

YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNE İLİŞKİN UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN ÖZELLİKLİ DURUMLAR ve DEĞERLENDİRME

SPECIAL CASES ON THE APPLICATION OF LONG TERM CONSTRUCTION AND REPAIR PROJECTS



Necmettin GÜNDÜZ*

Öz

Başta kamu idareleri olmak üzere kamu ve özel hukuk kişileri uygulamada, tarafı oldukları yapım ve onarım işlerinin hangi durumlarda yıllara yaygın olduğu, bu işlere ilişkin ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı, inşaat ve onarma işlerine ilişkin vergisel yükümlülüklerine ait zamanaşımı süresinin ne zaman başlayıp ne zaman sona ereceği gibi hususlarda tereddüt yaşamaktadır.

Çalışmamızda yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili kısa ve genel bilgilere yer verdikten sonra mükelleflerin uygulamada karşılaştıkları özellikli durumlara ve konuya ilişkin değerlendirmelere yer verilecektir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat ve Onarma, Sözleşme, Maliyetlendirme.

ABSTRACT

Public institutions and companies, in particular public administrations, are hesitated on in which cases the construction and repair works they are involved with are long term construction and repair works , whether there will be tax cuts on the payments related to the works , determination of the start and end of period of limitation regarding taxation liabilities.

Fistly, a brief information will be given on long term construction and repair projects, and then special cases that taxpayers have encountered in practice will be evaluated.

Keywords: Construction and repair, contract, costing

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 01.02.2017 / M.K.T.: 27.02.2017

1- GİRİŞ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ila 44'üncü maddeleri arasında düzenlenen yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri; takvim yılını aşan inşaat ve onarma işlerinde ortaya çıkacak kâr/zarar durumunun bir bütün olarak değerlendirilmesi esasına dayanan, bu kapsamda kazancın faaliyetin devam ettiği takvim yılları itibarıyla değil de işin bittiği yılda kati olarak tespit edilmesine olanak tanınan işlerdir. Bu kapsamda inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, bir kişi veya kuruma ait inşaat ve onarma işi yapılan sözleşme ile taahhüt edilerek yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yapılan iş esasında bir hizmet ifasıdır. Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat (dekapaj¹ işleri dâhil) ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarma işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak ve başkaları hesabına yapılması,

şartlarının bir arada aranılması gerekmektedir. Bu şartların tamamına sahip olan ve yurtiçinde gerçekleştirilen işler yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla bir inşaat ve onarma işi yukarıda yer alan şartların tamamına sahip olsa dahi yurtdışında yapılmışsa yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak addedilemeyecektir.²

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin takvim yılını aşmasından kasıt; 12 aylık dönemi değil takvim yılını aşmasıdır. Diğer bir anlatımla; bir inşaat işinin 18.12.2015 tarihinde başlayıp 25.08.2016 tarihinde tamamlanması durumunda işin süresi her ne kadar 9 ay olsa da iş 2015 ve 2016 yıllarına sirayet ettiği için yıllara yaygın inşaat işi kabul edilerek kar/zarar ancak işin bittiği yılda tespit edilecektir. Dolayısıyla, inşaat ve onarım işlerinde işin yıllara yaygın olup olmayacağı işin başlama ve bitme tarihlerinin farklı takvim yıllarında olup olmadığına bakılarak tespit edilebilecektir. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbirini belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih, olarak kabul edilmesi gerekir.³

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, Bitim tarihi olarak kabul edilir.

Buna göre geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işe ilişkin geçici kabul tutanağı onaylanmadığı

¹ "Dekapaj işi" genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

² Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, 2006

³ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-231-375 sayılı özelgesi.

sürece işin devam ettiğinin kabulü gerekecektir. Ayrıca mahkemelerce işin bitim tarihine ilişkin olarak bir karar verilmesi halinde söz konusu tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir.⁴

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar/zarar işin bittiği yılda kati olarak tespit edilmekle birlikte; işi yapanlar yapılan sözleşmede belirtilen kısımların bitirilmesi sonucu hak edilmişlere sahip olurlar. Sahip olunan hak edilmiş Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca %3 oranında vergi kesintisine tabi olacaktır.

Öte yandan söz konusu inşaat ve onarma işleri süresince mükellefler bu işler nedeniyle geçici vergi beyannamesi vermezler. Bu işlere ilişkin tarh zamanasını gelir ve kurumlar vergisi yönünden işin bitiminden sonra başlar.

2- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNE İLİŞKİN UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN TEREDDÜTLÜ DURUM ÖRNEKLERİ ve DEĞERLENDİRME

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin kısa ve genel bilgiler verildikten sonra uygulamada ortaya çıkan ve mükellefler açısından tereddüt doğuran birtakım durumlar hakkında değerlendirmelerimize aşağıda alt başlıklar altında yer verilmiştir.

2.1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşinin Tamamlanmasından Sonra Aynı İnşaat ve Onarma İşine İlişkin Yeni Yüklenimlerin Durumu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre;

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih,

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Öte yandan uygulamada Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde belirtilen esaslar dahilinde bitirilen inşaat ve onarma işlerine ek olarak taraflarca yapılacak yeni yüklenim sözleşmesi ile ilave inşaat ve onarma işleri ile devam edildiği görülmektedir. Taraflarca geçici kabulü idarece onaylanmış inşaat ve onarma işine ilave olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinin yıllara yaygın olduğu durumda sorun ortaya çıkmamaktadır. Böyle bir durumda ek inşaat ve onarma işi de yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kabul edilerek vergilendirilecektir. Ancak ek inşaat ve onarma işinin aynı yıl içerisinde başlanarak tamamlanması halinde ek inşaat ve onarma işinin yıllara yaygın iş olarak kabul edilip edilmeyeceği konusu ortaya çıkmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Adana Vergi Dairesi Başkanlığının vermiş olduğu özelgede ek inşaat ve onarma işinin aynı yıl içerisinde başlanıp bitirilmesinde dahi yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş bildirilmiştir. Söz konusu özelge aşağıdaki gibidir;

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, İnşaat tarafından yaptırılmakta olan site işinde 17.06.2011 tarihinde kaba inşaat işlerinin yapımı ile ilgili olarak sözleşme yaptığınızı, kaba inşaatın Ocak/2012 tarihinde bitirilmesinden sonra, ince işlerinde tarafınızdan yapılması için 29.02.2012 tarihinden başlayıp 1 yılı aşmayan ayrı bir sözleşme yaptığınızı belirterek; söz konusu ince işlerin kaba

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-Gelir Vergisi Kanunu-42-6-257 sayılı özelgesi, Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-232-376 sayılı özelgesi.

inşaat işinin devamı niteliğinde kabul edilerek yıllara sari inşaat işi sayılıp sayılmayacağı hakkında görüş talep edilmektedir.

Buna göre, başlandığı yıl içinde tamamlanması öngörülen ancak, birbirinin devamı niteliğinde olan inşaat işlerinin yıllara sirayet edip etmediğinin tespitinde iki işin birlikte değerlendirilmesi, gerekmektedir. Dolayısıyla ayrı ayrı sözleşme düzenlenmiş olsa dahi, inşaat işlerinin birbirinin devamı niteliğinde olması durumunda, işin yıllara sari nitelik kazanmasından itibaren yapılacak hak ediş ödemelerinden, vergi tevkifatı yapılacaktır.”⁵

Yukarıda yer alan özelden de anlaşılacağı üzere, başlandığı yıl içinde tamamlanması öngörülen ancak, birbirinin devamı niteliğinde olan inşaat işlerinin yıllara sirayet edip etmediğinin tespitinde iki işin birlikte değerlendirilmesi, söz konusu inşaat ve onarma işleri için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmiş olsa dahi, inşaat işlerinin birbirinin devamı niteliğinde olması durumunda işlerin bütün olarak değerlendirildiğinde aynı yıl içerisinde bitirilemediğinin tespit edilmesi durumunda her iki işinde yıllara yaygın iş olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

2.2- Geçici Kabule Tabi İnşaat ve Onarma İşlerinde Tarafların Yaşadıkları İhtilaflardan Dolayı veya Yüklenicinin Ölümü, İflas Etmesi, Sözleşmenin Yerine Getirilmesine Engel Olacak Derecede Ağır Hastalık, Tutukluluk veya Hürriyeti Bağlayıcı Bir Ceza Alması Gibi Hallerde İşin Bitim Tarihinin Tayini

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi” başlıklı 44’üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Buna göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi, bu işle ilgili kâr veya zararın bitim tarihi itibarıyla tespit edilmesi ve tamamının işin bittiği yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla geçici ve kesin kabul usulüne tabi bir iş için bitim tarihi olarak işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarihin alınması mümkün bulunmamaktadır.

