürecinde ihtiyaç gösterilen ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması.*
- *İhale konusu mal veya hizmet satın alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesi. (Barçın, 2009). (WEB_1, 2009,05.02.2016)*

2.3 İNŞAAT TAAHHÜTLERİNDE İZLENEN SÜREÇ

2.3.1 Proje Hazırlığı

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin iş sahibinin yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa bu işte uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun projeler çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje idareye onaylatılır ya da idare tam olarak her türlü uygulama projelerini ve detaylarını ihale dosyasına koyar.(Kızılot, 2014, 65)

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na göre projeler şu şekildedir.

Ön Proje: Belirli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki

değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünür ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur.

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

Uygulama Projesi: belirli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projelerdir. (Gürçay, 2015,42)

2.3.2 Yaklaşık Maliyetin Belirlenmesi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nda yer alan "keşif bedeli" kavramı yerine "yaklaşık maliyet" kavramı yer verilmiştir. Yapım işlerinde ihale öncesinde diğer aşama, yaklaşık maliyetin belirlenmesidir. Yaklaşık maliyetin belirlenmesi, Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 10'uncu maddelerinde şöyle açıklanmıştır:

" Madde 10- (1) idarece, ihale konusu için yaklaşık maliyetine ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde;

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

esas alınır.

(2) İdareler, yaklaşık maliyete ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde (a), (b), (c), (ç) ve (d) bentlerinde belirlenen fiyat ve rayiçlerin birini, birkaçını veya tamamını herhangi bir öncelik sırası olmaksızın kullanabilirler.

(3) İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; iş, imalat ve/veya malzemenin yapımcılarından,

üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ev satıcılarından fiyatlar veya proforma faturalar alınmak ve gerekli karşılaştırmalar yapılmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayicine uygun olup olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleştirilir.

(4) Fiyat araştırması için yapılan çalışmalarda fiyat sorulacak kişi ve kuruluşlarla yazılan yazıda fiyatı tespit edilecek iş grubu, iş kalemi veya malzemenin ayrıntılı özellikleri ve standardına yer verilir, fiyat istenecek kişi ve kuruluşlara aynı koşulları taşıyan yazılarla başvurulur ve fiyatlar Katma Değer Vergisi hariç istenir. İstenen özellikleri taşımayan fiyat bildirimleri ve proforma faturaları dikkate alınmaz. (KİK Mad.10)(WEB_2,2002,06.02.2016)

2.3.3 İhalenin Duyurulması

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ihaleler, işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetine göre farklı şekilde ilan edilmektedir. Ayrıca, aynı kriterlere göre ilanın süresi de değişiklik göstermektedir. (Kızılot, 2014,67)

2.3.4 Yapım İşleri İhalelerinde İdarenin Uyması Gereken Kurallar

Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 5'inci maddelerinde şöyle açıklanmıştır:

- a) *Birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibarıyla öngörülen ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur. İlk yıl için öngörülen ödenek proje maliyetinin %10'undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimleri sonraki yıllarda azaltılamaz.*
- b) *Öngörülen ödeneklerin kullanılmasına imkân verecek süre dikkate alınarak, idarelerce ihalenin zamanında yapılması, birden fazla yılı kapsayan ve yatırım niteliği olan işlerde (doğal afetler ile ihalenin ivedi olarak yapılmasını gerektiren haller hariç) ise yılın ilk dokuz ayında ihalenin sonuçlandırılması esastır.*
- c) *Arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri*

tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. İhale konusu işin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan netlikte belirlenemediği durumlarda ön veya kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir. Uygulama projesi bulunan işlerde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Anca, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeteri süre bulunmayan işlerde ön veya kesin proje üzerinden, her türlü onarım işleri ile işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerekmesi veya uygulamada imar ve güzergah değişikliklerinin muhtemel olması nedeniyle ihaleden önce uygulama projesi yapılmayan, bina işleri hariç, işlerde ise kesin proje üzerinden ihaleye çıkılabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklif almak suretiyle ihale yapılabilir. Arsa temini, mülkiyet ve kamulaştırma işlemlerinin tamamlanması şartı, baraj ve büyük sulama, içme suyu isale hattı, enerji nakil hattı, trafo, trafo merkezleri, şalt tesisleri, kaptajlar, su depoları, karayolu, liman ve havaalanı, demiryolu, petrol ve doğalgaz boru hattı projelerinde aranmaz.

- d) 2/3/1984 tarihli ve 2985 sayılı Toplu Konut Kanunu kapsamındaki projelerde Kanunun; 5. maddesinin beşinci ve altıncı fıkraları ile 62'nci maddesinin (a) ve (b) bendi hükümleri uygulanmaksızın ve 62'nci maddesinin (c) bendindeki kamulaştırma, mülkiyet, arsa temini, imar işlemleri ve uygulama projesine ilişkin şartlar aramaksızın ihaleye çıkılabilir. Ancak ÇED raporu zorunluluğu bulunan hallerde sözleşme imzalanmadan önce bu raporun alınması zorunludur.*
- e) Doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan hallerde teklif birim fiyat üzerinden ihaleye çıkılması durumunda, bu duruma ilişkin açıklayıcı bilgi ve kanıtlayıcı belgeler; işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etüdü gerektirmesi gerekçesiyle teklif birim fiyat üzerinden ihaleye çıkılmasına karar verilen ihalelerde ise, gerekli arazi ve zemin etütlerinin ihaleden önce yapılamama nedenleri, "Teklif Türünün Belirlenmesine İlişkin Form" da belirtilir."*
- f) İdare, ihtiyaç raporu ile ön yeterlilik ve/veya ihale dokümanının hazırlanması, ihale kaydının ve ihale kayıt numarasının alınması, ilanların yayımlanması, ihale*

komisyonu oluşturma işlemlerinin ve doküman satın alanların kaydı, dokümanda açıklama ve değişiklik işlemlerinin yapılması, başvuru ve teklifler ile bunların değerlendirilmesi işlemlerinin kaydı ve teyit gibi ihale sürecine ilişkin işlemler ile ihale sonuç işlemlerinden Kurumca belirlenenleri, ilgili ikincil mevzuattaki düzenlemeleri esas alarak EKAP' ta geręekleřtirir. (WEB_3,2009,06.02.2016)

2.3.5 İstenecek Belgeler

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne göre; isteklinin ekonomik ve mali yeterliliği ile mesleki ve teknik yeterliliğinin belirlenmesinde değerlendirilmek üzere;

a) Yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 8. Maddesinin (c) bendinde belirtilen eşik değerinin altında kalan yapım işleri ihalelerinde;

- 1) *Bankalardan temin edilecek, isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler,*
- 2) *İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,*
- 3) *İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işteki deneyimini gösteren belgelerin,*

İdarece istenilmesi zorunludur.

Ancak, yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 8. Maddesinin (c) bendinde belirlenen eşik değerin altında kalmakla birlikte aynı Kanununun 13. Maddesinin (b) bendinin 2. alt bendinde yer alan üst limit tutarının da altında kalan yapım işlerinde yalnızca isteklinin mevzuatı gereği ilgili odaya kayıtlı olarak faaliyette bulunduğunu ve teklif vermeye yasal olarak yetkili olduğunu kanıtlayan belgeler ile iş deneyim belgesinin aranması zorunludur. Bu Yönetmelikte düzenlenen diğer belgeleri idare işin özelliğini dikkate alarak isteyebilir.

b) Yaklaşık maliyeti 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 8. Maddesinin (c) bendinde belirtilen eşik değerlere ve bu değeri aşan yapım işleri ihalelerinde;

- 1) *Bankalardan temin edilecek, isteklinin mali durumu ile ilgili belgeler,*
- 2) *İsteklinin bilançosu ve bilançonun gerekli görülen bölümleri,*
- 3) *İsteklinin iş hacmini gösteren toplam cirosu veya ihale konusu iş ile ilgili taahhüdü altındaki ve bittiği iş miktarını gösteren belgeler,*
- 4) *İsteklinin mesleki faaliyetini sürdürdüğünü ve teklif vermeye yetkili olduğunu gösteren belgeler,*
- 5) *İsteklinin ihale konusu iş veya benzer işlerdeki deneyimini gösteren belgelerin,*

İdarece istenilmesi zorunludur.

Bunlara ilave olarak 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 10. Maddesinde yer alan diğer belgelerin hangilerinin isteneceği ve yeterlilik değerlendirilmesinde kullanılacağı, ihale konusu işin niteliğine uygun biçimde ve bu Yönetmelikte belirlenen esaslar çerçevesinde ilgili idarece belirlenir.

İdareler, belgelerin aslına uygun veya aslına uygunluğu noterce onaylanmış örneklerini isterler. Ancak bu belgelerden; ihale konusu iş veya benzer işlerdeki deneyimini gösteren iş deneyim belgeleri, kesinleşmiş sosyal güvenlik prim borcu olmadığına dair belgelerin asıllarının idareye verilmesi zorunludur.

İdareye verilen belgelerin asılları, idarece, okunaklı fotokopilerine “aslı idarece görülmüştür” veya bu anlama gelecek bir şerh düşüldükten sonra, isteklerin talebi halinde kendisine iade edilir. Noter onaylı belgelerin sureti veya fotokopisi görülerek onaylanmış olanlar ile “ibraz edilenin aynıdır” veya bu anlama gelecek bir şerh taşıyanlar geçerli kabul edilmez. (Kızılot, 2014,70)

2.3.6 Fiyat Saptama Usulleri

Müteahhitlerce yapılmış olan işlerin değerlendirilmesinde, sözleşme ve şartnamelerde gösterilen ve her iki tarafça kabul edilen fiyatlar esas alınır.

Uygulamada rastlanan fiyat saptama şekilleri birim fiyat usulü, maliyet + kâr usulü ve götürü fiyat usulü olmak üzere üç grupta toplayıp kısaca açıklayacak olursak;

2.3.6.1 Birim Fiyat Usulü

Özellikle kamu idareleri tarafından uygulanan bu yöntemde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığı tarafından ilan edilen birim fiyat listeleri esas alınmaktadır. Söz konusu listelerde, her iş bitiminin birim fiyatları ayrı ayrı gösterildiğinden, işin tamamının keşif bedeli toplama yoluyla belirlenmektedir. (Öcal vd., 2003,268)

İşi üstlenmek isteyen müteahhitler, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar.

İş süresince düzenlenen istihkak raporlarında, başlanıldığı tarihten itibaren yapılan iş ölçülünerek, her ünite birim fiyatları ile değerlendirilir. Global olarak istihkak tutarı

hesaplanır. Her istihkaktan bir önceki istihkak tutarı düşülür ve kalan değer üzerinden müteahhidin eksiltme indirimi de düşülmek suretiyle, o devrenin brüt istihkak bedeli bulunur. (Kızılot, 2014,71)

2.3.6.2 Maliyet + Kâr Usulü

Bir inşaat projesinde, işin kapsamına giren maliyet unsurları olan işgücü, materyal, ekipman, yedek parça, yakıt (ve benzeri maliyetler) ve belirli bir kar payının belge karşılığı yükleniciye ödendiği bir yöntemdir. Kar, toplam maliyetten tamamen bağımsız belirli bir miktar olabileceği gibi ölçülecek toplam maliyetin belirli bir yüzdesi de olabilir. (Turut, 2010,81-82)

Bu usule göre yapılan sözleşmelerde, inşaat ile ilgili giderler ve maliyet unsurları ayrıntılı bir şekilde tespit edilmekte ve belli sürelerde yapılan giderleri idareye dekont edilmektedir. İdare, bu usulde iş yaptırdığı müteahhidin hesaplarını inceleme ve denetleme hususunda kesin bir yetkiye sahiptir.

Başlangıçta inşaat maliyetinin global olarak hesaplanmasına karşın sonradan meydana gelecek değişikliklere göre de kâr miktarı ayarlanabilmektedir. Müteahhide ödenecek kesin kâr ancak işin bitiminde gerçek maliyetin ortaya çıkması ile hesaplanabilir.

Bu usulün bazen, “Maliyet + Ücret” şeklindeki uygulamasına da rastlamak olasıdır. Bu usulde idare, maliyete giren tüm giderleri üslenmekte ve bunun yanı sıra belirli bir ücret ödemektedir. (Kızılot, 2014,72)

2.3.6.3 Götürü Fiyat Usulü

Bu usulde müteahhit, şartnamede özellikleri, vasfı ve niteliği belirlenen yapının inşaat işini, önceden belirlenmiş bir toplam bedel üzerinden taahhüt eder. İnşaatın maliyet ile bu bedel arasındaki fark, müteahhidin kârını veya zararını teşkil eder. (Öcal vd., 2003,269)

“Bedel götürü olarak belirlenmişse yüklenici, eseri o bedelle meydana getirmekle yükümlüdür. Eser, öngörülenden fazla emek ve masrafi gerektirmiş olsa bile yüklenici, belirlenen bedelin arttırılmasını isteyemez.

Ancak başlangıçta öngörülemeyen veya öngörülebilen de taraflarca göz önünde tutulmayan durumlar, taraflarca belirlenen götürü bedel ile eserin yapılmasına engel olur veya son derece güçleştirirse yüklenici, hâkimden sözleşmenin yeni koşullara uyarlanmasını isteme, bu mümkün olmadığı veya karşı taraftan beklenemediği takdirde

sözleşmeden dönme hakkına sahiptir. Dürüstlük kurallarının gerektirdiği durumlarda yüklenici, ancak fesih hakkını kullanabilir.

Eser, öngörülenden az emek ve masrafi gerektirmiş olsa bile iş sahibi, belirlenen bedelin tamamını ödemekle yükümlüdür.”(BK M.480)

2.4 İNŞAAT FAALİYETİNDE BULUNAN İŞLETMELER

2.4.1 Şahıs İşletmeleri

İnşaat yapabilmek için firmanın ticaret şirketi olması gerekmez. Gerçek kişiler de gerek kendi adlarına gerekse taahhüt şeklinde inşaat yapabilirler. Kamu İhale Kanunu yürürlüğe girmeden önce kamu ihalelerine girmek için müteahhitlik karnesi sahibi olunması gerekiyor idi. Kamu İhale Kanunu ile karne esaslı uygulaması kalkmış olmakla birlikte iş bitirme esası getirilmiştir. Özel inşaat için ise kişinin sahip olması gereken herhangi bir koşul bulunmaktadır. İnşaatın yapılabilmesi için gerekli olan İmar İnşaat Mevzuatına ilişkin izinleri alan herkes inşaat yapabilir. Gelir vergisi açısından mükellefiyet tesisi gerektiren işler için bu işlemin yapılarak defter tutulması gerekir ve diğer vergisel işlemlerin yapılması ise izne değil, bildirim tabidir.

