



YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİ

Senem GÖRÇEK DEVAMOĞLU (*)

1 - GİRİŞ

İnşaat sektöründeki faaliyetlerin her türü çok yönlü olup farklı uygulamaları gerektirmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ise inşaat sektörünün en özellikli faaliyet konularındandır. Nitekim bu özellikli hali nedeniyle kanun koyucu yıllara sari inşaat ve onarım işlerini 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ve devam eden maddelerinde diğer ticari faaliyetlerden ayırarak düzenlemiştir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin karmaşık yapısı ve günümüzün gelişen ekonomik koşulları sebebiyle söz konusu işler her biri kendi konusunda uzmanlık, deneyim, makine ve teçhizata sahip firma ve/veya gerçek kişiden oluşan ortaklıklar tarafından yapılmaktadır. Teknoloji ve ekonominin gelişmesinin uzmanlaşmayı kaçınılmaz kılmasıyla birlikte söz konusu işin nevisi de göz önüne alındığında bir inşaat işinin tek bir firma tarafından yürütülmesi günümüzde oldukça zorlaşmıştır.

Bu çalışmada öncelikle yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tanımı ve özellikli durumları ele alınacak daha sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki ortaklık şekilleri açıklanacak ve bu işlerin gelir ve kurumlar vergisi yönünden irdelenmesi ve muhasebeleştirilmesi üzerinde durulacaktır.

2-YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞİNİN TANIMI ve ÖZELLİK ARZ EDEN HUSUSLAR

2.1-Tanım:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde; gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Bu itibarla Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Benzer şekilde Kurumlar Vergisi Kanununda da; kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı açıklanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde ise hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğuna ilişkin düzenleme mevcuttur.

(*) Vergi Denetmeni

İnşaat ve onarım faaliyetlerinden elde edilen gelir 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre ticari kazanç sayılır. Gelir Vergisi Kanununda sayılan yedi gelir unsurundan biri olan ticari kazanç içinde vergilendirme dönemi bir takvim yılıdır. Ancak söz konusu inşaat ve onarım işlerinin birden fazla yıla yaygın olması halinde kanun koyucu özel bir vergilendirme yöntemini benimsemiştir ve bu yöntemle ilgili düzenlemeler GVK'nın 42,43 ve 44'üncü maddelerinde yer almaktadır. Mezkûr kanunun 42'inci maddesindeki; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde takvim yılı esasından ayrılmıştır. Bu düzenlemeye göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay işin bitim tarihinde gerçekleşeceğinden mükellefler söz konusu işlerin devam ettiği yıllarda verdikleri gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerine söz konusu işlere ait kar veya zararı nakletmeyecekler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kati kar ya da zarar işin bittiği yıla ilişkin gelir ya da kurumlar vergisi beyanname ile beyan edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesi uyarınca tacirler ticari faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorunda olduklarından sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşanlar söz konusu iş devam ettiği sürece bu işin sonuçlarını beyannameye intikal ettirmeseler bile ilgili yıllar için yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Ancak bu işlerin devamı süresince işleri yapanlara (gerçek kişi ve kurumlar) ödenen istihkak bedelleri üzerinden işi yapanın hukuki durumuna göre GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15 ve 30'uncu maddelerine göre istihkak sahiplerinin

gelir veya kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapılacaktır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 121'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesi hükümleri gereği yıllık beyanname beyan edilen gelire dahil olan kazanç ve iratlardan daha önce tevkif edilen vergiler bu beyan üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilir. Mahsup edilecek vergiler; beyanname üzerinden hesaplanan gelir ya da kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesi hükmüne göre; bitim tarihinden sonra, açık ifadeyle geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile 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. Buna göre geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra daha önceden gerçekleştirilen inşaat ve onarım işleri ile ilgili yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmayacaktır. Bu hak ediş bedelleri ödendikleri yılın geliri olarak beyan edilecektir.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekmektedir.

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

2.1.1- Faaliyet Konusu İş, İnşaat ve Onarım İşİ Olmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda bahsedilen maddelerinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işleri kavramı kullanılmakla birlikte hangi tür işlerin inşaat ve onarım işi kavramı içinde değerlendirileceğine dair herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Keza diğer vergi kanunlarında da bu kavramla ilgili herhangi bir tanım bulunmamaktadır.