Bununla birlikte uygulamada yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak işveren ve yüklenici arasında çıkan anlaşmazlıklardan dolayı inşaat ve onarma işinin tamamlanamadığı durumlarla sıklıkla karşılaşmaktadır. İnşaat ve onarma işinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi tutulmuş olması halinde ise böyle bir durumun ortaya çıkması vergilendirme ile ilgili ödevlerin yerine getirilmesi açısından tereddütler doğurmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede geçici ve kesin kabul usulüne tabi işin taraflarca ortaya çıkan ihtilaf nedeniyle yapılmaması durumunda işin tamamlandığı tarih olarak işin fiilen bırakıldığı tarihin dikkate alınmayacağı dolaylı olarak ifade edilmiştir. Söz konusu özelve aşağıdaki gibidir:

Özelge talep formunuz ve eklerinizin tetkikinden, şirketiniz taahhütü altında inşa edilen ve ilgili kamu kurumunun 31/03/2006 tarihinden itibaren kullanmaya başladığı ancak kusur ve eksiklikler

⁵ Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özelvesi

neniyle geçici kabulünü yapmadığı işin geçici kabulünün yapılması istemiyle açtığınız davanın aleyhinize sonuçlandığı ve temyiz sürecinin özelge talep tarihiniz itibarıyla devam ettiği anlaşılmaktadır.

Bu itibarla özelge talebine konu inşaat işinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi yıllara sari inşaat ve onarma işi olması nedeniyle iş bitim tarihi olarak bu işe ilişkin düzenlenecek geçici kabul tutanağının idarece onaylanacağı tarihin esas alınması ve bu işten elde edilecek kazancın da geçici kabul tutanağının idarece onaylanacağı tarihin içinde bulunduğu yılının geliri sayılarak, bu dönem için verilecek kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.⁶

Ancak bu şekilde bir kabul tarafların inşaat ve onarma işlerine ilişkin anlaşmazlıklarının devam ettiği sürece vergisel ödevlerin yerine getirilememesi gibi bir sonuç doğuracaktır.

Diğer taraftan inşaat ve onarma işlerinde izlenecek usul ve esasların yer aldığı ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından yayımlanan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 48'inci maddesi uyarınca; sözleşme yapıldıktan sonra müteahhidin taahhüdünden vazgeçmesi veya taahhüdünü, şartname ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi halinde, İdarenin noter aracılığı ile göndereceği bir uyarı yazısı ile ve nedenleri açıkça belirtilerek gereğinin yapılması için kendisine belirli bir süre verilecektir. Bu süre, ivedi durumlar dışında, uyarı yazısının müteahhide tebliği tarihinden başlamak üzere on günden aşağı olamayacaktır. Bu süre içinde Müteahhit, uyarı yazısındaki talimata uymazsa ayrıca protesto çekmeğe ve hüküm almağa gerek kalmaksızın İdare, sözleşmeyi bozmak hak ve yetkisine sahip olur. Ayrıca mezkûr madde düzenlemesi uyarınca sözleşmenin bozulması veya tasfiye halinde işin müteahhitçe yapılmış kısımları için, tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi sayılmaktadır.

Benzer şekilde mezkur şartnamenin 49'uncu maddesi uyarınca müteahhidin ölümü halinde işin tasfiye edileceği, şartnamenin 50'nci maddesi uyarınca müteahhidin iflas etmesi halinde 2886 sayılı Kanunun 68'inci maddesine göre sözleşmenin bozulacağı, şartnamenin 51'inci maddesi uyarınca müteahhidin, sözleşmenin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık, tutukluluk veya hürriyeti bağlayıcı bir ceza nedeniyle taahhüdünü yapamayacak duruma girmesi halinde, bu hallerin oluşundan başlamak üzere otuz gün içinde İdarenin kabul edeceği birini vekil tayin etmek şartı ile taahhüdüne devam edebileceği; müteahhidin kendi serbest iradesi ile vekil tayin etmek imkanından mahrum olması durumunda ise, ilgililerce aynı süre içinde genel hükümlere göre bir kayyım tayin edilebileceği; vekil ve kayyımın tayin edilemediği durumlarda ise sözleşmenin bozularak kesin hesap tasfiyesinin yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla yukarıda yer alan yasal düzenlemeler dikkate alındığında tarafların yaşadıkları ihtilaf- lardan dolayı veya yüklenicinin ölümü, iflas etmesi, sözleşmenin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık, tutukluluk veya hürriyeti bağlayıcı bir ceza alması gibi durumlarda işveren tarafından duruma göre tasfiye ve sözleşmenin bozulması kapsamında gerekli işlemleri yapması gerekmektedir. Tasfiye ve sözleşmenin bozulması hallerinde geçici kabulün yapıldığı kabul edilerek vergisel ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