Gelir vergisi uygulaması bakımından kişilerin kendi adlarına kurdukları işletmelerin yanı sıra adi ortaklıklar da şahıs firması olarak kabul edilir.(Yılmaz, 2015, 24)

2.4.2 Türk Ticaret Kanununa Tabi Şirketler

2.4.2.1 Kollektif Şirketler

Kollektif Şirketler, TTK’ da şöyle tanımlanmıştır: *“Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirisinin sorumluluğu, şirket alacaklarına karşı sınırlandırılmamış olan şirket” olarak tanımlanmıştır.”* (TTK M.211)

Şirketin özellikleri, ortakların gerçek kişi olması ve şirket alacaklarına karşı sorumluluklarının sınırsız olmasıdır. Başka bir ifade ile ortaklar, şirket borçlarının tümünden dolayı tüm mal varlıkları ile sorumludurlar. Şirketin tüzel kişiliğinin bulunmamasına karşın ortaklarının bu sınırsız sorumlulukları nedeniyle tüzel kişilerin ortak olması yasaklanmıştır. Bu özellik şirketi şahıs şirketi yapmaktadır.

Bu özelliklerinden dolayı da bunların elde ettikleri kâr zarar, payları oranında ortaklarının kâr zararı kabul edilmiştir. Ve ortakları tarafından beyan edilir. Şirket ortakları hesap yılı sonunda tahakkuk eden kârdan kendilerine düşen payı isteme hakkına sahiptirler. Bunun için ortaklar tarafından ayrıca bir kâr dağıtım kararı alınması gerekmez. Aynı şekilde ortaklarının şirkete ödünç olarak verdikleri paranın ve kararlaştırılmış ise koydukları sermayenin faizini isteme hakları bulunmaktadır. (TTK M. 228) bu bakımdan sermaye şirketlerinden tümüyle farklılık arz eder.

Kollektif şirket sözleşmelerinin yazılı olması ve noterce onaylanması zorunludur. Noterce onaylanmamış sözleşmeler yazılı da olsa kollektif şirket sözleşmesi olarak kabul edilmez. Noterce onaylanmış sözleşmenin ticaret sözleşmesine ibraz edilmesi ve tescil ettirilmesi zorunluluğu da bulunmaktadır. Şirket ticaret siciline tescil ile tüzel kişilik kazanır.

Kollektif Şirketler, TTK' nın 211-303'üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

2.4.2.2 Komandit Şirketler

Komandit şirketler, TTK' da şöyle tanımlanmıştır: “ *Ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla kurulan, şirket alacaklarına karşı ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlandırılmamış ve diğer ortak veya ortakların sorumluluğu belirli bir sermaye ile sınırlandırılmış olan şirket komandit şirkettir.*” *Sorumluluğu sınırlı olmayan ortaklara komandite, sorumluluğu sınırlı olanlara komanditer denir. Komandite ortakların gerçek kişi olmaları gerekir. Tüzel kişiler ancak komanditer ortak olabilirler.*” (TTK. M. 304)

Komandit şirketin niteliği, kuruluşu ortaklık yapısı, sermayesi tasfiyesi gibi konular TTK' da madde 304 ile 328 arasında düzenlenmiş bulunmaktadır.

Komandite ortakların elde ettikleri gelir menkul sermaye iradıdır. Bu kazançlar, kârın elde ettiği yılın kazancı olarak vergilendirilir. (GVK M. 75/2)

Komandit şirketler, adi komandit şirket ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirket olarak iki ayrı şekilde kurulabilmektedirler. Bu şirketler nitelik itibariyle farklı şirketlerdir. Birisi şahıs şirketi sayılırken diğeri sermaye şirketi olarak kabul edilir.

2.4.2.2.1 Adi Komandit Şirket

TTK'da şirket “komandit şirket” olarak düzenlenmiş olmasına karşın diğeri türün adına

karşılı gelmek ve ayrımı belirtmek üzere bu şirkete “adi komandit şirket” denilmesi yerleşmiştir.

2.4.2.2.2 Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirket

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler, TTK’ da şöyle tanımlanmıştır: “*Sermayesi paylara bölünmüş komandit, şirket, sermayesi paylara bölünen ve ortaklarından bir veya birkaçı şirket alacaklarına karşı bir kollektif şirket ortağı, diğeri bir anonim şirket pay sahibi gibi sorumlu olan şirkettir. Sermaye, paylara bölünmeksizin sermayesi sadece birden çok komanditerin sermayeye katılmak oranlarını göstermek amacıyla kısımlara ayrılmış bulunuyorsa komandit şirket hükümleri uygulanır.*” (TTK M. 564)

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komandite ortaklarının hukuki statüleri adi komandit şirketlerin komandite ortaklarından farksızdır. Ancak, şirketteki ikili ayırım daha belirgindir. Komandite ortakların kâr payları düşüldükten sonra kalan kazanç komanditer ortakların kâr payı değildir. Komandite ortaklar açısından kollektif şirket niteliğinde olan şirket, komanditer ortaklar açısından anonim şirket niteliğindedir. Bu bakımdan da kurumlar vergisi mükellefidir. Yani tek şirket vücudu içinde iki şirket barınır.

Komandite ortakların kâr-zarar payları düşüldükten sonra kalan kazanç kurum kazancıdır. Komanditerler ancak şirket kâr dağıttığında kazanç elde ederler.

2.4.2.3 Anonim Şirketler

Anonim şirketler, TTK’ da şöyle tanımlanmıştır: “*Anonim şirket, sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığı ile sorumlu bulunan şirkettir.*” Pay sahipleri sadece taahhüt etmiş oldukları sermaye payları ile ve şirkete karşı sorumludur. (TTK. M. 329)

Sorumluluğun bu şekilde sınırlandırılması nedeniyle ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve yapılan işlemlerin denetimi sıkı kurallara bağlanmıştır.

Anonim şirketler, TTK’ nın 329-563’ üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

2.4.2.4 Limited Şirketler

Limited şirketler, TTK' da şöyle tanımlanmıştır: *“Limited şirket, bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret unvanı altında kurulur; esas sermayesi belli olup, bu sermaye esas sermaye paylarının toplamından oluşur.”*

Ortaklar şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde ön görülen eködeme ve yan edim hükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler. Limited şirket, kanunen yasak olmayan her türlü ekonomik amaç ve konu için kurulabilirler. (TTK M. 573)

Limited şirketler, TTK' nın 573-644' üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

2.4.3 İş Ortaklığı

2.4.3.1 İş Ortaklığı Kavramı

İş ortaklığı, belli bir iş alanında uzmanlaşmış birbirinden bağımsız, birden fazla işletmenin belirli bir işi müştereken yapmak ve kazanç elde etmek amacıyla bir sözleşme çerçevesinde bir araya gelmeleri sonucunda oluşturulan ve tüzel kişiliği olmayan yapılanmalardır. Bu tanıma göre; iş ortaklığının kuruluş amacı sermaye koyarak belli bir ticari faaliyetin süreklilik arz edecek şekilde icrasından ziyade, müştereken taahhüt edilen belli bir işin birlikte yapılması ve sonuçta elde edilen kazancın paylaşılmasıdır. (Şenlik, 215, 49)

İş ortaklığı, bir adi ortaklıktır. Tüzel kişiliği yoktur. Tüzel kişiliği olmadığından kendi başına gelir veya kurumlar vergisi yükümlülüğü olmaz. Ancak Kurumlar Vergisi Kanununun 2'inci Maddesinin 7 numaralı fıkrasında iş ortaklıkları özel bir tanım yapılarak kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmıştır. Fıkra hükmü şöyledir:

“ İş ortaklıkları: Yukarıdaki fıkralarda yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez.”

Vergi yasasında şirket tanımı yapılması doğal olarak hukuk sistemine uygun olmayacağından burada yapılan bir şirket türü düzenlemesi değil, belli özelliklere sahip

adi şirketin kurumlar vergisi yükümlüsü olarak kabul edilmesidir.

Büyük ihaleleri yürütülmesi için birden fazla firma firma bir araya gelerek ortaklık kurma yoluna gitmektedirler. 1986 yılında Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesine (e) bendi eklenerek, büyük ihaleleri yürütmek amacıyla kurulan ortakların, iş ortaklığı adı altında kurumlar vergisi mükellefi olmasına olanak tanınmıştır. 5.12.1985 tarih ve 3239 sayılı Yasayla getirilen iş ortaklığı müessesesinin gerekçesinde;

“Bu hükümle Kanununun birinci maddesinde “iş ortaklıkları” eklenmektedir. Türkiye'nin dış dünya ile olan ekonomik ilişkilerinin artması sonucu iş ortaklığı (joint-venture) şeklindeki kuruluşları giderek artmaktadır. Bu kuruluşlar kazancı paylaşmak amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını müştereken taahhüt etmektedirler. Diğer bir anlatımla; her ortak işin belli bir bölümünün yapılmasını taahhüt etmeyip (Konsorsiyum) topluca işin tamamını müştereken yapacaklarını taahhüt etmektedirler. Şahıs şirketleri veya gerçek kişilerin kurumlarla veya kurumların kendi aralarında oluşturdukları bu tür ortaklıklar yürürlükteki mevzuatımıza göre adi ortaklık sayılmaktadır. Bu durum vergisel açıdan büyük problemler çıkarmaktadır. Bu tür kuruluşları vergi mevzuatı açısından disiplin altına almak amacıyla bu ortaklıkların kurumlar vergisi kapsamına alınması öngörülmektedir.” denilmektedir.

Daha sonra 5520 sayılı KVK' nın 2'inci maddesinin 7 numaralı fıkrasında da iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmişlerdir. (Yılmaz, 2015,25)

2.4.3.2 İş Ortaklığında Vergilendirme

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'inci maddesinin 7 numaralı fıkrasında belirtildiği şekilde iş ortaklıklarının Kurumlar Vergisi mükellefiyetlerinin tesiri ihtiyari olarak mükelleflerin vergi dairelerinden istemde bulunmalarına bağlanmıştır. İş ortaklığı niteliği taşıyanlardan isteyenler Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tahsis ettirebilirler. İstemeyenler ise adi ortaklık olarak vergi dairesine mükellefiyetlerini tescil ettirebilirler. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefi olamazlar.

Ancak iş ortaklığın, Kurumlar Vergisi yükümlüsü sayılabilmeleri için aşağıdaki koşulları taşımalıdır.

- Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
- Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,

- Birlikte yapılacak olan işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında bir yüklenim sözleşmesinin olması,
- Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, tamamından işverene karşı sorumlu olmaları,
- İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

2.4.3.3 İş Ortaklığında Kâr ve Zararın Dağıtım

İş ortaklıkları Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir.

2.4.4 Adi Ortaklıklar (Adi Şirketler)

Adi ortaklıklar tüze kişiliği olmayan ortaklıklardır. TTK' da adi ortaklıklara ilişkin düzenleme yoktur. Adi ortaklıkla ilgili yasal düzenlemeler 6098 sayılı yeni borçlar kanununun 620-645 maddeleri arasında bulunmaktadır. Ticari işlerde tüzel kişiliklerinin bulunmaması nedeniyle ortaklarına ait işletme olarak kabul edilirler.

Ortaklar, şirket için bir yazılı veya sözlü sözleşme yapabilirler ve hatta notere onaylatabilirler. Ancak bu şart değildir. Bir unvan kullanma zorunlulukları yoktur. Adi şirketin ortakları, ferdi işletme sahibi gibi davranmak, yani ticari faaliyetlerini belediyeye, vergi dairesine ve ticaret siciline vb. mercilere ilgili kanunlarda belirlenen süreler dâhilinde ayrı ayrı bildirmek zorundadırlar.

Vergi mevzuatı bakımından adi şirket ortaklarının her biri ayrı mükellef durumundadır. Bu sebeple, ortaklar ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirirler; dolayısıyla ayrı

ayrı gelir vergisi beyannamesi verirler. Ancak KDV Beyannamesi ile Muhtasar beyanname, şirket olarak verilir. Şirket ortaklarının şirketin yıllık kazancı üzerinden aldıkları kazanç paylarının tespiti ve vergilendirilmesi Gelir Vergisi Kanununa göre yapılır.(Öcal vd., 2003,10)

2.4.5 Konsorsiyum

Teknolojideki gelişmelerle birlikte yapılan inşaat işlerinin boyutları ve nitelikleri de hızla gelişmektedir. Teknolojideki gelişmelerden yararlanılarak sadece emeğe dayalı yapılması mümkün olmayan işler yapılmaktadır. Büyük barajlar, tüneller, otoyollar, büyük suların altından veya üstünden yapılan köprü ve geçitler teknolojideki gelişme ile mümkün olmaktadır. Bu tür işlerin pahalı olması nedeniyle firmalar büyük ölçüde bu işler için yeterli olacak yatırımları tek başına finanse edememektedirler. Bunun sonucunda da inşaat firmaları değişik yapılarda bir araya gelerek bu işleri yapmaktadırlar. Bu bir araya gelişlerin adı da bir araya geliş şekillerine göre adlandırılmaktadır. Bu adlardan bir kaçısı iş ortaklığı (joint-venture), ortak girişim ve konsorsiyumdur. Firmalar bu şekillerde bir araya gelerek tek başına yapamayacakları işleri veya üstlenemeyecekleri ihaleyi yapmakta veya üstlenmektedirler.

Ortak girişimler birden fazla gerçek veya tüzel kişi tarafından iş ortaklığı veya konsorsiyum olarak iki türlü oluşturulabilir. İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise, hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerekli durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip vermeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarında dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör olarak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma ve sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise, konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla

aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir. (KİK M. 14)
(WEB_2,2002,06.02.2016)

2.5 İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILAN DEFTER

İnşaat işletmelerinde tutulması gereken defterler, VUK hükümlerine göre tutulması gerekenler ve inşaat işletmelerine özgü defterler olmak üzere iki grupta incelenir.

2.5.1 VUK' ta Belirtilen ve Tutulması Zorunlu Olan Defterler

İnşaat işletmeleri ait oldukları sınıfa göre, Vergi Usul Kanunu' nda belirtilen ve tutulması zorunlu olan defterleri tutmak zorundadırlar.