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde yapı; " karada veya suda daimi ve muvakkat resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaat ile bunların ilave değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir" şeklinde tanımlanmıştır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4'üncü maddesinde yapımın; 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, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işlerini ifade ettiği açıklanmıştır. Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca kabul edilen "İşkolları Tüzüğü"nde ise inşaat; "bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler" olarak açıklanmıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığınca çıkarılan 5 sıra nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirkülerinde de Bayındırlık ve İskân Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebileceği anlaşılan işler belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 271'inci maddeleri çerçevesinde gemi yapımı da Maliye Bakanlığınca inşaat ve onarma işi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 4.10.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4046-28/46410 sayılı muktezasında yer altı kablolu elektrik tesisi yapım işinin inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmesi gerektiğine ilişkin görüş bildirilmiştir.

Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir yapı veya bunların eklentilerinin imali olarak tanımlanabilir. Onarım ise, bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade eder.

2.1.2- İnşaat ve Onarım İşİ Başkalarının Hesabına ve Taahhüde Bağlı Olarak Yapılmalıdır.

Taahhüt sözcüğü Türk Dil Kurumunun sözlüğünde bir şey yapmayı üstüne alma, üstlenme olarak tanımlanmıştır. Bir inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilip özel vergilendirilme prosedürüne tabi tutulması için işi yüklenenler gerçek ve tüzel kişilere karşı bir akid ile işin yapılmasını veya teslimini üstlenmelidir. Bu tanımlama; Borçlar Kanunu'nun 355'inci maddesindeki; "İstisna, bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeği taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder." tanımılaması tarafından kapsanmaktadır. Buna göre; işin yapılmasını isteyen bir taraf olması, işin yapılmasını üstlenen bir tarafın bulunması, sözleşmeye konu bir imal işinin bulunması ve inşaat ve onarım işinin bir bedel karşılığında yapılması halinde inşaat ve onarım işinin taahhüde bağlı olarak yapıldığı kabul edilecektir. İnşaat ve onarım işi özel şahıslara, şirketlere veya kamu kuruluşlarına karşı taahhüt edilebilir. İlgili iş diğer şartları da

taşınması halinde GVK'nın 42'inci maddesine göre vergilendirilecektir. Ayrıca vergilendirme açısından taahhüt sözleşmesinin yazılı olup olmasının da önemi yoktur. Taahhüt işinin esas yüklenici tarafından alt yüklenicilere yaptırılması halinde esas yüklenici ile alt yükleniciler arasındaki sözleşmeler gerekli tüm şartları taşıyorsa bu şartları taşıyan her bir yüklenici GVK'nın 42'inci maddesine göre vergilendirilecektir.

2.1.3- İnşaat ve Onarım İşi Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmelidir.

Bir inşaat ve onarım işi yıllara sari olarak vergilenmesi için işin başlangıç ve bitim tarihlerinin aynı takvim yılında olmaması gerekir. Buradaki takvim yılından kasıt 12 aylık bir süre değildir. İşin başlangıç ve bitiş tarihleri arasında 12 aydan az bir süre olsa dahi başlangıç ve bitiş tarihleri ayrı takvim yıllarında ise bu işin birden fazla takvim yılına sirayet ettiği kabul edilir. Örneğin, bir inşaat işinin başlangıç tarihi 27.12.2009, bitiş tarihi ise 01.02.2010 ise ilgili inşaat işi 12 aydan kısa sürmesine rağmen birden fazla takvim yılına sirayet etmektedir dolayısıyla GVK'nın 42'inci ve devam eden maddelerine göre vergilendirilecektir. Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere inşaat ve onarım işinin başlama ve bitiş tarihlerinin doğru olarak tespit edilmesi oldukça önemlidir ve bahis konusu tarihlerin doğru olarak tespit edilmemesi yanlış vergilendirme uygulamalarına neden olacaktır.

2.1.3.1- İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihi:

Kanun koyucu yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlangıç tarihine ilişkin Gelir Vergisi Kanununda herhangi bir düzenleme yapmamıştır. Bu konuda verilen özgelgeler incelendiğinde uygulamada işin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşme tarihinin kabul edildiği tarih, anlaşılmaktadır.

Konuya ilişkin çeşitli özgelgeler bulunmaktadır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 01.12.2008 tarih ve 26381 sayılı özgelgede "Yüklenici firma olarak yapacağınız alüminyum küpeşte (trabzan) işinin tamamlayıcı inşaat ve onarım işi sayılması nedeniyle, ...'ın taşeron firması ile yapacağınız sözleşmede yapılacak işin yer teslimi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirlenen işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi olacaktır, yapacağınız işin 2008 takvim yılında başlaması ve tamamlanamayarak 2009 yılına sarkması durumunda yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirileceğinden tarafınıza yapılacak ödemeler üzerinden % 3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir. Yine Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 27.04.2006 tarih ve 31824 numaralı özgelgede; "inşaat ve onarım işlerinde işe başlama iki durumdan birisinin meydana gelmesi ile gerçekleşmektedir. Bunlardan birincisi, ihalenin alınması veya taahhüdün imzalanmasıdır. Bu tür sözleşmelerde, taahhüdün imzalandığı tarih işin başlangıç tarihi olacaktır. İkinci durumda ise ihale sözleşmesinde, işyeri teslimi veya işe fiilen başlama tarihinin belli edilmesidir. Bu tür sözleşmelerde ise işe yer tesliminden sonra başlanacağı belirtilmiş olup, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınması gerekmektedir. Buna göre,