2.3- Aynı Yıl İçerisinde Bitirilmesi Öngörülen Ancak Öngörülemeyen Nedenlerden Dolayı İzleyen Yıla Sarkan İnşaat ve Onarma İşlerinde Hakedişlerin Durumu

İnşaat ve onarma işlerinin tarafları arasında yapılan sözleşme kapsamında işin aynı yıl içerisinde bitirilmesi öngörülmüşse yapılacak iş yıllara yaygın inşaat onarım işi kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2013 tarih ve 38418978-120[42-12/30]-135 sayılı özelgesi

la işverenin yapacağı hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmayacak iken, yüklenicinin elde ettiği hak edişleri için geçici vergi beyannamesi vermesi gerekmektedir.

Bununla birlikte aynı yıl içerisinde bitirilmesi öngörülen ancak tarafların öngöremediği nedenlerden dolayı inşaat ve onarma işinin izleyen yıla sarkması durumunda iş yıllara yaygın inşaat ve onarma işi niteliğine bürünmektedir. Bu durumda işverenler tarafından yapılmamış hak ediş tevkifatları ile yüklenicinin geçici vergi beyanlarına dahil ettiği inşaat onarma işi kazançlarının akibeti tereddütte mahal vermektedir.

Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgede aşağıdaki şekilde görüş verilmiştir:

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin 2009 yılında bir firmanın taşeronu olarak inşaat işine başladığı aynı yıl içerisinde bitirilmesi gereken söz konusu işin 2010 yılına sarktığı ve 2009/7-9 ve 2009/10-12 dönemlerine ait kurum geçici vergi beyannamesini vererek tahakkuk eden 801.07 TL. geçici vergiyi ödediğiniz belirtilerek taahhüt ettiğiniz işin yıllara sari inşaat ve onarım işine dönüşmesi nedeniyle vermiş olduğunuz geçici vergi beyannamelerinize ilişkin ne şekilde işlem yapılacağı hususunda görüş istenilmektedir.

...

Bu itibarla, başlangıçta sözleşmeye göre yıllara sirayet etmeyeceği anlaşılan inşaat işinden elde edilen kazançların, 2009 yılının geçici vergi dönemleri için verilecek geçici vergi beyannamelerine dâhil edilmesi (2009/7-9 ve 2009/10-12 dönemleri geçici vergi beyannamesi dahil); ancak, yıl sonu itibariyle söz konusu inşaat işinin yıllara sirayet edeceğinin belli olması nedeniyle elde edilen kazancın, 2009 yılı beyannamesine dâhil edilmeyerek, kazancın tamamının işin bitim yılına ilişkin kurum kazancına dâhil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, sözkonusu inşaat işinin uzayarak ertesi yıla sarkması sonucu anılan iş yıllara sari inşaat işi niteliği kazandığı için bahse konu iş dolayısıyla 2010 yılı başından itibaren yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ve bu tarihten itibaren geçici vergi ödenmemesi gerekmektedir. Ayrıca, 2009 yılı geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin işin tamamlandığı yılda verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekecektir.⁷

Yukarıda yer alan özelgeden de görüleceği üzere aynı yıl içerisinde bitirilmesi öngörülen ancak tarafların öngöremediği nedenlerden dolayı inşaat ve onarma işinin izleyen yıla sarkması durumunda işverenler tarafından önceki yıla ilişkin yapılan hakediş işlemleri için herhangi bir işlem yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Zira mükellefler ilgili yılda işin yıllara yaygın inşaat işi olduğu konusunda bilgi sahibi değillerdir. Bununla birlikte inşaat ve onarma işinin izleyen yıla sarkması nedeniyle iş artık yıllara yaygın olarak kabul edileceğinden 01.01... tarihi itibariyle yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden işveren tarafından tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ayrıca yüklenici tarafından başlangıçta sözleşmeye göre yıllara sirayet etmeyeceği anlaşılan inşaat işinden elde ettiği ve ilgili dönem geçici vergi beyanlarına dahil ettiği kazançlar, geçici vergi beyannamelerinin mahsup edileceği yıllık beyannameye dâhil edilmeyerek, kazancın tamamının işin bitim yılına ilişkin kurum kazancına dâhil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi

2.4- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Damga Vergisi Açısından Zamanaşımının Değerlendirilmesi

Bilindiği üzere 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun “1- Akitlerle İlgili Kağıtlar” bölümünün, 1/a fıkrasında belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin %09,48, Damga Vergisi Kanunu’nun ekli (1) sayılı tablosunun II. :Kararlar ve Mazbatalar bölümünün 2. bendine göre ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü ihale kararlarının %5,69 oranında damga vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin olarak tarafların hak ve yükümlülüklerini gösteren sözleşmeler Damga Vergisi Kanunu’na ekli (1) sayılı tablonun 1- Akitlerle ilgili kağıtlar bölümünün, 1/a fıkrasında belli parayı ihtiva eden mukavelenameler kapsamında değerlendirileceği için %09,48 oranında damga vergisine tabi olacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin ihale yolu ile alınması durumunda ise %5,69 oranında damga vergisi ayrıca alınacaktır.

Uygulamada yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerine ilişkin sözleşmeler üzerinden gerçekleştirilmesi gereken yukarıda ifade edilen damga vergisi yükümlülüklerinin kimi zaman yerine getirilmediği görülmektedir. Özellikle inşaat ve onarma işinin taraflarının özel hukuk kişilerinden oluştuğu durumlarda ifade edilen bu hususa daha fazla rastlamaktayız. Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat onarma işlerinin özellikle büyük ölçekte inşaat ve onarma işlerinde beş yıllık zaman aşımı süresini aşacak sürelerde tamamlandığını çoğu zaman görmekteyiz. Böyle bir durumda beş yıllık zamanaşımı süresinin geçtiğini öne sürerek inşaat ve onarma işinin kapsamını belirten sözleşmenin damga vergisi yükümlülüğünün yerine getirilmemesi nedeniyle yapılacak tarhiyatın hukuka aykırı olduğunu iddia etmek mümkün değildir. Zira Vergi Usul Kanunu’nun 114’üncü maddesinin dördüncü fıkrasında yer alan; *“Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğar.”* hükmü uyarınca beş yıllık zamanaşımı süresinden önce düzenlenen bir sözleşme veya ihale kararı için alınması gereken damga vergisine ait zamanaşımı süresinin sözleşme veya ihale kararının hükmünden faydalanılması dolayısıyla yeniden doğduğunu kabul etmek gerekir. Bu noktada sözleşme veya ihale kararının hükmünden faydalanılmasının ne zaman gerçekleştiği hususu önem arz etmektedir. Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özeldede aşağıdaki şekilde açıklama yapılmıştır:

İlgi (c)’de kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden, ilgi (a)’da kayıtlı dilekçenizle ... Dairesi Başkanlığı tarafından açılan ve şirketiniz uhdesinde kalan ... Komutanlığının ihtiyacı olan “Bilgi Otomasyon Sistemi (HVBS) Alımı” ihalesine ilişkin alınan ... tarihli ihale kararına ait zamanında ödenmeyen ve zamanaşımına uğradığı belirtilen damga vergisi ile ilgili görüş talebinize istinaden şirketinize hitaben yazılan ilgi (b)’de kayıtlı özalgemizin *adı geçen Bakanlığa ibraz edildiği; söz konusu özalgemizde açıklanan Vergi Dairesi Başkanlığımız mütalaası ile Vergi Usul Kanununun 114 üncü madde hükmüne göre ... Bakanlığınca yapılan değerlendirme neticesinde şirketinize, ... tarihinde yapılan son ödeme ve tahakkuk işlemi ile bu işle ilgili alınan ihale kararının hükmünden yararlandırıldığından yeniden damga vergisi alacağının doğduğu ve tarh zamanaşımı süresi devam eden verginin ödenmesi gerektiğinin bildirildiğinden bahisle, proje kapsamında uygulanan *hakediş ödemeleri işlemlerinin ihale kararının hükmünden faydalanma olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda görüş talebinde bulunduğunuz anlaşılmaktadır.**

....