Buna göre inşaat işletmeleri 1. Sınıf tacir tutmak zorunda olduğu defterler aşağıdaki gibidir;

- Yevmiye Defteri : *Kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve Madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.* (VUK mad. 183)
- Büyük Defter (Defter-i Kebir) : *Yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplıyan defterdir.* (VUK mad. 184)
- Envanter Defteri : *İşe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap onunda çıkartılan envanterlerin (işletmeye dahil mevcutların, alacak ve borçların sayım, ölçüm ve değerlendirme sonuçlarının) ve bilançoların kaydedildiği defterdir.*
(Durna, 2008, 15)

İnşaat işletmeleri 2. Sınıf tacir tutmak zorunda olduğu defterler aşağıdaki gibidir;

- İşletme Defteri

2.5.2 İnşaat İşletmelerine Özgü Defterler

- Şantiye (Günlük) Defteri: *Her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişinin, gelişmesinin, çıkan engellerin, şantiyeye göre ihzârat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarının, sözleşme gereğince müteahhidin iş başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunup bulunmadığının, müteahhitle*

yapılan önemli görüşme ve sonuçlarının, işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarının, üst kademedeki gelenlerin ziyaretlerinin ve konuşularak kara verilen hususların kaydedildiği defterdir. (Gürçay, 2015, 256)

- Röleve Defteri : Kesin projesi bulunmayıp, sözleşme eki şartnamelere ve işin durumuna göre yapılması zorunlu bulunan ve önceden ya da sonradan ölçülmesi mümkün olmayan her türlü tesis kurma-kaldırma, kazı, ağaç kesimi, yol yapım gibi çalışmalarla, her türlü yapının temel üst kotu altında kalan kısımlara ait ölçümler gibi kontrol mühendisi ve müteahhit tarafından ortak olarak bilinmesi ve unutulmaması gereken her şeyin yazıldığı defterlerdir. (Durna, 2008, 17)
- Ataşman Defteri : Toprak altında kalma, sökülüp atılma gibi esas projede olmayan ve ileride görülmeyecek imalatların çizim ve sayısal bilgilerinin, tartı, ölçü tutanaklarının vb. hususların kayıt edildiği defterdir. (WEB_4,2012,19.06.2016)
- Puantaj Defteri : Şantiyede çalışan her türlü personelin aylık mesai hareketlerinin kaydedildiği ve personele ödenecek ücrete esas teşkil eden defterdir. Puantaj kayıtlarını takiple görevli olanlar iş sahasındaki işçi, taşıt ve makine sayısını, iş ve işçilerin de ayrımını yaparak kaydeder, iş yerinde topladığı bilgileri, inşaat, tesisat ve ihzaratın yerini ve bu yerlerde çalışanların ve ekip başlarının adı ve soyadlarını bu deftere yazarlar.
- Sürveyan Defteri : İnşaatın sürekli olarak kontrolü ve gözetimi ile görevli sürveyanların, her gün yapılan iş miktarını, bütün gün çalışıp çalışmadığını, havanın çalışmaya elverişli olup olmadığını ve işte günlük tüketilen çimentonun miktarı ile kontrol mühendisinin isteyeceği diğer malzeme tüketimini kaydettiği defterdir. (Durna, 2008, 18)
- Yeşil Defter : İki istihkak arasında yapılan üretim ve çeşitlerini belirten, söz konusu olan üretimin ölçüm hesaplarının yapıldığı defterdir. Hesaplamalar ayrıntılı olarak yapılarak bir önceki istihkak toplamı ile toplanır. Ve o ana kadar yapılan toplam üretim belirtilir. (Öcal vd., 2003,91)

2.6 İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE TEMİNAT

Teminat; bir işin yapılmasının üstlenilmesi, gerçekleşecek bir alacağın veya geri almak üzere verilen değerlerin karşılığını temin gayesi ile, sözleşme gereği olarak alınan değerlerdir.

İnşaat ve onarım işlerine gireceklerin bedel üzerinden belli oranlarda geçici veya kesin teminat verilmeleri gerekmektedir.

KİK' in 34. maddesinde teminat olarak kabul edilen değerler düzenlenmiştir. Teminat olarak kabul edilecek değerler:

- a) *Tedavüldeki Türk Parası,*
- b) *Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen teminat mektupları,*
- c) *Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu seneler yerine düzenlenen belgeler.*

2.6.1 Geçici Teminat

İhaleye katılacak isteklilerden. Teklif edilen bedelin %3 olarak alınan teminatdır. Nitekim 4735 sayılı yasanın 33. maddesinde İhaleye katılanların İhalelerde, teklif edilen bedelin %3' ünden az olmamak üzere, geçici teminat yatırmaları zorunludur. (Şenlik, 2015,75.)

2.6.2 Kesin Teminat

Taahhüdün, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmadan önce üzerinde ihale kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle %6 oranında alınan teminata kesin teminat denir.

BÖLÜM 3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

3.1. VERGİLENDİRMEYE İLİŞKİN ÖZELLİKLI DURUMLAR

Her türlü ticari ve sanayi faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazançtır. İnşaat ve onarım işlerinde elde edilen kazançlar gelir vergisi kanununun “Ticari kazançlar hükmüne göre vergilendirilir.” (GVK M. 37/4) Söz konusu kazancı kurum elde etmişse kurumlar vergisi kanununda belirtilen usullere göre vergilendirilir. (KVK M.. 25) Bilanço esasına göre Ticari kazanç “Teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi ve başındaki ve sonundaki müspet farktır.” (GVK M.38) hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır.(VUK. M.174/2) (Şenlik, 2015,81)

Ancak bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın vergilendirilmesi özellik arz etmektedir. Bu işlerin vergilendirilmesine ilişkin, GVK’ nun 42 nci maddesi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yılda kesin olarak tespit edilip, tamamı işin bittiği yılın geliri sayılarak ve o yılın beyannamesine dahil edilerek vergilendirilir. (Maç,1999) (WEB_5,1999,17.02.2017)

GVK 42 Maddesinde yapılan bu düzenleme “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj* işleri de inşaat işleri sayılır) ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*

Mükerrer bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.” şeklindedir.

3.1.1 Özel Vergilendirme Sisteminin Koşulları

İnşaat ve onarım işinin, özel vergilendirme sistemine tabi tutulabilmesi için;

- 1) Faaliyet konusunun “ inşaat ve onarım işi” olması,
 - 2) İnşaat ve onarım işinin “taahhüde bağlı olarak” yapılması,
 - 3) İnşaat ve onarım işinin “yıllara yaygın” olması,
- gerekir.

Yüklenimin özel vergilendirme sistemine tabi tutulabilmesi için, faaliyetin konusunun inşaat ve onarım işi olması, birden fazla takvim yılına yaygın olması ve başkası hesabına bir taahhüt gereği yapılması özelliği bir arada aranır.

Özel vergilendirme sistemine tabi tutulabilme koşulları kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

1) Faaliyet Konusunun “İnşaat Ve Onarım” İşi Olması

GVK’ nın 42’nci ve izleyen maddelerinde düzenlenen vergilendirme sistemine tabi olacak işler inşaat ve onarım işleridir. Ancak vergi yasalarına bakıldığında hangi tür işlerin inşaat ve onarım işi olduğuna dair herhangi bir düzenleme söz konusu değildir. İnşaat kısaca, yapıların meydana getirilmesidir.

4734 sayılı kamu ihale kanununda “*Yapım; Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, lat yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini*” olarak ifade edilmiştir. Dikkat edilirse bu tanımlama içerisinde onarım işleri de yapım işi olarak kabul edilmiştir. Onarım işini de daha önce gerçekleştirilmiş yapıların, bozulan eskiyen kısımlarının tamiri, tamamlanması olarak ifade edebiliriz.(Şenlik, 2015,8)

İşin proje aşaması da dahil olmak üzere, bir bütün olarak taahhüt edilmesi durumunda, kendi içinde inşaat kapsamında olmayan proje çizimi, mekine tedariki ve montajı gibi işlerde inşaat işi kapsamında değerlendirilmektedir. Ancak, bu tür işlerin sözleşmede ayrı ayrı düzenlenmiş, fiyat ve koşulların ayrıca belirlenmiş olması, başka bir ifadeyle sözleşme içinde ayrı bir sözleşme olarak değerlendirilebilecek şekilde düzenlenmesi durumunda bu işler inşaat onarım işinden ayrılır. Örneğin, tek sözleşme yapılmasına karşın, sözleşmede proje çizimine ilişkin koşullar özel maddeler olarak düzenlenmiş ve fiyatı da ayrıca belirlenmiş ise bu sözleşme, bir taraftan proje çizim sözleşmesi bir taraftan da taahhüt sözleşmesi olmak üzere iki konuda düzenleme içeren karma sözleşme olarak

değerlendirilmektedir. Buna karşın, proje için ayrı bir bedel belirtilmemiş ise projenin inşaat işinden ayrılma olanağı olmadığından inşaat işinin bir parçası olarak değerlendirilecektir.

Faaliyet konusunun inşaat ve onarım olması ile ilgili olarak Bayındırlık Bakanlığı tarafından TCDD İşletmesi Genel Müdürlüğü ile yapılan anlaşma gereği, Mersin Liman projesi için 3 adet 30’ar tonluk kamyon baskülü ile 100 tonluk 2 adet vagon kantarının imali işinin (montaj da dahil olmak üzere) TCDD’ye ihale olunduğu bildirilerek, bu işin karşılığında tahakkuk ettirilen istihkakın ödenmesi sırasında vergi kesilip kesilmeyeceği hususunda tereddüde düşülmüş ve özelge istenmiştir. MB’ nin 8.10.1970.gün ve 2126-32-285 sayılı özelgesinde “ kamyon baskülü ile vagon kantarı imaline aynı zamanda bunların montajı işi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden olmadığından, söz konusu iş karşılığında TCDD’ye yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Anılan işlerin yıllara yaygın olması durumu değiştirilmez.” olarak açıklanmıştır. (Kızılot, 2014,84-85)

Faaliyet konusunun inşaat ve onarım olması ile ilgili olarak:

Sayıştay Kararları

- **Arazi toplulaştırma ve tarla içi geliştirme hizmetleri olarak ihale edilen toplulaştırma mühendislik hizmetleri ve yeni parsellerin röleve, tersim, tescil işleri ile arazi tesviyesi işleri**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işleri niteliğinde olmadığından, söz konusu işlere ait istihkak ödemelerinden gelir vergisi ve Savunma Sanayi Destekleme Fonu kesintisi yapılmasına gerek bulunmadığına karar verildi. (Sayıştay.7.Dairenin 13.11.2001 tarihli 8911 nolu Kararı.) (İnan vd., 2015,31)

- **Arazi toplulaştırma ve tarla içi geliştirme, arazi tesviyesi, haritalama, röleve ve tescil projeleri işleri**

Bu işler ticari işler mahiyetinde olup, Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde bahsolunan inşaat ve onarım işi kapsamına girmediğinden gelir vergisi kesintisi yapılmamış olmasında mevzuata aykırı bir husus yoktur.(Sayıştay.8.Dairenin 7.1.1999 tarihli 4274 nolu Kararı.) (İnan vd., 2015,32)

2) İnşaat Ve Onarım İşinin “Taahhüde Bağlı Olarak” Yapılması

Özel vergilendirme sisteminin uygulanmasında aranan ikinci koşul, inşaat ve onarım işinin başkası hesabına bir taahhüt gereği yapılmasıdır. Taahhüt için yazılı veya sözlü

olması koşulunun aranmamasına karşın, uygulamada, sözleşmeler yazılı olarak yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin taahhüde bağlı olarak yapılması olayında “kamu kuruluşu” ya da “özel şirket” ayrımı yoktur. Hatta aynı işin bünyesinde dahi, birden fazla firma yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapıyor olabilir.

Apartman inşaa edip daire, kat ve dükkân halinde satanlar, özel vergilendirme sisteminden yararlanamazlar. Yani özel inşaatlar, GVK'nın 42. maddesi kapsamına girmez. Aynı şekilde, başkasının arsası üzerine, ona belirli sayıda daire, kat ve dükkân verme karşılığında inşaat yapanlar da bu madde hükmünden yararlanamazlar. Bu konuda Maliye Bakanlığı ve Danıştay'da görüş birliği içindedir. (Kızılot, 2014,80)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin taahhüt gereği yapılması ile ilgili Dn.4.Dairenin 06.11.1979 gün ve E. 1978/3262, K. 1979/2765 sayılı Kararında kendi arsası üzerine kendi nam ve hesabına inşaat yapıp satanlar GVK'nın yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin 42. Maddesi hükmünden yararlandırılmazlar. (Kızılot, 2014,91)

3) İnşaat Ve Onarım İşinin “Yıllara Yaygın” Olması

Özel vergilendirme sisteminin uygulanması için aranan son koşul da, yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesidir. Yani, faaliyet konusu inşaat ve onarım işi olsa ve taahhüt gereği yapılsa dahi, başladığı takvim yılı bitiyorsa, özel vergilendirme sistemine tabi tutulmaz. Kazanç genel hükümlere göre saptanır. Süresi bir yıldan az olan fakat gelecek yıla taşan inşaat ve onarım işlerinin de, yıllara yaygın olduğu kabul edilir.