sözleşme tarihi 15.11.2005, yer teslim tarihi 28.11.2005 olan özelge konusu inşaat işine bu tarihte başlanması gerekirken, inşaat alanının ağaçlarla kaplı olması nedeniyle işe başlanılamamasının İl Milli Eğitim Müdürlüğüne bildirilmesi üzerine, anılan Milli Eğitim Müdürlüğünün 27.12.2005 gün ve 27422 sayılı yazılarında alanın inşaatına uygun hale getirildiğinin bildirildiği anlaşılmış olup, 27.12.2005 tarihinin işe başlama tarihi olarak kabul edilmesi ve iş tamamlama süresi 240 gün olan söz konusu inşaat işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak kabul edilerek yapılacak istihkak ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinin 3 numaralı bendi hükmü gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

2.1.3.2- İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin

Bitim Tarihi:

İnşaat ve onarım işinin bitiş tarihi ise GVK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. İlgili madde de; "İnşaat ve onarma 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." hükmü mevcuttur. Bu hükme göre;

- Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih,
- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, işin bittiği tarih olarak kabul edilecektir.

2.1.3.2.1- Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olan İşlerde İşin Bitim Tarihi:

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na tabi işler ile bu kanuna tabi olmasalar bile taahhüt sözleşmelerinde

işin tamamlanma aşamasında geçici ve kesin kabul usulünün kararlaştırıldığı işlerdir. Geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin bir önemi yoktur. GVK'nın 44'üncü maddesinde açıkça düzenlendiği üzere işin bitim tarihi geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarihtir, bu tarih itibariyle tespit edilen kar ya da zarar ilgili yılın geliri olarak beyan edilecektir. Nitekim inşaat ve onarım işi ile iştigal eden mükellefin yıllara sari inşaat işinin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının düzenlendiği 26/12/2003 tarihini mi, yoksa geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı 14/01/2004 tarihini mi kabul edeceğine ilişkin bir soruya İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 22.12.2004 tarih ve 17910 sayılı özelgede;

"193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesinin (5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) de inşaat işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiş, bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

5035 sayılı Kanunun 48/4-b maddesi ile 01/01/2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. maddesi değiştirilmiş olup, maddenin yeni halinde; "İnşaat ve Onarma 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." hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan, 09 Ekim 1984 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde; “Geçici kabul tutanağı, muayene ve kabul işlemlerine ilişkin yönetmelik gereğince, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur.” açıklaması yer almaktadır.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu’nun yukarıda değinilen 44. maddesinde 5035 sayılı kanunla 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle geçici kabul tutanağına tabi işlerde işin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Kanun değişikliğinin gerekçesinde;

‘Maddenin (4) numaralı fıkrasının (b) bendi ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişiklikle, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi ile ilgili belirsizlik giderilmiştir. Halen yürürlükte bulunan madde hükmü çerçevesinde inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tâbi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih bu belgenin düzenlenme tarihi olarak işin bitiminin tespitinde esas alınmaktadır.

Geçici kabul tutanaklarında, onay tarihinden farklı olarak bir düzenlenme tarihin de belirtiliyor olması, işin bitim tarihi olarak tutanak üzerinde belirtilen düzenlenme tarihinin mi yoksa tutanağın onay tarihinin mi işin bitim tarihi olacağı konusunda tartışmaları gündeme getirmekte ve ihtilaflara neden olmaktadır.

Geçici ve kati kabul usulüne tâbi olan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihinde referans alınan geçici kabul tutanağı hukuki bir belge niteliğinde olup, bu niteliği kazanabilmesi, kendi hukuki düzenlemesi çerçevesinde hukuki prosedürünü tamamlamasına bağlıdır. İlgili idarece onaylanmadıkça geçici kabul tutanağı düzenlenmiş sayılmamakta, hukuki değeri

olmayan ve geçici kabul tutanağı olarak kabul edilemeyecek bir belge niteliğinde olmaktadır.