Hükmünden faydalanma konusu ise esas olarak, kağıtlarda yer alan hak ve yükümlülükler dâyanarak, hukuki, ticari, mali olaylar ve sonuçlar yaratmak olarak anlaşılmalıdır. Hüküm bir gücün, etkinin ifadesi olduğundan, bir kağıdın hükmünden yararlanma o kağıdın gücünden, etkisinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda, zamanaşımı süresinden sonra herhangi bir şekilde hükmünden yararlanılması nedeniyle Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin dördüncü fıkrası hükmü uyarınca damga vergisi alacağı yeniden doğan bir kağıda ilişkin ödenmeyen veya eksik ödenen damga vergisinin, bu alacağın doğduğu tarih itibarıyla yeniden aranılması gerektiği tabiidir.

İlgi (b)'de kayıtlı Vergi Dairesi Başkanlığımız özelgesinde de açıklandığı üzere, ... Komutanlığının ihtiyacı olan "Bilgi Otomasyon Sistemi (HVBS) Alımı" işine ilişkin ihale kararı 20.11.1997 tarihinde alındığı halde, bu işle ilgili Vergi, Resim ve Harç İstisnası Belgesi 24.11.1997 tarihinde düzenlendiği ve belgenin alınmasından önce gerçekleştirilen işlemler ve bu işlemlerle ilgili düzenlenen kağıtlara istisna uygulanması mümkün bulunmadığından, alınan ihale kararının damga vergisine tabi tutulması gerekirdi. Ancak, Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesine göre vergi alacağının doğduğu yılı takip eden yıldan başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramakla birlikte, aynı maddenin son fıkrası hükmüne göre, tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra damga vergisine tabi evrakın hükmünden yararlanılması halinde, ilgili evraka ait vergi alacağı yeniden doğmaktadır.

Buna göre, ... Bakanlığı tarafından ... Komutanlığının ihtiyacı için açılan "Bilgi Otomasyon Sistemi (HVBS) Alımı" işine ilişkin olarak ... tarihli ihale kararının alındığı dikkate alındığında, ihale kararına ait damga vergisi alacağı Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesi hükmü uyarınca 31/12/2002 tarihinde zamanaşımına uğramış olmaktadır. Ancak yukarıda belirtilen hususlardan, ... tarihli ihale kararına istinaden ... tarihinde sözleşmesi imzalanan "HVBS Bilgi Otomasyon Sistemi Alımı" işine ilişkin son ödeme ve tahakkuk işleminin ... tarihinde yapıldığı; mal ve hizmet alımları ile yapım işi bedellerinin bir defadan fazla tahakkuk ettirilmesi halinde, ihale kararını da kapsayan taahhüt dosyasının ödemediği önce veya ilk hakedişle birlikte saymanlığa verilmesi ve onaylı suretinin, sonraki hakediş ödemelerinin yapılması için saymanlıkta saklanması zorunlu olduğu görülmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, şirketinize ... tarihinde yapılan ödeme ve tahakkuk işlemi esnasında söz konusu ihale kararının da kullanılması nedeniyle Vergi Usul Kanununun 114 üncü maddesinin son fıkrasına göre zamanaşımı süresi dolduktan sonra hükmünden faydalanılan bahse konu ihale kararının, bu tarih itibarıyla geçerli nispet üzerinden damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir.⁸

Yukarıda yer alan özelden de anlaşılacağı üzere zamanaşımına uğrayan bir sözleşme veya ihale kararına ait damga vergisine ilişkin vergiyi doğuran olay, o sözleşme veya damga vergisine dayanılarak yapılan ödeme anında tekrardan doğmaktadır. Öte yandan mükelleflerin tevkifat iadelerinde ayrıca talep edilmesi halinde sözleşmenin resmi makamlara sunulması da hükmünden yararlanma kapsamında değerlendirilerek sözleşme veya ihale kararına ilişkin damga vergisi tekrar doğacaktır. Zira mükellef iade talebinde bulunurken kendisinden talep edilen sözleşme veya ihale kararını vergi dairesine sunarak o kağıdın hükmünden faydalanmakta, bu suretle iadeyi alabilmektedir. Konuyla

⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 01.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-161-730 sayılı Özelgesi

ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı vermiş olduğu özeldede 252 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan belgeler arasında bulunmamasına karşın ihtiyaç duyulması halinde inşaat ve onarma işine ilişkin sözleşmenin talep edilebileceğini belirtmiştir:

“...Diğer yandan tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesine ilişkin düzenleme ve açıklamalar 252 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, anılan Tebliğde nakden veya mahsuben iade taleplerinde hangi belgelerin ibraz edilmesi gerektiği belirtilmiştir. İnşaat işine ilişkin sözleşmeler söz konusu Tebliğde ibraz zorunlu belgeler arasında sayılmamakla birlikte taahhüt edilen işin GVK’nın 42’nci maddesi kapsamında inşaat işi olup olmadığı, süresi, işin kime karşı üstlenildiği vb. gibi konularda tereddüt edilmesi halinde tevsik edici vesika istenebilmektedir.”

2.5- Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Gelirlerin Finansal Varlıklarda Değerlendirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hakediş bedellerinin gelir getirici finansal varlıklarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen kur farkı, faiz, vb. gelirler, her ne kadar kazancın ticari kazanç olma niteliğini değiştirmese de elde edilen gelir ile yıllara yaygın inşaat ve onarma işi arasındaki illiyet bağının kopması nedeniyle yıllara yaygın inşaat ve onarma işinden kaynaklanan bir gelir kapsamında değerlendirilmemelidir. İfade edilen bu husus gelir getirici finansal araçlarda değerlendirilen hak ediş bedelleri üzerinden elde edilen kur farkı, faiz vb. gelirlerin ilgili dönem geliri olarak dikkate alınması ve elde edildiği yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Bunun sonucu olarak mükelleflerin söz konusu gelirler için geçici vergi beyanamesi ile ilgili dönem için gelir/kurumlar vergisi beyannamelerini vermeleri gerekmektedir.

Ancak Danıştay 8.6.1994 tarih E.1994/581 sayılı kararında birden fazla yıla yaygın yapım işleri ile ilgili hak edişlerden 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, hak edişin bir unsuru ve türevi olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiştir.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işine ait hak edişin döviz olarak belirlenmesi durumunda tahakkuk ve ödeme tarihlerinin farklı zamanlarda olması nedeniyle doğan kur farkları üzerinden stopaj yapıp 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 Özeldesinde kur farklarından gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.¹⁰

2.6- Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Maliyetlere İlişkin Değerlendirme

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, bir kişi veya kuruma ait inşaat ve onarma işi yapılan sözleşme ile taahhüt edilerek yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yapılan iş esasında bir hizmet ifasıdır. Dolayısıyla inşaat ve onarma işine ait maliyetlendirmede işin hizmet ifası olduğu hususu dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir. Diğer taraftan uygulamada sıkça örneğine rastlanan ve yıllara yaygın inşaatı görünürde benzer arsa karşılığı inşaat işlemlerinde müteahhit açısından yapılan inşaat

⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 01.04.2014 tarih ve 38418978-120[42-13/13]-319 sayılı özeldesi

¹⁰ Atilla İnan, “Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme” Sayıştay Dergisi, Sayı:60

işi esasında imal edilen bir emtia olduğu için inşaat sürecinde katlanılan harcamaların giderleştirilmesi noktasında Vergi Usul Kanunu'nun emtiaya ilişkin hükümleri dikkate alınarak maliyetlendirme yapılacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile arsa karşılığı inşaat işleri arasındaki bu keskin ayırım daha detaylı irdelendiğinde;

Yıllara yaygın inşaat işlerinde işi yapan açısından yapılan iş bir hizmet ifası olduğu için maliyetlendirmede Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41'inci maddeleri esas alınarak işlem yapılacaktır. Buna göre; yıllara yaygın inşaat ve onarma işi süresince yapılan ve kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler işin bittiği yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu giderler; kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, iletişim, su ve telefon giderleri, ücret giderleri, kira giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, finansman giderleri, finansal kiralama giderleri, reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gibi harcama ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunduğu giderlerdir. Genel giderlerin dışında;

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27'nci maddede yazılı giyim giderleri;
- İşle ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar;
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçlar;
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar.
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli
- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar

ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Öte yandan mezkûr Kanun'un "Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması" başlıklı 43'üncü maddesinde;

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

1. *Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;*
2. *Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;*
3. *Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre."* dağıtımına konu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ile yıllara sari inşaat ve onarma işiyle birlikte diğer faaliyetlerinde bulunması halinde, yapılan işler itibarıyla maliyetlerin sağlıklı ve mümkün olduğunca gerçeğe yakın bir şekilde tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Diğer taraftan arsa karşılığı inşaat işlemlerinde müteahhit açısından yapılan inşaat işi esasında imal edilen bir emtia olduğu için inşaat sürecinde katlanılan harcamaların giderleştirilmesi noktasında Vergi Usul Kanunu'nun emtiaya ilişkin hükümleri dikkate alınarak maliyetlendirme yapılacaktır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmüne bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 262. maddesinde ise, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir.