İşin birden fazla takvim yılına yaygın olup olmadığı, yapılan sözleşmenin hükümlerine göre başlangıçta saptanabilir. Sözleşmede, işin başlama ve bitiş tarihleri açıkça gösterildiğinden, işin sonraki takvim yılına sirayet edip etmeyeceği kolayca saptanabilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kazanç işin bitiminde saptanabilmekte ve vergileme de bundan sonra yapılabilir. Uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşamayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a maddeleri

uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dâhil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir. (Kızılot, 2014,81)

3.1.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Vergiyi

Doğuran Olay

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay işin bitimidir. Nitekim GVK madde 44'te "*İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*

Bitim tarihinden sonra bu işlerde ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararın tespitinde dikkate alınır." (WEB_6,2011,22.02.2016)

3.1.3 Gemi ve Hücumbot Yapımının Özel Vergilendirme Sistemi

Vergi Usul Kanunu'nun 269. Maddesinde, gemiler ve diğer taşıtların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği, aynı Kanun'un 271. Maddesinde de, inşaa edilen binalar ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların inşaa ve imal giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği öngörülmüştür. (Kızılot, 2014,81)

Her ne kadar bina yapımı 3194 Sayılı İmar Kanunu'nda, gemi yapımı ise 6948 Sayılı Kanun'da düzenlenmişse de, vergi tekniği ve uygulamalarında her ikisi de gayrimenkul sayılmış ve özellikle Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda sözü edilen inşaa ve imal edilen şeyler arasında bir ayırım yapılarak bina ve gemilerin yapımının inşaat işi olduğu açıkça belirtilmiş bulunmaktadır. (Kızılot, 2014,81)

Maliye Bakanlığı İstanbul Defterdarlığı Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü tarafından B.07.4.DEF.0.34.11 G.V.K. – 42 Sayılı Muktezada "Sözleşmeye dayalı olarak

yapılan yıllara sari gemi yapım işlerinin vergi yasaları açısından inşaat işi sayılarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. (Şenlik, 2015,87)

Bu durumda, gemi inşaat işleri dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinin 3 numaralı bendi ve 30.12.1993 tarihli ve 93/5148 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre %5 gelir vergisi tevkifatı yapılması ve bu kapsamdaki işlerden elde edilen kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilip, tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilmesi gerekmektedir.” şeklinde görüş bildirilmiştir. (Şenlik, 2015,87)

3.1.4 Dekapaj İşlerinin Özel Vergilendirme Sistemi

Dekapaj; genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak ve maden yatağının üzerindeki veya kondağındaki örtü tabakasının gevşetilmesi, kazılması, yüklenmesi, taşınması, toprak harmanına dökülmesi, serilmesi, harman sahasının düzeltilmesi, toprak harmanı ve kademe yollarının yapımı ve bakımı gibi çeşitli işlerin tamamına denir.

Dekapaj işlerinde vergileme konusunda 2004 yılına kadar sorunlar bulunmaktaydı. Sorunun temelinde, bu işlerin yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığı yatmakta, bu konuda vergi idaresi ile Danıştay'ın görüşleri birbiriyle çelişkiydi.

Geçmiş dönemlerde bir kısım vergi mükellefleri dekapaj işlerinde elde ettikleri kâr ve zararı genel kurallar içerisinde her yıl tespit edilip beyan ederken, bazı mükellefler bu işlerden elde ettikleri kâr ve zararın tamamını özel bir vergileme rejimi olan GVK'nın 42. Maddesi çerçevesinde işin bittiği yıl beyan etmekteydiler. Öte yandan dekapaj işlerinde ihale eden konumunda olan kurumların iş yıllara yaygın olduğu takdirde ödedikleri istihkaklardan stopaj yapıp yapmayacağı sorunu da olayın GVK'nın 42. Maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu da uygulamada duraksamalara yol açmaktaydı. (Kızılot, 2014, 83)

Dekapaj işlerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında olup olmadığı konusunda uygulamada yaşanan belirsizliğe 5035 sayılı Kanunla 01.01.2004'ten itibaren son verilmiştir. Anılan düzenlemeyle GVK'nın 42. Maddesine “dekapaj işleri de inşaat

işî sayılır” biçiminde bir parantez içi hüküm eklenmiştir. (Kızılot, 2014, 83)

Bu düzenleme uyarınca, dekepaj işi de GVK’nun 42. Maddesi kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilecektir.

3.2 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİSİ (STOPAJ)

3.2.1 İnşaat Firmalarına Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi

3.2.1.1 Genel Olarak Vergi Kesintisi

Vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve müteahhidin ödemedeki mali yükümlülüğünü azaltmak için, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu 94/3. Ve Kurumlar Vergisi Kanunu 15/1-a hükümleri gereğince, bu işleri yapan gerçek veya tüzel kişilere ödenen istihkak bedellerinden ve avans ödemelerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine / kurumlar vergisine mahsuben vergi tevkifatı / vergi kesintisi (stopaj) yapılması zorunludur.

Kesinti oranı önce %3 olarak saptanmış ancak daha sonra 1137 Sayılı Kanun’ la 1969 yılından itibaren %2’ye indirilmiştir. 2361 Sayılı Kanun’la da 01.01.1981 tarihinden itibaren %5’e yükseltilmiştir. Kesinti oranı 2006/11447 ve 2006/11449 Sayılı BKK ile 01.01.2007 tarihinden itibaren %3’ e indirilmiştir. Kesilen vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir. (Kızılot, 2014, 146)

Vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlar

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/3. Maddesin, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 15/1-a maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmakla yükümlü olan kişi ve kurumlar şunlardır;

- *Kamu idare ve müesseseleri,*
- *İktisadi kamu müesseseleri,*
- *Sair kurumlar,*
- *Ticaret şirketleri ve ortakları,*
- *Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,*
- *Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,*

- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zira kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler,

3.2.1.2 Nakden veya Hesaben Ödeme

GVK' nun 94. Maddesinde, vergi kesintisinin, istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılacağı hüküm altına alınmış ve 96. Maddesinde de “hesaben ödeme” nin neyi ifade ettiği açıklanmıştır.

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

Hesaben ödemededen söz edilebilmesi için, vergi kesintisine tabi kazancı (istihkakları) ödeyenlerin istihkak sahiplerine (müteahhitlere) karşı borçlu durumda gösteren herhangi bir kayıt veya işlemin varlığı yeterlidir. Örneğin, hakediş raporlarının düzenlenmesi, iş hasılatı ile ilgili fatura kesilmesi, bu faturaların defterlere kaydedilmesi gibi. Yapılan işe bağlı olarak düzenlenen hakediş raporlarına göre yapılan nakdi istihkak ödemeleri de vergi ödemeleri de vergi kesintisine tabidir. (Gürçay, 2015,213)

Hakediş raporları düzenlendiği halde nakdi ödeme yapılmazsa durum, GVK' nun 96. Maddesi uyarınca hakediş raporları, istihkakları ödeyenleri müteahhitlere karşı borçlu durumda gösteren bir “işlem” olduğuna göre, hesaben ödemenin varlığı için yeterlidir. Nakdi ödeme sonraki aylarda yapılacaksa, vergi kesintisinin hakediş raporlarını düzenlenip ita amirince bedelin tahakkuk ettirildiği tarih itibarıyla yapıp beyan edilmesi gerekir.

Diğer yandan büyük müteahhit firma taahhüt altına girdikleri işlerin bir kısmını taşeron firmalara yaptırmak firmalara yaptırmaktadırlar. Böyle işler nedeniyle yapılan ödemeler de (bazı kayıt ve şartlarla) vergi kesintisine tabi bulunmaktadır. Bu nedenle yapılan avans ya da istihkak ödemeleri vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

3.2.1.3 Avanslarda Vergi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddelerinde, "avans olarak ödenenler" parantez içi hükmüyle, ödemenin avans olması halinde de tevkifat yapılacağı belirtilmiştir. İnşaatın finansmanı amacıyla, başlangıçta peşinen yapılan bu avans ödemeleri, iş ilerledikçe, tahakkuk eden hakediş bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından, mahsuplar öndelikle kesintiye tabi tutulmuş olmaktadır. Gerçekte, kesin hakediş karar verilen ara hakedişler de, bir nevi avans niteliğinde olduğuna göre, avansların da kesintiye tabi tutulması bir farklılık arz etmemektedir.

Avansların müteahhide doğrudan ödenmeksizin, toplu malzeme satın alımında ya da ithalat için akreditif açmak üzere müteahhit adına idarece ilgili müessese ve bankalara yatırılması halinde de, aynı şekilde kesintiye tabi tutulacaktır. Başka bir anlatımla, idare tarafından temin edilen malzeme bedelleri, müteahhidin istihkakına dahil olduğundan, ne şekilde karşılanırsa karşılanırsın (ister avansla, isterse istihkak bedelinden mahsup yolu ile) kesintiye dahildir. (Kızılot,2014,149)

3.2.1.4 İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisinde Özellikli Durumlar

3.2.1.4.1 Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İşin Sonradan Yıllara Yaygın Olması

İşin yıllara yaygın olduğunun sözleşme yapılırken belli olması durumunda baştan itibaren bütün işlerden vergi kesilir. Ancak, bazen sözleşme yapılırken işin yıl içerisinde bitmesi ön görülmesine rağmen iş değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilir. Yani yıllara yaygın duruma gelebilir. Bu durumda da doğal olarak vergi kesintisi kapsamına girer.

Sonradan yıllara yaygın duruma gelen işlerde taraflar arasında yeniden düzenlenen "sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren" ödenecek istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekir.

3.2.1.4.2 Geçici Kabulden Sonra Alınan Hakedişlerde Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi GVK madde 44'e göre geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih kabul edilmiştir. Ancak geçici kabulden sonra bir takım eksikliklerin giderilmesi için ek süre verilmiş ve bu ek sürede de hasılat elde etmiş olabilir. Bu durumda zaten bitim tarihinden sonra bu işlerle

ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatlar, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr ve zararının tespitinde dikkate alınacağından, yani gelirin elde edileceği yıl beyan edileceğinden, iş bittikten sonra elde edilen hasılatlardan gelir vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Geçici Kabulden Sonra Alınan Hakedişler de Vergi Kesintisi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı Konya Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 07.01.2008 tarih ve B.07.1GİB.4.42.16.01 GVK-2/40 Sayılı özelgede “ Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.” hükmü yer almaktadır. (Şenlik, 2015, 107.)

3.2.1.4.3 Konsorsiyumlarda Vergi Kesintisi

Günümüzde belli büyüklükteki işi yapabilmeleri için firmalar bir araya gelerek iş ortaklığı, adi ortaklık ya da konsorsiyum kurabilmektedirler. (Çetinkaya,2012)

Adi ortaklıklar kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu değilken, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Ancak konsorsiyumlar hakkında herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. (Çetinkaya,2012)

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa ilişkin 1 seri numaralı Genel Tebliğinde tam mükelleflerden vergi kesintisine ilişkin 15’inci maddede;

“Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil);

- *Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer almış olması,*

- *İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,*

- *Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye’deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması*

halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır. (Çetinkaya,2012)

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır. (Çetinkaya,2012)

3.2.1.4.4 Kur Farklarında Vergi Kesintisi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait hakedişlerin döviz olarak ödenmesi halinde hakedişin tahakkuk ettiği tarih ile ödendiği tarihin farklı olması yanında, kur farkından oluşan bir gelir farkını da doğurmaktadır. Bu konuda vergi idaresinin görüşü, mükellefin söz konusu faiz ve kur farkı gelirlerini faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kar-zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir. İkinci görüş ise, kur farklarının hakedişin bir parçası sayılmasıdır. Ayrıca kur farkı kendiliğinden oluşup ayrı bir organizasyon gerektirmemektedir. Ancak Danıştay 8.6.1994 tarih E.1994/581 sayılı kararında birden fazla yıla yaygın yapım işleri ile ilgili hakedişlerden sağlanan dövizlerin bankalarda mevduat olarak tutulması sonucunda alınan kur farklarının ayrı bir ticari organizasyon çerçevesinde ve ayrı bir kaynaktan elde edilmiş olmaları sebebiyle cari yılın faaliyet dışı bir geliri olarak değil, hakedişin bir unsuru ve türevi olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiştir. Yıllara yaygın yapım ve onarım işine ait hakedişin döviz olarak belirlenmesi durumunda tahakkuk ve ödeme tarihlerinin farklı zamanlarda olması nedeniyle doğan kur farkları üzerinden stopaj yapılıp yapılmayacağı da tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı görüşü kur farkının işin bir parçası olduğu şeklindedir. 21.2.1997 tarih ve GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesinde kur farklarından gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir. (İnan, 2006, 65)

3.2.1.4.5 Maliyet + Kâr Usulünde Göre Vergi Kesintisi

Maliyet + Kâr usulüne göre yapılan ödemeler dört grupta toplanabilir.

- Masrafların karşılanabilmesi için verilen avanslar,
- Daima aynı seviyede tutulan işletme sermayesi,
- Hizmet ve malzeme bedelini teşkil eden ve döviz olarak yurt dışında ödenen meblağlar,

- Mütahhidin ücret veya kar payını teşkil eden ve döviz olarak transfer edilebilir meblağlar.

Gelir Vergisi Kanunu ile bu ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmasında, masraf karşılıkları ve kâr payları şeklinde bir ayırım yapılmaksızın tüm istihkaklar ve avanslar esas alındığından yapılan ödemelerin tamamından kesinti yapılır. İşin yürütülmesi için verilen işletme sermayeleri ise, avans niteliğinde olduğundan bunlardan da vergi kesileceği açıktır. (Gürçay, 2015,217)

3.2.1.4.6 Taşeronla Yapılan İşlerde Vergi Kesintisi

Yüklenici firmalar işin bir kısmını ya da işin tamamını başka firmalara yaptırabilirler. Bu alt yükleniciler, kendi yaptığı işin niteliği olarak yüklenicidirler. Ancak, işi yüklenmiş bir firmaya karşı yüklenicileri için alt yüklenici yani taşerondurlar.

Yapılan işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi niteliğinde olması durumunda, yüklenici işveren yerine, taşeron da yüklenici yerine geçmektedir. Yani ikinci bir taahhüt söz konusudur. Bunun için yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine yapılan tüm açıklamalar taşeronlar için de uygulanmaktadır. Taşeronlar için ayrı bir uygulama söz konusu değildir.

Taşeronla iş yaptırılması durumunda genellikle hataya düşülen bir durum, malzemenin işveren tarafından sağlanarak, taşeronun sadece işin işçilik kısmını yüklenmesidir. Bu durumda iş, inşaat işi olma durumundan çıkmamaktadır. Bir taahhüt söz konusu ise işi yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup olmamasına bakılarak vergi kesintisine tabi olup olmadığı saptanır. (Yılmaz, 2015,203)

3.2.2 Vergi Kesintisinde Sorumluluk

3.2.2.1 Genel Olarak Sorumluluk

Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi kesintisini düzenleyen 94. maddesinde ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. Maddesine göre yapılacak ödemelerin üzerinden istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılması ve ilgili vergi dairesine yatırmaları gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 11. Maddesine göre;

“Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten

sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.”(VUK Mad.11)

Vergi borcunun ödeme yükümlülüğü, vergi mükellefi olandan değil, vergi sorumlusu olarak adlandırılan üçüncü kişi tarafından yerine getirilmektedir. Diğer bir ifade ile vergi sorumlusu, verginin ödenmesinden, vergi idaresine karşı muhatap ve sorumlu olan kişi durumundadır.