Bu bağlamda işin bitim tarihinin (tutanağın düzenlenme tarihinin) tutanağın idarece onaylandığı tarih olması gerekir. Kaldı ki, düzenlenen bir geçici kabul tutanağının idarece onaylanmadığı ve yeniden geçici kabul tutanağı düzenlendiği bir durumda, onaylanmayan belgeye dayanarak işin bittiğinin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim, madde hükmünde yer alan ifadenin maddeye eklenmesine yönelik, değişikliği yapan 2361 sayılı Kanunun madde gerekçesinde de; “Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve kati kabul usulüne tâbi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir. Sorunun tamamen giderilmesine yönelik olarak geçici kabul tutanağının düzenlediği tarih olarak onay tarihinin esas alınacağı konusunda madde metni daha açık şekilde düzenlenmektedir. Bu durumda, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri ile ilgili geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilerek, bu tarih itibarıyla çıkarılan kar veya zararın ilgili yıl geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile 26/12/2003 tarihinde düzenlenen geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih olan 14/01/2004 tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Söz konusu işle ilgili kazanç ve stopajların geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesine ithal edileceği tabiidir.” şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıda açıklandığı üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde işin bitim tarihinin kanunda açıkça belirlenmesine rağmen bazı durumlarda işin bitim tarihi ile ilgili tereddütler oluşmaktadır.

- Sözleşmenin İdarece Feshedilmesi:

Sözleşmenin idarece feshedildiği durumda işin bitim tarihinin hangi tarih olacağı bu tartışmalı hususlardan bir tanesidir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bu konuda verilen 26.12.2007 tarih ve 27415 sayılı ile 25.01.2007 tarih ve 1449 sayılı muktezalarda; fesh edilen işin (geçici kabul rejimine tabi olup olmadığına bakılmaksızın) bitim tarihinin işin fiilen bırakıldığı tarih olarak dikkate alınması gerektiği, diğer bir anlatımla sözleşmenin feshine ilişkin kararın ödevliye tebliğ edildiği tarihin işin bitim tarihi olacağı şeklinde görüş verilmiştir. Buna göre yıllara sirayet eden inşaat işinin idare tarafından feshi halinde işin bitim tarihi, sözleşmenin feshine ilişkin kararın mükellefe tebliğ edildiği tarihtir.

- Sözleşmenin Yüklenici Tarafından Feshedilmesi:

Sözleşmenin yüklenici tarafından feshedilmesi halinde; yüklenici fesih tarihi itibarıyla hesaplarını kapatmak ve kar zararını tespit etmek zorundadır. 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 'Yüklenicinin sözleşmeyi feshetmesi' başlıklı 19'uncu maddesinde; "Sözleşme yapıldıktan sonra mücbir sebep halleri dışında yüklenicinin mali aciz içinde bulunması nedeniyle taahhüdünü yerine getiremeyeceğini gerekçeleri ile birlikte yazılı olarak bildirmesi halinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir." hükmü mevcuttur. Dolayısıyla da fesih tarihi itibarıyla iş bitmektedir.

- Yüklenicinin Vefatı:

Yüklenicinin vefatı durumunda yapılacak işlemlerle ilgili olarak 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17/a) maddesinde; "Yüklenicinin ölümü halinde, sözleşme feshedilmek

suretiyle hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilerek kesin teminatları ve varsa diğer alacakları varislerine verilir. Ancak, aynı şartları taşıyan ve talepte bulunan varislere idarenin uygun görmesi halinde, ölüm tarihini izleyen otuz gün içinde varsa ek teminatlar dâhil taahhüdün tamamı için gerekli kesin teminatı vermeleri şartıyla sözleşme devredilebilir." şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Ancak vergi kanunları açısından vefat eden yüklenicinin; ferdi işletme sahibi veya adi ve kolektif şirket ortaklarından biri, adi komandit şirketin komandite ortağı olması halinde durum sorunlu hale gelmektedir. Ölüm, Vergi Usul Kanunu'nun 164'üncü maddesine göre işi bırakma hükmünde sayılmış olup ölüm mükellefin mirası reddetmemiş mirasçıları tarafından vergi dairesine bildirilir ve mirasçılardan herhangi birinin bu ödevi yerine getirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır. Yine 213 sayılı V.U.K.'nin 'Mirasçıların Sorumluluğu' başlıklı 12'inci maddesinde; "Ölüm halinde mükellefin ödevlerinin mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılarına geçeceği, ancak mirasçılardan her birinin ölünün vergi borçlarından miras hisseleri nispetinde sorumlu olacağı" hükme bağlanmıştır. Mezkûr kanunun 16'ıncı maddesinde ise; "Vergi kanunlarında hüküm bulunmayan hallerde ölüm dolayısıyla mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenir." hükmü mevcuttur. GVK'nın 92'inci maddesinde ise yıllık beyannamenin ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükümler ışığında; yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan yüklenicinin ölmesi halinde; eğer mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar bu işe devam etmeyeceklerse takvim yılı başından ölüm tarihine kadar geçen süre ayrı bir vergilendirme