Mamul maliyetine girecek gider ve maliyet unsurları ise Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde tek, tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Buna göre;

- Mamulün vücuda getirilmesinde harcanan (kullanılan) ilk madde malzeme bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli
- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

Kanun maddesinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere; genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi konusunda mükelleflere serbestlik tanınmış olup, diğer giderlerin maliyet unsurlarından mamule pay verilmesi ise zorunlu olarak tutulmuştur. Öte yandan genel idare giderleri dışındaki giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesi kapsamında olmak koşulu ile arsa karşılığı inşaat işine ilişkin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Sonuç olarak yıllara yaygın inşaat işleri ile arsa karşılığı işlerinin her ikisi de ticari faaliyet olup, bir yapının yapımını konu almaktadırlar. Görünürde her iki iş birbirine benzer faaliyeti ifade eder gibi gözükmeyle birlikte gerek işi yapan ve işi yaptıran kişiler yönünden gerekse yasal düzenlemeler yönünden keskin bir şekilde birbirlerinden ayrılmaktadırlar. İfade edilen bu durumun bir kesiti de; her iki işe ilişkin kazancın tespitinde maliyetlendirmede görülmektedir. Şöyle ki; her iki işte de ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinde yer alan giderler indirim olarak dikkate alınabilmekle birlikte; yıllara sari, inşaat taahhüt işi "hizmet üretimi" niteliğine haiz olduğundan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesi gereğince müşterek genel idare giderlerinden hizmet maliyetine pay verilmesi gerekmektedir.

Ancak, arsa karşılığı inşaat işleri "mamul üretimi" niteliğinde olduğundan bu işlere isabet eden müşterek genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesi gereğince mükellefin tercih hakkı bulunmaktadır. Bu durum ise yapılan kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, iletişim, su ve telefon giderleri, ücret giderleri, kira giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, finansman giderleri, finansal kiralama giderleri, reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gibi harcama ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunduğu giderlerin; yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde doğrudan hizmet maliyeti olarak dikkate alınmasını, arsa karşılığı inşaat işinde ise müteah-

hit tarafından doğrudan gider olarak dikkate alma veya maliyete dahil edilmesi gibi bir seçimlik hak dahilinde indirim olarak yapılması sonucunu doğuracaktır.¹¹

3-SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yasal dayanağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ila 44'üncü maddelerinde düzenlenmiş olup, hem gelir hemde kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu maddelerde yer alan düzenlemeleri bu kapsamda yaptıkları işlemlere uygulamaktadırlar. Ancak uygulamada ortaya çıkan bir takım durumlarda ifade edilen yasal düzenlemeler mükellefe ne şekilde davranacağı hususunda yeterli bilgiyi vermemektedir. Bu kapsamda çalışmamızda uygulamada mükellefler için tereddüt yaratan durumlar belirtilerek bu tereddüt yaratan durumlara ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu
- 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 01.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.02-DMG-161-730 sayılı Özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-Gelir Vergisi Kanunu-42-6-257 sayılı özelgesi,
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2013 tarih ve 38418978-120[42-12/30]-135 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 01.04.2014 tarih ve 38418978-120[42-13/13]-319 sayılı özelgesi
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği (2006)
- GÜNDÜZ, N. "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri İle Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Maliyetler Yönünden Karşılaştırılması" Vergi Raporu Ekim/2016
- İNAN, A. "Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme" Sayıştay Dergisi, Sayı:60
- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-231-375 sayılı özelgesi.
- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-232-376 sayılı özelgesi.

¹¹ Necmettin Gündüz, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri İle Kat Karşılığı İnşaat İşlerinin Maliyetler Yönünden Karşılaştırılması" Vergi Raporu Ekim/2016