3.2.2.2 Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu

Vergi kesintisi yapmayan ya da eksik kesinti yapan muhasebe yetkilileri Vergi Usul Kanunu'nun 11 ve Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun 32 ve 61. Maddeleri uyarınca sorumludurlar. Ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamasına karşın müteahhit bu işle ilgili kazancını beyan etmiş ve kesilmesi gereken vergiyi mahsup etmeyerek ödenmişse, muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması söz konusu değildir.

Sayıştay tarafından yapılan inceleme sonucu tespit edilen verginin, hiç kesilmemiş yada eksik kesilmesi durumunda, bu miktar saymanlardan talep edilmektedir. Talep edilen miktarın müteahhide rücu edilerek tahsil edilmesi halinde ise, iş sona ermiş ve kazancı müteahhit tarafından beyan edilerek vergi ödenmiş olduğundan, bu miktarın mahsubu yapılmayacaktır. Müteahhit düzeltme isteminde bulunacak ve düzeltme yolu ile bu miktarın müteahhide iadesi yapılacaktır.

İnşaat istihkaklarından saymanlıklarca fazla olarak kesilen vergiler uygulamada vergi hatası olarak kabul edilmemektedir. Bu tür hatalar hesaplama hatası olarak kabul edilerek ödemeyi yapan saymanlıkça, genellikle sonraki ödemesinde düzeltilmektedir. (Kızılot, 2014,220)

3.2.2.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteselsil Sorumluluk

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11. maddesinin 3'üncü fıkrasında “*Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar*“ hükmü yer almaktadır. (VUK 11 Mad.)

5'inci fıkrasında da "Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir." hükmü yer almaktadır. (VUK 11 Mad.)

Ancak Maliye Bakanlığınca, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin vergi kesintisi ile ilgili olarak müteselsil sorumluluğa ilişkin bir belirleme yapılmamıştır. Bu nedenle zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin usul ve esaslar yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine uygulanmaz. Nitekim Maliye Bakanlığının 26.03.1996 tarih ve B.07.0.GEI.0.28/2809-11-52-12744 sayılı Özelgesinde, "zirai ürün bedelleri üzerinden yapılacak gelir vergi tevkifatına ilişkin usul ve esasların yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini kapsayacak suretiyle genişletilecek suretiyle idarenin istihkak bedellerinden stopaj yapılmaması nedeniyle müteahhit firmanın müteselsilen sorumlu tutulması mümkün bulunmamaktadır." şeklinde görüş bildirilmiştir. (Şenlik, 2015,115)

3.2.2.4 Sorumluluğun Tevkif Edilerek Vergi Dairesine Yatırdığı Vergileri Sadece Mükelleflerin Geri İsteyebileceği

213 Sayılı Vergi Kanunu'nun 122. maddesinde, "*Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.*" hükmü yer almaktadır.

Bu hükümlerle, mükellefler şahsen düzeltme isteminde bulunabilir ve iadelerin kendisine yapılması gerekir. Vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmaları mümkün değildir.

3.2.2.5 Ödenen İstihkaklardan Vergi Kesintisi Yapılmaması Halinde İstihkakı Alanların Bu Kazancı Beyan Edilip Etmediklerinin Araştırılması Gerekeceği

Senelere sirayet eden inşaat ve onarım işi nedeniyle kendisine ödeme yapılan müteahhidin de vergi mükellefi olduğu ve ödenen istihkakların veya avansların onun tarafından tam olarak beyan edildiği iddiası incelenmeden, müteahhit tarafından tam olarak beyan edildiği iddiası incelenmeden, müteahhit tarafından bu gelirler kişisel beyanında gösterilmiş ve vergisi ödenmiş ise mahsup olanağı verilmeden tarhiyatın tasdikine isabet görülmemiştir. (Kızılot, 2015,221)

3.2.3 Vergi Kesintilerinin Mahsubu ve İadesi

3.2.3.1 Genel Açıklama

Kesilen vergilerin mahsup ve iadesine ilişkin açıklamalar 252 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yapılmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34 üncü maddelerinde; beyannamede gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu maddelerde, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilceği gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilâtlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesine ilişkin açıklamalar, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır. (WEB_7, 2012,12.03.16)

3.2.3.2 Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinden tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yolu ile ödenen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumluluklarının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren ve örneği Tebliğ ekinde verilen bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir. (Yılmaz,2015,204)

3.2.3.3 Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerinde tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına alındığı tarihten itibaren geçerlidir. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsup talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmak.

Mükellefler isterlerse ortağı oldukları adi ortaklık veya kollektif şirketin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçları için de mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin müeccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması gerekir. Mahsup talebinde ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına alındığı tarih esas alınır.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri dikkate alınır. (Kızılot, 2014,249)

3.2.3.4 Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluna ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000,00 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte vergi kesildiğini gösteren belge ile birlikte yapılır. (Akın, 2010, 64)

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden iade taleplerinin 10.000,00 TL'yi geçmesi halinde, 10.000,00 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak nelerin kabul edileceği konusunda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' un 10. Maddesi uygulanır. Ancak tebliğde bu konuda bir sınırlamaya gidilmiştir. Tebliğde teminat olarak kabul edilecek kıymetler anılan maddenin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerin sayılan kıymetlerle sınırlanmıştır. Buna göre teminat olarak;

1. Para,
 2. Bankalar ve özel finans kurumları tarafından verilen süresiz teminat mektupları,
 3. Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- kabul edilmektedir.

Nakit iade almak için nakit paranın teminat olarak yatırılması düşünülemeyeceğine göre, teminat olarak verilecek kıymetler, banka teminat mektubu ve devlet borçlanma senetleri ile sınırlıdır. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bakanlar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Nakden iade taleplerinin 100.000,00 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu

uyarınca iade edilir. 100.000,00 TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenleme vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir. (Akın, 2010, 65)

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunan kişinin adı-soyadı veya unvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibariyle yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, talepler ayrı ayrı değerlendirilir. Mahsuben iadesi talep edilen kısım için mahsup talebi, mahsuben iade için aranan belgelerin tamamlanması üzerine yapılır. Nakden iadesi istenen tutar için ise iade edilecek tutar mahsuben iadeden sonraki kısım olarak kabul edilir ve buna göre işlem yapılır.

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "1.3.2. Nakden İade" başlıklı bölümünde;

"Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo (Ek:1) ile birlikte;

- *Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,*

- *Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,*

- *Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,*

- *Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,*

İlgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir." açıklamalarına yer verilmiştir.

3.2.4 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşinin Zararla Sonuçlanması Halinde Kesilen Vergilerin Durumu

Kanun koyucu işin zarar etmesi halinde, yapılan istihkak ödemelerinden kesilen vergilerin nihai bir vergi haline gelmesini öngörseydi, bu maddeye açık bir hüküm koyardı. *Vergi sistemimizde, vergi gelirden alındığına göre, zarar eden mükelleflerden herhangi bir şekilde vergi alınması söz konusu değildir.* (Tuna, 2009, 101)

Bunun için yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin zararla sonuçlanması halinde, bu işler dolayısıyla önceden kesilen vergilerin, varsa beyannamede gösterilen diğer kazanç ve iratların vergilerden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve irat yoksa mükellefe iade edilmesi gerekir.

İşin zararla sonuçlanması halinde, işin bitim tarihinden itibaren 5 yıl içinde istihkaklardan kesilen verginin iadesi istenilebilir. (Kızılot, 2014,268)

3.2.5 Eksik Bildirilen Asgari İşçilik Stopaj İlişkisi

Asgari işçilik uygulamalarında, SGK tarafından hesaplanan ve kesinleşen fark prime esas kazanç tutarı Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 119. Maddesinin 3. fıkrası gereğince kurum tarafından T.C. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili birimine bildirilmektedir. Burada amaç işçilikle ilgili stopaj kaybının önlenmesidir.

SGK tarafından tespit edilen ve işverene bildirilerek kesinleştirdiği eksik işçilik prim farkı, yönetmelik hükmü uyarınca Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili vergi dairesine bildirilmesiyle, bazı vergi dairelerince, SGK tarafından bildirilen söz konusu eksik işçilik prime esas kazanç tutarı üzeri üstünden ek beyanla %15 oranında vergi (stopaj) istenmekte ve buna itiraz etmeden işverenlerden alınmaktadır.

İşverenlerin eksik işçilik bildirisinde bulunması nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan v kesinleşen prim ödemeleri, işverenin işçisine yaptırdığı hizmetin karşılığı olarak fiilen ödediği ücret nedeniyle yapılan bir prim ödemesi olmayıp, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda yer alan bir düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle eksik işçilik tutarı üzerinden ücret ödemesi yapıldığı gerekçesiyle bir vergileme yapılmaması gerekir. (Şenlik, 2015,119)

3.3 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ

Damga vergisi esasen vergiye tabi kağıtların düzenlenmesi ve kullanılması sırasında alınan bir “hukuki işlem” vergisidir. Ancak yapılan işlem değil kullanılan kağıtlar vergiye tabi tutulmaktadır.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde “*Bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar Damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi, yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade eder. Yabancı memleketlerle Türkiye'deki yabancı elçilik ve konsolosluklarda düzenlenen kağıtlar, Türkiye'de resmi dairelere ibraz edildiği, üzerine devir veya ciro işlemleri yürütüldüğü veya herhangi bir suretle hükümlerinden faydalanıldığı takdirde vergiye tabi tutulur.*” şeklinde açıklanmıştır.

Bu hükme göre, 488 sayılı Damga vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tabloda belirtilen herhangi bir kağıdın düzenlenmiş olması halinde, damga vergisi ödeneceği için vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olur.

3.3.1 Alınan Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi

1 sayılı tabloya baktığımızda hakedişler tabloda isim olarak yer almamaktadır. Ancak, Kanun'un 4. Maddesi gereğince, hakedişin mahiyetine ve niteliğine bakarak damga vergisi karşısındaki durumu tespit ve tayin etme zorunluluğu vardır. 1 sayılı tabloya göre; belli parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 9,48 oranında, avans makbuzları binde 9,48 oranında ve tarafından belli bir parayı gösterir biçimde resmi dairelere verilen makbuz, ibra senetleri ve resmi daireler hesabına ödenen paralar (ihale bedelleri vb.) hakkında müteaddit nüsha olarak bankalara verilen makbuz senetlerinin resmi dairelere ait nüshaları binde 9,48 nispetinde damga vergisine tabidir.

Diğer taraftan onu ile ilgili olarak yayımlanan 4, 10, 11 ve 30 Seri Nolu Damga Vergisi Genel Tebliğlerinde de gerekli açıklamalar yapılmıştır. Bu yasal düzenlemeler çerçevesinde hakedişlerle ilgili damga vergisi yükümlülüğü aşağıda şekilde olacaktır.

1) *Her ne konuda olursa olsun üzerinde belli para yazılı olan her türlü sözleşmelerin her*

bir nüshası binde 9,48 oranında damga vergisine tabi olacaktır. (Kanunla ekli II numaralı tabloda yazılı olan istisnalar hariç)

2) Hakediş ödemesinin avans ödeme mahiyetinde olması halinde, hakediş bedeli binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır. (Kanuna ekli II numaralı tabloda yazılı olan istisnalar hariç)

3) Resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı (ihale vb.) sebebiyle ve sırasında, düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. (Kanuna ekli II numaralı tabloda yazılı olan istisnalar hariç) Söz konusu hakediş ve ödemelerin damga vergisine tabi tutulması bakımından; ödemenin avans veya kesin ödeme olup olmaması önemli değildir. Ödeme kesin ödeme olsa dahi damga vergisi kesintisi yapılır.

4) Hakediş ödemesinin hem avans, hem de resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı (ihale) sebebiyle düzenlenmiş olması halinde, sadece binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisi yapılır.

5) Hakediş ödemesinin kesin ödeme niteliğinde olması halinde, (örneğin; özel sektörün taşeron firmaya iş yaptırması, sözleşmede hakediş düzenleneceğine ilişkin hükümler bulunması durumu) hakediş faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olduğundan damga vergisine tabi değildir. Diğer bir ifade ile resmi daireler dışında kalan gerçek ve tüzel kişilerce yaptırılan inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemelerde sadece avans ödemeleri ile ilgili olarak düzenlenen makbuzların binde 9,48 nispetinde damga vergisine tabi tutulması, kesin hakediş ödemeleri üzerinden ise herhangi bir damga vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Ancak avans ödemesi söz konusu ise binde 9,48³ nispetinde damga vergisine tabi tutulması gerekir.

6) Geçici hakediş, kesin hakediş uygulamasında ise, geçici hakediş ödemeleri avans niteliğinde ödeme olduğundan dolayı damga vergisine tabidir. Geçici hakediş ödemeleri üzerinden yapılmış olan damga vergisi kesintilerinin kesin hakediş üzerinden yapılacak olan damga vergisi üzerinden mahsup edileceği tabiidir.

7. Hakediş bedelleri üzerinden istihkaktan kesinti suretiyle damga vergisi ödemelerinde, 30 Seri Numaralı Damga Vergisi Tebliği gereğince, kesilecek olan damga vergisi matrahına KDV dâhil değildir. (Şenlik, 2015,127)

3.3.2 Taşeronlara Ödenen Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi

Müteahhitlerin sözleşme karşılığında taşeronlara inşaat ve onarım işleri yaptırımları, herhangi bir şekil şartına bağlı olmadığı için bu işletme ve kişilerin hakediş raporu düzenleme zorunlulukları da yoktur. Buna rağmen hakediş düzenlenirse bu hakediş, faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olacağından damga vergisine tabi değildir.

Avans ödemeleri Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda, ödünç alınan paralar için verilen makbuzlar veya bu mahiyetteki senetler binde 7,59 oranında damga vergisine tabidir. Bunun için avans olarak yapılacak ödeme karşılığında makbuz veriliyorsa, yapılan ödemenin üzerinde binde 7,59 oranında damga vergisi kesilmesi gerekmektedir. Makbuz verilmemesi veya ödemenin bankadan yapılması durumunda damga vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

3.3.3 Sözleşmelerde Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda, belli parayı ihtiva eden sözleşmeler binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Buna göre, bir sözleşmenin ihtiva ettiği herhangi bir tutar yoksa damga vergisi kesintisi de olmayacaktır.

Yapılan sözleşmede tutar belirlenmesi ya da keşif artışı yapılması halinde, sözleşme tutarı üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir.

3.3.4 İhale Kararında Damga Vergisi

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'na ekli (1) sayılı tabloda, kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararları binde 5,69 oranında damga vergisine tabidir.