dönemi olarak kabul edilecek ve mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılar tarafından yükleniciye ait gelir vergisi beyannamesi ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde ilgili vergi dairesine verilecektir. Mirasçılar tarafından işe devam edilmemesi halinde, iş tasfiye edileceğinden işin bitim zamanının belirlenmesi sorun yaratmaktadır. Ancak mirasçılar tarafından işe devam edilmek istenmesi ve idarenin de bu isteği kabul etmesi halinde, ölen kişi açısından işin ne zaman bittiği konusunda iki farklı yaklaşım vardır.

Birinci yaklaşıma göre; ticari kazançta tahakkuk esası geçerlidir ve ticari kazançtan bahsedilebilmesi için bu kazancı doğuran faaliyetin bütün unsurları ile tekemmül etmesi gereklidir. Buna göre yüklenicinin ölümü halinde inşaat ve onarım faaliyeti henüz sona ermediğinden bu işle ilgili tüm hesaplar geçici hesaplardır. İnşaatın giderleri henüz maliyete dönüşmediği gibi istihkak olarak alınan paralar avanstır diğer ifadeyle borçtur; iş henüz sonuçlanmadığı için idare ile yüklenici arasında kesin bir hesaplama yapılamaz kadar gelir vasfını kazanamaz. Bu anlayışa göre; yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan bir yüklenici öldüğünde iş devam ettiğinden (diğer ifadeyle geçici kabul yapıp sonuçlandırılmadığından) henüz vergiyi doğuran olay gerçekleşmemiş ve hukuki durum tekemmül etmemiştir, diğer ifadeyle gelir vergisi açısından gelirin elde edilmesi söz konusu değildir. Dolayısıyla varis veya varislerce işe devam edilmesi halinde ölüm tarihinde beyanı gereken bir gelir oluşmamıştır. Yine aynı görüş varislerin işe devam ettiği sürece, idarenin ölüm tarihi itibarıyla ve bu nedenle bir hesap kesimi ve buna göre metrajlama yapmadığını, istihkakın varisler bir süre işe devam ettikten sonra o günkü verilere göre düzenlendiğini dolayısıyla ölüm tarihi itibarıyla yapılacak bir tespitin götürülük taşıyacağını savunmaktadır. Bu yaklaşıma

göre ölüm tarihi itibarıyla karın veya zararın gerçek değeri saptanamayacağından beyannamenin ölüm tarihi itibarıyla verilmesi halinde G.V.K.'nın 1'inci maddesinde düzenlenen gerçek geliri tespit etme ilkesinin dışına çıkılacaktır. Kar veya zararın işin bitiminde belirlenerek beyan edilmesi, yıllara yaygın inşaat işinin özelliğine ve gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesine daha uygun olacağından kar veya zarar işin bitim tarihi itibarıyla tespit edilmeli ve bütünüyle varis veya varislerce kendi adlarına beyan edilmelidir. Danıştay'ın verdiği kararlarda bu görüşü destekler niteliktedir. Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 17.12.1986 gün ve E.No: 1985/4085, K.No: 1986/4052 sayılı kararında birden fazla takvim yılına yaygın inşaat onarma işlerinde, işin özelliği nedeniyle ölüm halinde de kar ve zararın işin bitiminde saptanıp varislerce beyan edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir. Yine Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 23.03.1994 gün ve E.No: 1992/2377, K.No: 1993/3008 sayılı kararında '193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edilip, tamamının o yıl geliri sayılacağı ve o yıl beyannamesinde gösterileceğinin hüküm altına alındığı, aynı Kanunun 92'inci maddesinde ise gelir vergisi beyannamesinin ölüm tarihini takip eden dört ay içinde verilmesi gerektiğinin düzenlendiği, ancak yıllara sari inşaatın özelliği göz önünde bulundurulduğunda, yukarıda açıklanan istisna nedeninin ölüm halinde verilecek beyanname içinde geçerli olacağı, ölüm halinde bitmemiş inşaatın gerçek kar ve zararını tespit etmek mümkün olmadığından varislerce işin tamamlanmasından sonra hesaplamanın yapılarak gelirin beyan edilmesi gerektiğini' açıklayarak yukarıdaki görüş doğrultusunda karar vermiştir.