Özel sektör işletmelerinin karar defterinde alınmış oldukları ihale kararı damga vergisine tabi değildir.

3.4 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ

3.4.1 Katma Değer Vergisi Yönünden Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih

İnşaat sektörünün önemli sorunlarından birisi de inşaat işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespitidir. Çünkü, vergi idaresinin bu işlerde vergiyi doğuran olayı hakediş belgesinin onayına bağlanması, inşaat sektörünün henüz tahsil etmediği bedelin KDV'sini beyan etmesine ve buda finansman yönünden sıkıntıya neden olmaktadır.

İnşaat taahhüt hizmetleri, KDV Kanunu'nun 4. Maddesine göre;

“1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.

2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler. “şeklinde açıklandığından KDV'ne tabi bulunmaktadır. Bu işlemlerde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi KDV Kanun'unun 10. Maddesinin (a) bendine göre; “*Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması*” ve (c) bendine göre; “*Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*” şeklinde açıklanmıştır.

3.4.2 Katma Değer Vergisi Oranı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işlemlerin yapmış oldukları iş hizmet işi olduğundan hesaplayacakları KDV'nin oranı genel KDV oranı %18'dir. (Selimoğlu, 2015, 26)

Diğer taraftan, 2002/4480 satılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listenin 12. ve 13. sırasıyla;

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
 - Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 m² 'ye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,
- %1 oranında katma değer vergisine tabidir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin indirimli orana tabi olması ve konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt hizmeti veren mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2. maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları, hangi tür inşaat taahhüt işlemlerinin indirimli orana tabi işlemler olduğu konusunda tereddüde düşülmesi nedeniyle Maliye Bakanlığı, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasını içeren 21.11.2013 tarihli 5 nolu KDV sirkülerini yayınlamıştır. Bu sirkülere göre, sirkülerin yayımından sonra adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere KDV istisnası veya indirimli oranda KDV uygulaması söz konusu olmayacaktır. (Gürçay, 2015,232)

İstisna veya indirimli oran uygulaması kapsamına girip girmediği konusunda yukarıdaki genel tebliğlerde sayılmayan ve Bakanlığımızca Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işler aşağıda belirtilmiştir;

- *Ahşap taban rabıtası*
- *Alüminyum doğrama, alçıpan tavan (alüminyum, polikarbon levha vb.) çatı kaplama, çatı trapez, alüminyum cephe giydirme, aydınlatma armatür ve spotları*
- *Kapı, mutfak dolabı ve PVC pencere yapımı*
- *Artezyen kuyusu ve elektrik trafosu*
- *Bahçe içi doğalgaz servis hattı*
- *Bahçe ve çim aydınlatma armatürleri teslim ve montajı*
- *Bahçe yollarına kilitli parke taşı döşenmesi*
- *Balkon veranda ve korkuluklarının imalat ve yerine montajı*
- *Barbekü yapım işi*
- *Bekçi ve şantiye evi inşaatı*
- *Box yapımı*
- *Cam mozaik kaplama işi*
- *Çatı katı yan duvar üstü, pencere ve balkon üstlerine mermer, baca dibi güvercinlik dereleri, su olukları*

- Çelik kapı imalatı, montajı ve pres kapı yapım işi
- Çevre düzeni işleri
- Çocuk parkı, plastik dış cephe kaplama malzeme montaj işi
- Duşakabin montaj yapım işi
- Eco therm tipi garaj kapıları ve motorlarının teslimi ve montaj işi
- Elektrik temini ve direk tipi trafo
- Fayans ve karo yerine ikame edilen duvardan duvara rafting makine halısı döşenmesi
- Ferforje demir işleri
- Gazbeton elemanları
- Hasır çelik yapım
- Hazır beton imal edilip mikserlerle götürülerek kalıplara dökülmesi işi (çimento, çakıl, kum ve suyun transmikserlerle karıştırılarak ve şantiyeye nakledilerek pompalarla daha önce hazırlanmış betonarme kalıplara basılması)
- Hazır demir imalatı (betonarme demirlerinin projesine göre imalatçı tarafından fabrikada kesilip etriye, çiroz, pilye, gönye ve diğer bükme işlerinin hazırlanıp inşaat sahasına nakli ve kalıbı hazır katlara çıkarılıp yine projesine göre yerine monte edilerek beton atmaya hazır hale getirilmesi işlemi)
- Hoparlör tesisatı
- İnce sıva, kör kasa
- Isı merkezi pompa grupları, ısıtma eşanjörü, ısıtma şebekesi, boru tesisatlarının izolasyon malzeme ve montajı
- Isı ve su ve sığınak izolasyon işi
- Isıcam teslimi ve montajının ayrı ayrı taahhüt edilmemesi şartıyla ısıcamın konutlara monte edilmesi
- İstinat duvarlarının yapımı, ara yolların yapımı, yan duvarların yapımı ve fens teli ile çevrilmesi işi
- Kamelya yapım işi
- Kartonpiyer alçı ve montaj işleri
- Kapı kolu teslimi ve montajı işi
- Kapı zilleri, kapı görüşmeli kat telefonları
- Klima tesisatı yapımı (split klima tesisatı)

- *Kombi ve tesisatı işi*
- *Kombi makinesi alımı-montaj işleri*
- *Konutlara bilgisayar sistemli elektronik elektrik sayacı takılması*
- *Konutların mermer, doğrama ve pencerelerin pen cinsinden yapımı*
- *Kooperatifin arsasına getirilecek yüksek gerilim hattı ile yüksek gerilim trafolarının satın alınması ve satıcı tarafından monte edilmesi*
- *Kooperatiflerin kalorifer bacalarının yapım ve yapılmış bacaların tadil edilmesi*
- *Kooperatiflerin konut inşaatlarına başlamak üzere arazilerinde yaya ve trafik yollarının açılarak, maki ve bitkilerin temizlenmesi, buna bağlı olarak kayaların kırılarak yaya ve trafik yollarının açılması*
- *Kum çıkarma ve nakli*
- *Makine alçı sıva, alçı dekorasyon*
- *Manyetik tip su arıtma cihazının, içinden geçirilen sert suyun yumuşatılmasından sonra kullanıcılara verilmesini sağlayan cihaz*
- *Merkezi ısıtma sistemlerinin doğalgaza dönüştürülmesi ve doğalgaz hattı döşenmesi*
- *Merkezi kilit, zil sistemi ve diyafon sistemi (görüntülü diyafon cihazı ve tesisatı yapım işi dahil)*
- *Mermer merdiven, sahanlık, limonluk, süpürgelik ve eşik yapımı*
- *Mermer yapımı ve taş şömine işi*
- *Mermer merdiven dış cephe taş kaplama işi*
- *Mutfak aspiratörü ve montajı işi*
- *Paratöner yapım işi*
- *Park ve sokak elektrik işleri*
- *(PDK) Prefabrik döşeme kirişleri yapım işi*
- *Pencere ve balkon denizliklerinin yaptırılması işi*
- *Ponzablock hafif yalıtım sistemleri*
- *Prefabrik trafo istasyon inşaatı ve bina içindeki hücre inşaatları*
- *PTT telefon şebekesi hafriyat, menol ve büz imalatı işi*
- *Saçak beton atılması ve blokların dış kapı girişlerinin mermer kaplanması işi*
- *Sığınak inşası işi*
- *Su yalıtım işlemi*
- *Subasmanı ve binanın kaba inşaatı*

- *Telefon şebekeleri ankastralari yaptırılması, çöp toplama kapları (konteynır) yapımı*
 - *Temel duvarların beton ile desteklenmesi işi*
 - *Temel kazma, düzeltme, yol açıp çakıl serme işi*
 - *Tesfiye tabakası (şap yapım işi)*
 - *Toprakaltı betonarme perde duvarlarının su yalıtımı işi*
 - *Trafo binası yapımı işi*
 - *Tranşe-tesisat bağlama yapım işi*
 - *Yağmur suyu olukları ile indirme boruları montajı işi*
 - *Yangın merdiveni*
 - *Yol ve sanat yapıları inşaatı işi*
 - *Mantolama*
 - *Dış cephe ısı yalıtımı*
 - *Elektronik kapı sistemi kurulması*
 - *Garaj kapısı imalatı-montajı*
 - *Münhasıran yönetim amaçlı yaptırılan binalar*
 - *Kooperatif arazisi üzerine güvenlik sistemleri, kamera ve kayıt cihazları montajı*
 - *Kooperatif üyelerinin sosyal ve kültürel ihtiyaçlarını karşılamak üzere yaptırılan okul, hastane, sağlık ocağı, ibadethane gibi yapılara ilişkin inşaat taahhüt işleri.*
- (WEB_8, 2011,16.03.2016)

3.4.3 Katma Değer Vergisinin Matrahı

İnşaat taahhüt işleri dolayısıyla müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanan KDV' si hesabında; ilk önce hakediş bedelinden ihale tenzilatına tekabül eden miktar düşürülür. Bu meblağdan da bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutarında düşülmesi sonucu bulunan tutara; çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen miktar üzerinden KDV'si hesaplanacaktır.

KDV'si bu şekilde hesaplandıktan sonra, hakediş raporunun arka sayfasında ilaveler bölümünde gösterilecektir. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV'si matrahında indirilmeyecektir. Öte yandan, hakediş tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi ve fon payı ile damga vergisi KDV'si matrahından indirilmeyecektir. Kaldı ki söz konusu kesintiler hakediş belgesi üzerinden değil, tahakkuk müzekkeresi ve verile emri

üzerinden hesaplanarak alınan kesintilerdir. Diğer bir ifadeyle gelir vergisi KDV'sine esas matrah üzerinden hesaplandığından bu verginin de KDV'sinden önce kesilmesi zaten mümkün değildir. Ancak, avans nedeniyle fatura düzenlenmişse, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak kaydıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilerek KDV'si hesaplanacaktır. (İnan,2006)

3.4.4 Dövizle Yapılan İşlerde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26. Maddesine göre; *“Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler. “*

Ülkemizde T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen döviz kuru ile işlem yapılmaktadır. Eğer T.C. Merkez Bankası döviz kurları dışında bir döviz ile belirlenmişse, bu dövizin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esaslar Maliye Bakanlığı'na belirlenecek ve buna göre KDV matrahı tayin edilecektir.

Bedelin döviz cinsinden belirlenmesi, fatura ve benzeri belgelerin döviz cinsinden düzenlenmesi mümkün değildir.

Dövizle veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde dövizin, malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği tarihteki cari kur üzerinden TL'ye çevrilmesi gerekmektedir. Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken kur T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen döviz alış kurudur.

Vergi idaresi, mal ve hizmet bedelinin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusundaki düzenlemeyi 105 No.lu KDV genel Tebliğinde ;

“2. Kur Farkları

“Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada

gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.” şeklinde açıklanmıştır. (105 Seri Nolu KDV Genel Tebliğ)(WEB_9, 2007,18.03.2016)

Bedeli döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlenen inşaat taahhüt işlerinde, hizmet bedeli dövizin, vergi idaresi görüşü doğrultusunda hakediş belgesinin harcamaya yetkilisince (ita amirince) onaylandığı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı’na göre ise harcama yetkilisince tahakkukun yapıldığı ve ödeme emri belgesinin imzalandığı tarihteki döviz alış kuru üzerinden TL’ye çevrilerek, bulunan bedel üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekir. Hizmet bedeli dövizin ve KDV’nin karşı taraftan tahsil edilmemesi, verginin beyan edilmesine engel oluşturmamaktadır. (Kızılot, 2014,348)

3.4.5 Avanslarda Katma Değer Vergisi

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin başlangıç tarihinden önce yapılan sözleşmeye istinaden avans ödemesi yapılabilmektedir. Yapılan avans ödemelerinde henüz vergiyi doğuran olay meydana gelmediği için KDV’ne tabi değildir. Yani yapılan avans bedeli için fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek yoktur.

Ancak yapılan avans ödemesi karşılığında fatura düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu’nun 10/b maddesine göre belgede gösterilen tutarla sınırlı olarak belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu durumda, avans bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

3.4.6 Katma Değer Vergisi Tevkifatı

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre; *“Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.”* şeklinde açıklanarak yetki

Maliye Bakanlığı'na verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu yetkiyi kullanarak 89 ve 91 seri nolu KDV genel tebliği ile inşaat taahhüt işleri tevkifat kapsamına alınmıştır.

Bakanlığımıza tanınan yetkiye dayanılarak, aşağıda sayılan kurum ve kuruluşların yine aşağıda belirtilecek işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutmaları uygun görülmüştür.

-Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,

-Döner sermayeli kuruluşlar,

-Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

-Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

-Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),

-Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

-Bankalar ve özel finans kurumları,

-Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),

-Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar

-Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler, (91 seri nolu KDV genel tebliğ) birbirlerine karşı ifa ettikleri hariç olmak üzere, aşağıda belirtilen hizmetlerde katma değer vergisi tevkifatı yapmakla zorunludur.

Yapım işleri; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, tamamlama, (boya badana dahil) her türlü onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini kapsamakta ve tevkifata tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve

benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde bu “danışmalık ve denetim hizmetleri” kapsamında değerlendirilecektir (Bulut vd., 2011,162)

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır. Tevkifat uygulaması kapsamındaki işin bir kısmının alt yüklenicilere (taşeronlara) devredilmesi halinde, devir işlemlerinin yazılı bir sözleşmeye dayanıp dayanmaması tevkifat uygulaması bakımından önemi bulunmamaktadır.

Yapım işi olarak kapsama alınan işlemlerin tamamı “hizmet” veya “malzemeli hizmet” niteliğindedir. Bu nedenle hizmet ifası içermeyen teslimler tevkifata tabi değildir.

Dolayısıyla belirlenmiş alıcıların veya bu alıcılara karşı taahhütte bulunan alıcıların yapım işi dolayısıyla piyasadan yapacakları her türlü mal alımında tevkifat uygulanmaz. Bu kapsamda, yapım işlerinde kullanılmak üzere alınan demir, çimento veya malzemeler için tevkifat uygulanmaması gerekir.