İkinci yaklaşıma göre ise; bir gelirin gelir vergisinin konusuna girebilmesi için bir gerçek kişinin faaliyetinin sonucu ve/veya sermayesinin neması olarak elde edilmesi zorunludur. Gelir vergisi kişisel bir karakter taşır, şahsidir. Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonunun 21.02.1991 gün ve 282/2 sayılı kararı da bu yönde olup bu karar 18.05.1993 tarihli Bakanlık Makamının oluruna bağlanmış ve Maliye Bakanlığı da bu tarihten sonra bu yönde görüş bildirmiştir. İlgili kararda; "Gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar teşkil etmekte olup, verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Belli bir faaliyetin vergilendirilmesi gibi bir durum yoktur. Aynı zamanda, belli bir ortaklığın vergilendirilmesi de söz konusu değildir. Ferdi veya ortaklık olarak bir faaliyetin kaynağını teşkil eden kişilerin gelirleri, aldıkları paylar oranında vergilendirilir. Diğer bir ifade ile gelir vergisinin vergilendirme mantığında işte bütünlük veya ortaklıkta bütünlük değil, şahısta bütünlük vardır. Durum böyle olunca işin bitimi veya kazancın tespiti gibi hususların mükellef şahıs esas alınarak ve onun için tespiti gerekir. Gelirin şahsiliği ilkesi bunu gerektirir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde, birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl tespit edilip tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesine dahil edileceği hükmü vardır. Söz konusu madde hükmü, mükellefin faaliyetine normal olarak devam ettiği olağan durumlar için getirilmiş bir kazanç tespit şeklidir. Konuya bu açıdan bakıldığında, 42. madde hükmünün ancak, mükellef müteahhidin ticari faaliyet ile bağlantısının devam ettiği durumlarda uygulanma şansı olabilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 164.maddesine göre, ölüm işi bırakma hükmündedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun

92. maddesinde ölüm halinde ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde gelir vergisi beyannamesinin verileceği hükme bağlanmıştır. Takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem, yıl içinde ölen kişi için vergilendirme dönemidir. Verilen beyannamede kıst dönem itibariyle hesap kesilip ölen şahıs için o tarihe kadar elde edilen kar hesaplanmaktadır. Mükellef müteahhidin yıl içinde ölmesi ve varislerin işe devam etmek istememeleri halinde, ölüm tarihi itibariyle hesaplar kesilip henüz devam eden inşaatlara ilişkin kar veya zararın tespit edilerek beyannameye dâhil edilmesi gerekecektir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Tarafımızca da ikinci görüş desteklenmekte olup G.V.K.'nın 42'inci maddesi ancak mükellef yüklenicinin faaliyetine devamı halinde hüküm ifade eden bir kazanç tespit şeklidir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan ferdi teşebbüs sahibinin veya adi, kollektif veya komandit şirketin komandite ortağının ölümü halinde, ölüm tarihi ölen mükellef açısından işin bitim tarihi olarak kabul edilmelidir. Ölüm tarihi itibariyle son istihkak durumu dikkate alınarak bilânço çıkarılıp kar-zararın tespit edilmesi, ferdi teşebbüs halinde bu kar-zararın tamamının, ortaklık durumunda ölen ortağın payına düşen kısmın varisleri tarafından gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekir. Ortaklık şeklinde faaliyet gösterilmesi durumunda ise ortaklığın infisahını gerektiren sebepler olmazsa işe devam edileğinden ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinin öngördüğü şekilde bir işin bitimi mevcut olmadığından ölen ortağın mirasçıları dışında kalan diğer ortakların anılan işle ilgili olarak beyanda bulunmalarına gerek yoktur. Bu ortaklar ancak işin bitiminde kar-zararı hesaplayıp paylarına düşen kısmı kendi beyannameleri ile beyan edeceklerdir.

- Yüklenicinin İflası:

Yüklenicinin iflas etmesi halinde 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17/b) maddesinde; sözleşme feshedilerek yasaklama hariç hakkında mezkûr kanunun 20 ve 22'inci maddelerine göre işlem yapılacağı düzenlenmiştir. İlgili kanunun 20'inci maddesine göre ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir. Söz konusu Kanunun 22'inci maddesi hükmüne göre sözleşmenin feshedilmesi halinde, kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar alındığı tarihten gelir kaydedileceği tarihe kadar Devlet İstatistik Enstitüsünce yayımlanan aylık toptan eşya fiyat endeksine göre güncellenir. Güncellenen tutar ile kesin teminat ve varsa ek kesin teminatların tutarı arasındaki fark yükleniciden tahsil edilir ve gelir kaydedilen teminatlar, yüklenicinin borcuna mahsup edilemez. Dolayısıyla işverenin Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'na tabi olması halinde yüklenicinin iflas etmesi halinde işin bitim tarihi olarak sözleşmenin idarece feshedildiği tarihin dikkate alınması gerekir.