Ancak, asansör gibi montajı da içeren mal teslimleri ile müteahhidin ya da alt taşeronunun yapım işlerine ilişkin olarak kullandıkları hammadde ve malzemelere ait tutarlar tevkifata konu hizmet bedelinden düşülmeden tamamı üzerinden tevkifat yapılması gerekir. (WEB_10, 2013,20.03.2016)

14 Seri Nolu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde 01.10.2017 tarihinden itibaren, yapım işlerinde tevkifat oranı 3/10 olarak belirlenmiştir. Buna göre, kapsama giren yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin 7/10 'u işi yapanlara ödenecek, 3/10 'u ise işi yaptıran belirlenmiş alıcılar tarafından veya diğer kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 no.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. (WEB_10, 2017,02.10.2017)

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 1.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılacaktır. (WEB_11, 2013,20.03.2016)

3.5 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

3.5.1 Genel Açıklama

Geçici vergi uygulaması, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri açısından özellik taşımaktadır.

GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren "yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri" kazancı geçici vergi uygulamasının dışında tutulmuştur. Bunun nedeni, hasılatlar üzerinden peşin vergi niteliğinde kesinti yapılmasıdır. (Demir,2015,837)

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nun 32. maddesine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşanlar, bu işlerine yönelik ve bu işleriyle sınırlı olmak üzere geçici vergi ödemezler.

Bunun nedeni, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükelleflerin, aldıkları avans ve hakedişlerin brüt tutarı üzerinden %3 vergi kesintisi (stopaj) yapılmasıdır.

217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri geçici vergi kapsamına girmeyen kazançlar arasında yer almaktadır. Ancak, mükelleflerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile birlikte ticari ya da mesleki kazançları olan işletmeler geçici vergi ödemek zorundadır.

Ödenecek olan geçici vergiden, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden kesilen stopajlar mahsup edilmeyecektir. (Kızılot,2014,390)

3.5.2 Geçici Kabulden Sonra Alınan Hakedişlerde Geçici Vergi

GVK'nın 44. maddesinde;

"İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır." şeklinde açıklanmıştır.

Bu nedenle, alınan hakedişlerden vergi kesintisi (stopaj) yapılmadığından elde edilen kâr, elde edildiği dönemin geçici vergi matrahına dâhil edilerek, geçici vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

3.5.3 Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İnşaat Ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi

Sözleşme yapılırken işin yıl içerisinde bitmesi ön görülmesine rağmen, ödenek sıkıntısı, tabi afetler ya da geçici kabulün gecikmesi gibi nedenlerle sonraki yıla sarkabilir. Bu gibi durumlarda, iş yıllara yaygın hale geldiğinden vergi ile muhasebe açısından ilgili mevzuata uyulur. Mevzuatta söz konusu işle ilgili hasılat ve giderlerin geçici vergiye konu edilmemesi gerekmektedir.

Süre uzatımı nedeniyle yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamına giren bir işten elde edilen gelir, bu durum kesinleştiği tarihten itibaren geçici vergi kapsamı dışında bırakılır.

Önceki gelir vergisi döneminde beyan edilip ödenen vergiler ise, işin bitmesi ile kazancın beyan edileceği vergilendirme döneminde hesaplanarak vergiden mahsup edilmelidir.

3.5.4 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Birlikte Başka İşlerinde Bulunması Halinde Geçici Vergi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile birlikte başka işlerin de bulunması halinde geçici verginin hesaplanmasında dikkat edilmesi gereken durum diğer işlerden elde edilen kâr ya da zararlar ortaya çıkabilmektedir. (Metin, 2015,161) Bu kârın hesaplanmasında ise dikkat edilmesi gereken husus müşterek giderlerdir. Yani diğer işlerin müşterek giderlerden alacağı paydır.

GVK'nun 43. Maddesine göre;

“1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait

harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dâhilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.” ortak giderler dağıtılmalıdır.

Müşterek gider dağıtımını sırasında şu hususlara dikkat edilmelidir.

- Kanun metnindeki “diğer işler” den maksat her türlü ticari ve sınai faaliyeti yanında yıllara yaygın iş organizasyonu çerçevesinde yapılan makine veya gayrimenkul kiralalamaları, duran varlık satışları, iştirak gelirleri gibi arzi gelirleri de kapsamaktadır. Dolayısıyla, müşterek giderlerden bunlara da pay verilmelidir. (Konuyla ilgili muhtelif Danıştay kararları da mevcuttur.)

- Ticari işletmenin faaliyetlerinin bir sonucu olan mevduat faizi ve repo geliri gibi finansman gelirlerine de müşterek giderlerden pay verilebilmesi mümkündür. (14.4.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114 – 36 /15541 sayılı Bakanlık muktezası bu yönde görüş vermiştir.)

- Müşterek finansman giderleri dağıtılırken, bize göre işletme bünyesinde oluşan finansman gelirlerinin finansman giderlerinden mahsup edilmesi (netleştirilmesi), bu mahsup sonrası artan finansman giderlerinin dağıtıma tabi tutulması uygun olacaktır. (Maç,2000) (WEB_12,2000,29.03.2016)

Bu anlayış çerçevesinde örneğin (B) A.Ş.’ nin 30.06.2011 tarihi itibariyle henüz bitmemiş yıllara yaygın işinden yıl içinde 500.000,00 TL harcama yapıldığını, inşaat malzemesi alım satım işlerinden 900.000,00 TL hasılat elde ettiğini ayrıca firmanın yıllara yaygın inşaat işleri için kullandığı bir iş makinasını kiraya verdiği ve aynı dönemde 100.000,00 TL kira geliri elde ettiğini ve firmanın dağıtıma tabi tutabileceği müşterek giderlerinin 150.000,00 TL olduğunu düşünelim. Bu durumda, mükellefin bu tarihte vereceği geçici vergi beyannamesinde geçici vergi matrahını tespit ederken aşağıdaki esasların dikkate alınması gerekir.

Müşterek giderlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait kısmı şöyle hesaplanır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin harcama toplamı	500.000
	= $\frac{500.000}{1.500.000} \times 150.000$
Tüm işlerden elde edilen hasılat ve hakediş toplamı	1.500.000
	= 50.000,00 TL

Kalan 100.000,00 TL'lik kısım ise diğer işlere ait gider payıdır.

Müşterek giderler yukarıdaki şekilde dağıtıldıktan sonra, giderlerin 50.000,00 TL'lik kısmı yıllara yaygın inşaat işinin maliyetine atılacak, kalan 100.000,00 TL'lik kısmı geçici vergi döneminde beyan edilecek olan inşaat malzemesi alım – satım işi ile diğer arızı kira gelirinin, maliyeti olarak dönem karından indirilecektir. (Kızılot, 2014, 395)

3.5.5 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşinin Zararla Sonuçlanması Ve Diğer İşler İçin Hesaplanan Geçici Vergiden Mahsubu

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerini yapan işletmelerin diğer işler olarak ifade edilen her türlü ticari ve sınai faaliyetle birlikte, sadece yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi yapılması ile birlikte ortaya çıkan, maddi duran varlık satış kârları, kira gelirleri, faiz gelirleri, fazla gelen malzemelerin satışından elde edilen gelirler, iştirak geliri, alınan tazminatlar vb. işlerden elde edilen kazançlardan dolayı geçici vergi ödemektedirler. Bu işler nedeniyle ortaya çıkan kazançlar nedeniyle geçici vergi hesaplanmasında, sonuçlanmış olan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetinden dolayı ortaya çıkan zararları, ilgili dönemdeki geçici vergi matrahının hesaplanmasında bu zarar indirim konusu yapılmalıdır. Diğer bir ifade ile zarar kazançtan indirilmek suretiyle geçici vergi matrahı belirlenmesi gerekir.

Bu görüşe göre; GVK'nın mükerrer 120. maddesinin birinci fıkrasının parantez içi hükmünde 42. madde kapsamına giren kazançların geçici vergiye tabi olmadığı belirtilmiş aynı maddenin üçüncü fıkrasının parantez içi hükmünde de 42. maddede belirtilen kazançlardan yapılan stopajın geçici vergiden mahsup edilemeyeceği esası getirilmiştir. Buna karşılık anılan maddede söz konusu işlerden doğan zarar konusunda herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Yıllara Yaygın işlere ait özel vergileme rejimi (stopaj usulü) geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihe kadar uygulanmaktadır. Dolayısıyla bu tarihten sonra genel hükümlerin uygulanması gerekmektedir. Yıllara Yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın geçici vergi dışında tutulma-sının doğal bir sonucu olarak, bu işlerle ilgili olarak yapılan stopajın da hesaplanan geçici vergiden mahsup edilemeyeceği hükmüne

GVK'nın mükerrer 120. maddesinde yer verilmiştir. Kazancın matrah dışında tutulduğu bir durumda bu kazanç üzerinden yapılan stopajın hesaplanan vergiden mahsup edilmeyeceği açıktır.

Ayrıca, geçici vergiye esas kazanç saptanırken indirim ve istisnalar da dikkate alınmaktadır. Nitekim 217 Sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, geçmiş yıllar zararlarının indirilebileceği belirtilmiş, zararın kaynağı ile ilgili bir ayırım yapılmamıştır. Geçici vergide geçmiş yıl zararlarının da indirim konusu yapılması mümkün olduğuna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinden kaynaklanan zararların da geçici vergi matrahından indirimi mümkün olmalıdır.

Ancak, Hesap Uzmanları Kurulu'nun 30.09.2001 tarih ve 291/2 sayılı Danışma Komisyonu Kararında ise "Geçici vergi döneminde tamamlanan ve zararlarla sonuçlanan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerine ilişkin zararın geçici vergi matrahından indirilemeyeceği" şeklinde karar verilmiştir. (Şenlik, 2015,.96)

3.6 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE GELİR VERGİSİ ve KURUMLAR VERGİSİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinden kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde ya da tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılının takip eden Mart ayının on beşinci günün akşamına kadar vermeye mecburdurlar.*" hükmüyle yer almıştır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamına girmesi için;

- a) Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b) İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,
- c) İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

İşe başlama tarihi, yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih, sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi ve ya sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihidir.

Yıllara (sarı) yaygın inşaat ve onarım işlerinde GVK.'nın 44. Maddesi “ *İnşaat ve onarım işlerinde geçici ve kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin filen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*” ifadesini kullanmak suretiyle işi, geçici kabul tutanağının imzalandığı gün bitmiş kabul etmektedir. Düzenleme dışında işin bitimi; ölüm, fesih, devir ve iflas gibi nedenlerdir.

Gerçek kişiler, kollektif şirket ortakları, komandit şirketlerin komandite ortaklarının kazançları ticari kazanç olarak adlandırılması nedeniyle inşaat faaliyetlerinden elde edilen bu kazanç, elde edildiği yılın takip eden mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar bağlı bulunan vergi dairesine yıllık gelir vergisi beyannamesi ile bildirilir ve Mart ve Temmuz aylarında olmak üzere iki eşit taksitte ödenecektir.(GVK.M.42.) Kurumlar vergisi mükellefleri safi kazançlarını kurumlar vergisi beyannamesi ile hesap döneminin kapandığı dördüncü ayın yirmibeşinci günü akşamına kadar beyan ederek verildiği ayın sonuna kadar öderler.

3.7 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE ZAMANAŞIMI

Genel olarak zamanaşımı, bir hakkın kazanma veya kaybedilmesi için kanunda gösterilen sürenin geçmiş olması demektir. (Kızılot, 2014, 143) VUK' un 133'üncü maddesinde zamanaşımının, mükellefin bu konuda müracaatı olup olmadığına, bakılmaksızın hüküm ifade edeceği belirtilmiştir. Aynı kanunun 114'üncü maddesinde ise zamanaşımının başlangıcı, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yıl başı denmiştir. (Çiçek, 2012, 24)

GVK'nın 42. Maddesinde “*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinden kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*” Hükümüyle, sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait özel bir vergiyi doğuran olay tanımı yapılmıştır. Yani, bu tür faaliyetlerde vergiyi doğuran olay işin bittiği yıldır. (Kızılot, 2014, 145)

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde zamanaşımı süresi geçici kabulün yapıldığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlar ve 5 yıldır. (WEB_13, 2012,03.04.2016)

3.8 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE VERGİ İNCELEMELERİ AÇISINDAN DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

3.8.1 Kamu Veya Özel Sektör Kurum Ve Kuruluşlarına Yapılan İnşaatların Maliyetinin Yüksek Gösterilmesi

İnşaat ve taahhüt işlerine ilişkin yapılan vergi incelemelerinde, üzerinde durulan en önemli konulardan birisi inşaat maliyetlerinin yüksek gösterilmesidir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerini yapan işletmelerde tamamlanan inşaatlara ait maliyetlerinin hakediş raporlarında veya projelerinde yer alan malzemelerin miktar ve tutarları ile bunlara ilişkin maliyet hesaplarında yer alan malzeme miktar ve tutarları, firelerde dikkate alınarak karşılaştırılmalıdır.

Maliyetler içerisinde yer alıp kullanılmayan malzemeler bu inşaat maliyetlerinden çıkarılıp, kullanılan inşaat maliyetlerine ya da hiçbir inşaatla kullanılmadıysa stoklara alınmalıdır. Ayrıca tamamlanan inşaatlarda kullanılan ancak tekrar kullanabilme özelliği olan malzemelerin maliyet bedelleri de tamamlanan inşaatların maliyetinden çıkarılmalıdır. (Şenlik, 2015,171)

3.8.2 Arizi Gelirlerin Gizlemesi

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerini yapan işletmelerde eleştiri konusu yapılan durumlardan biri de arizi giderlerin gizlenmesidir.

Diğer işler olarak adlandırılan faiz geliri, kira geliri, duran varlık satış gelirleri, alınan tazminatlar gibi diğer gelirler çoğu zaman bu gelirin elde edildiği dönemde inşaatlarla ilişkilendirilmeyip beyan edilmesi gerektiği halde beyan edilmemektedir.

Diğer işler olarak adlandırılan bu gelirlerin Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işinin tamamlanması beklenmeden, elde edildiği dönemde beyan edileceği unutulmamalıdır. (Şenlik, 2015,171)

3.8.3 Değerleme Hatalarından Kaynaklanan Farklar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerini yapan işletmelerde yapılan vergi incelemelerinde ortaya çıkan bir başka durum ise VUK hükümlerine göre yapılmayan değerlemelerdir.

Malzeme, mamul ve diğer varlık ve borçların doğru değerleme ölçütü kullanılmamasından dolayı eleştiri konusu yapılmakta ve matrah farkları hesaplanmaktadır.

Bu nedenle, VUK' ta yer alan değerleme ölçütlerine göre değerleme işlemleri yapılmalıdır. Farklı değerleme ölçütleri kullanılmışsa, VUK' a göre oluşan farklar var ise bunlar vergi matrahına ilave edilmelidir. (Şenlik, 2015, 171-172)

3.8.4 Müşterek Giderlerinin Yanlış Dağıtılması

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde müşterek giderlerin ne şekilde dağıtılacağı GVK' nın 43. maddesinde açıklanmıştır.

Müşterek giderlerin anılan maddeye göre dağıtılması durumunda işlerin kâr veya zararları vergi kanunlarına göre doğru bir şekilde saptanmış olur.

Uygulamada genellikle tamamlanan işlere müşterek giderlerden fazla pay verilerek kârın yüksek çıkması önlenmeye çalışılmaktadır. (Şenlik, 2015,172)

3.8.5 Ortaklar Cari Hesaplarına Ve Kasa Bakiyesinin Adatlandırılarak Faiz Yürütülmemesi

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerini yapan işletmelerinde işin tamamlanması uzun bir süreyi kapsadığı için ortaklara uzun bir süre kâr dağıtımı yapılmamaktadır. Bu nedenle, ortaklar işletmeden para çekmekte bu kayıtlara alınmakta veya çekilen paraların kayıtlara alınmaması nedeniyle kasada yüksek bakiyelerde paralar görünmektedir.

İşletmelerin kasasında normal olarak kabul edilebilecek, en fazla birkaç günlük faaliyetleri sırasında nakit ihtiyacını karşılayacak kadar kasada bulundurulması gereken nakit tutarın üzerinde kalan bakiyeler, işletmenin yönetici ortakları tarafından çekildiği

kabul edilmektedir. Ayrıca işletmelerin ortaklar cari hesabının borç bakiyeleri ortağa para kullandırma işleminin bir sonucu olarak kabul edilmektedir.

Söz konusu bu işlemlerde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13/1-2. maddelerinde işletmelerin ilişkili kişiler ile yapılan bu tür işlemleri transfer fiyatlandırılması yoluyla kazanç dağıtımını olarak değerlendirilmekte ve adat yöntemiyle faiz hesaplanması yoluyla da vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu faiz için fatura düzenlenmelidir. Adatlandırma işleminde dikkate alınacak faiz oranı;

- a) Şirket kredi kullanmışsa en yüksek kredi faiz oranı,
- b) Şirket kredi kullanmamış ise banka mevduat faizleri,

esas alınmalıdır.

01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 6009 Sayılı Kanunla, Gider Vergileri Kanununun 28. maddesinin 3. Fıkrası değiştirilerek, ödünç para verme işlemini esas iştiğal konusu olarak, yapmayanların ticari icaplar gereği yaptıkları borç para verme işlemleri BSMV'nin kapsamı dışına çıkarılarak, söz konusu sermaye şirketlerinin ortaklarına cari hesap yoluyla borç para kullandırılması işleminin KDV'ne tabi olduğu konusundaki tereddütler giderilmiştir. Kasa ve Ortaklar Cari hesabı için hesaplanan faizlerde KDV oranı %18 olarak uygulanmalıdır. (Şenlik, 2015,173)

3.9 SORUNLAR ve ÇÖZÜMLER

İnşaat sektörü Türkiye ekonomisinde çok büyük paya sahiptir. Bu sektör doğrudan veya dolaylı olarak hemen hemen her sektörü etkilemektedir. Diğer taraftan istihdam ağırlıklı olması nedeniyle de işsizlik sorununun önlenmesinde ciddi katkıları bulunmaktadır. Bu nedenle inşaat sektörünün genel ekonomi içindeki ağırlığı dikkate alınarak muhasebe ve vergi sorunlarının da ayrıntılı olarak tartışılarak çözümlenme gereği vardır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında kesinti yapılması konusunda genelde üç husus üzerinde sorunlar çıkmaktadır. Bunlardan birincisi; hakedişler üzerinden yapılan %3 stopaj kesintilerinin %15 kâr marjına denk

gelmesidir. Eğer ki yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde %15 üzerinde kâr elde edilemiyorsa orada stopaj fazlalığı olmaktadır. ıkan sorunlardan ikincisi ise taşeronlara devredilen işlerle ilgili taahhüt sözleşmelerinde işlerin parçalara bölünmesi suretiyle takvim yılı aşılmaması üzerine yapılan muvazaalı sözleşmelerden kaynaklanan sorunlardır. Son olarak da bir inşaat işi yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim yılı bitmesi gerekirken herhangi bir sebeple bitmeyerek ertesini takvim yılına sirayet etmesi durumunda yıllara yaygın inşaat işi haline dönüşmesinden kaynaklanan sorunlardır. Konu ile ilgili olarak;

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25/08/2011 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesinde “söz konusu işin sözleşmede belirtilen sürede bitirilemeyip bir sonraki takvim yılına sarkması nedeniyle, yıllara sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak nakden ve hesaben hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca %3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Yıllara sari olmadan önceki dönemlere ait ödemelerden stopaj aranmaz.” denilmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13/09/2010 tarih, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesinde ise “söz konusu inşaat işinin uzayarak ertesini yıla sarkması sonucu anılan iş yıllara sari inşaat işi niteliği kazandığı için bahse konu iş dolayısıyla bir sonraki yılın başından itibaren yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ve bu tarihten itibaren geçici vergi ödenmemesi gerektiği, ayrıca yıllara sari olmayan yıl geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin işin tamamlandığı yılda verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği iş bu özelge ile hüküm altına alınmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, başlangıçta bu kapsamda olmayıp sonra yıllara yaygın hale gelen durumlarda süre uzatımından sonra yapılacak ödemelerde idare stopaj yapmak durumunda kalmakta ve müteahhit ile ihtilaf oluşmaktadır.

Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, işin geçici kabulü yapılmadan önce gelir tablosuna kâr ya da zarar beyan edilemediğinden dolayı ortaklara da kâr dağıtımını yapılamamaktadır.

Günümüzde kar marjı %15'in altına düştüğüne göre stopaj fazlalığı oluşmaması için stopaj oranının da aşağıya çekilmesi gerekmektedir. Ayrıca stopajda yaşanan sorunlardan dolayı ve kâr dağıtımında yaşanan gecikmeden dolayı yıllara yaygın inşaat işlerinin tamamlanma yüzdesine göre vergilendirilerek stopajlar ortadan tamamen kaldırılabilir.



BÖLÜM 4. SONUÇ ve ÖNERİLER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri diğer inşaat işlerine göre özel bir vergilendirme sistemine tabi tutulmuştur. İş özelliği gereği bir yıldan uzun sürmekte, başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı dönemlerde olması, işin vergilendirilmesi açısından karşılaşılan en büyük sorunlardan biridir.

Bu işlerin vergilendirilmesine ilişkin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi uyarınca, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinden kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak ve o yılın beyannamesine dâhil edilerek vergilendirilir.

Vergilendirme, işin bittiği dönemde yapılmasının getirdiği vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinde hakediş ve avans ödemelerinden işin bittiği yıl yapılan vergilendirmeye mahsuben %3 oranında vergi kesintisi (stopaj) yapılmaktadır.

İşin yıllara yaygın olduğunun sözleşme yapılırken belli olması durumunda baştan itibaren bütün işlerden vergi kesintisi yapılmaktadır. Ancak, bazen sözleşme esnasında işin yıl içerisinde bitmesi ön görülmesine rağmen iş farklı nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilmektedir. Bu gibi sonradan yıllara yaygın duruma gelen işlerde taraflar arasında ek bir sözleşme düzenlenmektedir. Bu ek sözleşme düzenlendiği tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi ilgili kanuna göre geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih olarak kabul edilmiştir. Ancak geçici kabulden sonra bir takım eksikliklerin giderilmesi için müteahhide ek süre verilmiş ve bu ek sürede de müteahhit gelir elde etmiş olabilir. Bu durumda bu iş ile ilgili olarak yapılan giderler ve elde edilen gelirler, yapıldığı yılın kâr ve zararın tespitinde dikkate alınacağından, iş bittikten sonra elde edilen gelirlerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Günümüzde belli büyüklükteki işi yapabilmeleri için firmalar bir araya gelerek iş ortaklığı, adi ortaklık ya da konsorsiyum kurabilmektedirler. Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait hakedişlerin döviz olarak ödenmesi halinde hakedişin tahakkuk ettiği tarih ile ödendiği tarihin farklı olması kur farkını da doğurmaktadır. Bu konuda vergi idaresinin görüşü, mükellefin söz konusu faiz ve kur farkı gelirlerini faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kâr veya zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde yapılan tüm açıklamalar taşeronlar için ayrı bir uygulama söz konusu olmadığından, taşeronlarda da aynen uygulanmalıdır. Vergi kesintisinde en çok hataya düşülen konu taşeronlara taahhüt edilen iş için yüklenicilere uygulanan vergi kesintisinin taşeronlara uygulanmaması veya yıllara yaygın olan işin aynı yıl içerisinde bitecek kısmının taşerona taahhüt edilip stopaj kesintisi yapılmasıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında herhangi bir arızı kazanç söz konusu ise arızı kazancın elde edildiği dönemde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak arızı kazançlar yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilişkilendirilip elde edildiği dönemlerde beyan edilmemektedirler.

Henüz tamamlanmamış yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamındaki hakediş ve avans ödemeleri üzerinden kesilen stopajların işin devamı müddetince diğer kazanç ve iratlar üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsubu mümkün bulunmamaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin genel vergilendirme rejiminden farklı olması, yukarıda anlatılmış olan vergilendirmenin özellikli olmasından dolayı müteahhitler uygulamada sıklıkla hataya düşmektedir. Bu vergilendirmedeki hataları ve yaşanan eksiklikleri önlemek için vergilendirmede değişiklikler yapılmalıdır. İşin bittiği yılda vergilendirmeyerek, yapılan inşaat ve onarım işinin tamamlanma yüzdesi üzerinden vergilendirilmesi müteahhitler açısından kazanç fazlası ve vergi tahsilatında da gecikme ortaya çıkmayacağından kaynakta vergi kesintisi (stopaj) yapılmasına ve vergiden mahsubuna gerek kalmayacaktır. Uygulamada yapılan hata ve eksiklikler işin tamamlanma yüzdesinin vergilendirilmesiyle ortadan kalkacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

AKDOĞAN Nalân, AKTAŞ Rafet, DERAN Ali, ERHAN Deniz U., ACAR Vedat (2011), **Sektörel Muhasebe**, Ankara : Gazi Kitapevi.

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

EKERGİL Vedat, HACIKÖYLÜ Canatay, ŞENGEL Salim, AĞCA Ahmet (2013), **İNŞAAT ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.

GÜRÇAY Gültekin (2015), **İNŞAAT Muhasebesi**, İstanbul : Çatı Kitapları

İNAN Atilla, DİLSİZ Memet (2015), **Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı (Yargı Kararları)** Ankara : Seçkin Yayıncılık

KIZILOT Şükrü (2014), **İNŞAAT Muhasebesi Vergilendirmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

ÖCAL Fikret, ERDEN Selman, IŞIKLILAR S. Sadi (2003), **İNŞAAT Muhasebesi**, İstanbul : Türkmen Kitapevi

SELİMOĞLU Recep, **İNŞAAT Muhasebesi & İlgili Vergi Mevzuatı Uygulama Rehberi**, Muhasebe Kitapları İnternet Yayıncılık

ŞENLİK Mehmet (2015), **İNŞAAT Muhasebesi**, Ankara: Seçkin Yayıncılık

YILMAZ Kazım (2015), **İNŞAAT Muhasebesi**, İstanbul : Maliye Hesap Uzmanları Derneği

MAKALELER

BULUT Fevzi ve COŞKUN Oktay (2011), *Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması*, *Mali Çözüm Dergisi*, Mart – Nisan (s. 161-170)

ÇETİNKAYA Cihat (2012), *Adi Ortaklı, İş Ortaklığı, Konsorsiyum*

DEMİR Erol (2015) , *Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlemlerinde Vergilendirme ve Muhasebeleştirme Esasları Üzerine Bir Değerlendirme*, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Şubat (s. 834-845)

İNAN Atilla (2006), *Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme*, *Sayıştay Dergisi*, Sayı 60 (s. 51-65)

METİN Muhammed (2015), *Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri*, *Vergi Dünyası*, Sayı 412. (s. 158-169)

TURUT Şenol (2010), *Maliyet Artı Kar Yöntemiyle Taahhüt Edilen İnşaat İşleri GVK'nun 42. maddesi Kapsamında mıdır?*, *Mali Çözüm Dergisi*, Temmuz – Ağustos (s. 79-88)

TEZLER

- AKIN Serdar (2010), Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması), **Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Türkiye.
- AYDIN Şule (2015), *Yıllara Yaygın İnşaat İşleri ve Muhasebeleştirilmesi*, **Yüksek Lisans Tezi**, Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.
- ÇİÇEK Bilgehan (2012), Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt ve Onarım İşlerinde Muhasebe İşlemleri ve Erzurum İlinde Bir Uygulama, **Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Erzurum, Türkiye.
- DURNA Ferhat (2008), Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, **Yüksek Lisans Tezi**, T.C. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.
- TUNA Özlem (2009), Yıllara yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi, **Yüksek Lisans Tezi**, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye.

WEB KAYNAKLARI

WEB_1 : <http://www.mahalliidarelerdergisi.org/index.php?p=icerik&id=785>

WEB_2 : www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.4734.doc

WEB_3: www.mevzuat.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=7.5.12916&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=

WEB_4 : <http://www.aykutozdemir.com.tr/insaat/atasman-defteri.html>

WEB_5 : <http://www.denet.com.tr/tr/mehmetmacmakaleleri.php?yil=1999>

WEB_6 : <http://www.gib.gov.tr/node/89580>

WEB_7 : <http://www.gib.gov.tr/node/87015>

WEB_8 : <http://www.gib.gov.tr/node/87172>

WEB_9 : <http://www.gib.gov.tr/node/88873>

WEB_10 : <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/09/20170927-9.htm>

WEB_11 : <http://ardenetim.com/ardenetim-yazimakale/14/yapim-islerinde-tevkifat-uygulamasi>

WEB_12 : <http://www.vergi.tc/makaleDetay/MehmetMac/YILLARA-SARI-INSAAAT-VE-ONARMA-ISLERINDE-GECICI-VERGI/564e46c8-a35b-48bc-8df3-0ec3109894bb>

WEB_13 : <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2931>

DİĞER KAYNAKLAR

KANUNLAR

BK

GVK

KDVK

KVK

TTK (GİB)