09/06/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun 184'üncü maddesinde "İflas açıldığı zamanda müflisin haczi kabil bütün malları hangi yerde bulunursa bulunsun bir masa teşkil eder ve alacakların ödenmesine tahsis olunur. İflasın kapanmasına kadar müflisin uhdesine geçen mallar masaya girer" hükmü yer alırken mezkur Kanunun 191'inci maddesinde ise "Borçlunun iflas açıldıktan sonra masaya ait mallar üzerinde her türlü tasarrufu alacaklılara karşı hükümsüzdür." düzenlemesi bulunmaktadır. Ayrıca Ticaret Kanununda iflas, ticaret şirketlerinin infisah

nedenlerinden biri olarak sayılmaktadır. Bu nedenle müteahhidin iflas etmesi, iktisadi ve ticari faaliyette bulunmasını hukuken ortadan kaldırmaktadır. Borçlar Kanunu'nun 371'inci maddesine göre müteahhit öldüğü yahut sun'u taksiri olmaksızın işi bitirmekten aciz kaldığı takdirde, mukavele müteahhidin şahsı nazara alınarak yapılmış ise istisna akdi münfesihi olur. Bu durumda özel hukuk kişileri arasında yapılan sözleşmelerde işin bitim tarihi, ticaret mahkemesinin iflasa dair karar tarihi olarak değerlendirilmelidir¹.

- Yüklenicinin Tutuklanması veya Ağır Hastalığa Yakalanması:

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17/c) maddesinde; "Ağır hastalık, tutukluluk veya özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkûmiyeti nedeni ile yüklenicinin taahhüdünü yerine getirememesi halinde, bu durumun oluşunu izleyen otuz gün içinde yüklenicinin teklif edeceği ve ilgili idarenin kabul edeceği birinin vekil tayin edilmesi koşuluyla taahhüde devam edilebilir. Ancak, yüklenicinin kendi serbest iradesi ile vekil tayin edecek durumda olmaması halinde, yerine ilgililerce aynı süre içinde genel hükümlere göre bir yasal temsilci tayin edilmesi istenebilir. Bu hükümlerin uygulanmaması halinde, sözleşme feshedilerek yasaklama hariç haklarında 20 ve 22'inci maddeye göre işlem yapılır." hükmü mevcuttur. Mezkûr kanunun 20 ve 22'inci maddelerine göre yapılacak işlemler çalışmamızın 'Yüklenicinin İflası' bölümünde açıklanmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre müteahhidin idarenin kabul edeceği bir vekil tayin edememesi ve yerine bir yasal temsilci atanmaması durumunda sözleşme idarece feshedilir. Bu durumda işin bitim tarihi, sözleşmenin idarece feshedildiği tarih olmalıdır.

¹ ARSLAN, Yavuz, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı 323, S 109

4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 18'inci maddesinde ortak girişim açık iş ortaklığı veya konsorsiyumların yüklenici olması halinde ölüm, iflas, ağır hastalık, tutukluluk veya mahkûmiyet hallerinde yapılması gerekenlere ilişkin düzenleme mevcuttur. İlgili maddede; "Ortak girişimlerce yerine getirilen taahhütlerde, ortak girişimi oluşturan kişilerden birinin ölümü, iflası, ağır hastalığı, tutukluluğu, özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkûm olması veya dağılması sözleşmenin devamına engel olmaz. Ancak, bunlardan biri idareye pilot veya koordinatör ortak olarak bildirilmiş ise, pilot veya koordinatör ortağın gerçek veya tüzel kişi olmasına göre iflas, ağır hastalık, tutukluluk, özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkûmiyet veya dağılma hallerinde, sözleşme feshedilerek yasaklama hariç haklarında 20 ve 22'nci maddeye göre işlem yapılır. Pilot veya koordinatör ortağın ölümü halinde ise sözleşme feshedilmek suretiyle yapılmış olan işler tasfiye edilerek kesin teminat iade edilir. Bu durumların oluşunu izleyen otuz gün içinde diğer ortakların teklifi ve idarenin uygun görmesi halinde de, teminat dahil o iş için pilot veya koordinatör ortağın yüklenmiş olduğu sorumlulukların üstlenilmesi kaydıyla sözleşme yenilenerek işe devam edilebilir. Pilot veya koordinatör ortak dışındaki ortaklardan birinin ölümü, iflası, ağır hastalığı, tutukluluğu, özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkûm olması veya dağılması halinde, diğer ortaklar teminat dahil işin o ortağa yüklediği sorumlulukları da üstlenerek taahhüdü yerine getirirler." hükmü mevcuttur.

2.1.3.2.2- Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü madde hükmüne göre geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı veya

fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Burada önemli olan inşası tamamlanan yapının sahibinin tasarrufuna bırakılmış olmasıdır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerin adi ortaklık halinde gerçekleştirilmesi durumunda işin tamamlanmasından önce ortaklıktan ayrılan ortak için işin fiilen bırakılması söz konusu olduğundan işin bırakıldığı tarihte kar veya zarar tespit edilip bu döneme ilişkin gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

3- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE ORTAKLIK ŞEKİLLERİ

3.1- Adi Ortaklık:

Adi ortaklık; vergi kanunlarında tanımı bulunmayan bir ortaklık türü olup Borçlar Kanunu'nun 520 ve 541'inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Mezkûr kanunun 520'inci maddesinde adi ortaklık; "Şirket bir akitir ki, onunla iki veya daha ziyade kimseler sailerini (emeklerini) ve mallarını müşterek bir gayeye erişmek için birleştirmeyi iltizam ederler. Bir şirket, ticaret kanununda tarif edilen şirketlerin mümeyyiz vasıflarını (ayırıcı özelliklerine) haiz değil ise, bu bab ahkâmına (bu kanun hükmüne) tabi adi şirket sayılır." şeklinde tanımlanmıştır. Yasa hükmünden de anlaşıldığı üzere; adi ortaklık kurulması için en az iki kişinin varlığı şarttır. Bu kişiler gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi ya da adi ortaklık olabilir. Adi ortaklık sözleşmesi kanunda herhangi bir şekil şartına bağlanmamakla birlikte ispat kolaylığı açısından yazılı yapılmasında fayda vardır. Yine yasa hükmünde açıkça belirtildiği üzere; eğer bir ortaklık kanunda sayılan diğer ortaklıklardan herhangi birinin özelliklerini taşımıyorsa ise o ortaklık ilişkisine adi ortaklık hükümleri uygulanır.

Borçlar Kanunu'nun 'Sermaye' başlıklı 521'inci maddesinin; " Her şerik nakit, alacak veya diğer mal veya say olarak bir sermaye

koyarak mükelleftir. Hilafına mukavele olmadıkça sermayeler şirketin gayesinin icabettiği ehemmiyet ve mahiyette ve yekdiğerine müsavi olmak lazımdır. Sermaye, bir şeyin menfaatinden ibaret ise adi icar akdinde ve bir şeyin mülkiyetinden ibaret ise beyi akdinde hasar ve tekeffüle dair muayyen olan hükümlere tabi olur.” hükmünden de anlaşılacağı üzere; sermaye konulması zorunlu olmakla birlikte konulacak sermaye; para, taşınır, taşınmaz, maddi gayri maddi mallar ve emek olabilir. Ortaklarca konulacak sermayenin yeterli miktarda olması ve birbirine eşit olması gerekmektedir birlikte sermayenin eşit miktarda konulması durumu ortakların iradesine bağlı olarak değiştirilebilir.

Bu açıklamalarla birlikte bizim açımızdan önemli olan ve bundan sonraki açıklamalarımıza temel oluşturacak maddeler Borçlar Kanunu’nun 522’inci ve 523’üncü madde hükümleridir. İlgili madde hükümlerine göre; adi ortaklıkta –aksi kararlaştırılmamışsa- ortaklar kural olarak kar ve zararı eşit olarak paylaşır. Ancak ortaklar kuruluş sözleşmelerinde kâr veya zararın aralarında ne şekilde paylaşılacağını belirleme hakkına sahiptirler. Yine Borçlar Kanunu’nun 523’üncü maddesi hükmüne göre; sözleşmede ortakların yalnız kardan veya yalnız zarardan olan pay oranı kararlaştırılmışsa bu oran hem karı hem de zararı kapsar. Adi ortaklıkta sadece kara katılıp zarara katılmamak mümkün değildir. Kanun koyucu mezkûr kanunun 523/2’inci fıkrasının ikinci cümlesi ile bir istisna getirerek ortaklığa sadece emeğini koyan ortağın zarara ortak olmayarak sadece kara iştirak ettirilmesini mümkün kılmıştır. Bu fıkra hükmüne göre; adi ortaklığın tüzel kişi olan ortaklarının sermaye olarak emek koyması imkânsız olduğundan söz konusu ortakların

yalnızca kara katılıp zarardan sorumlu olmamaları imkânsızdır.

Adi ortaklığın amacı kanuna, ahlaka ve adaba aykırı olmamak üzere objektif imkânsızlığın olmadığı herhangi bir amaç olabilir². Taraflar ortaklığın amacını özgürce kararlaştırabilirler. Bu itibarla adi ortaklık belirli bir işin yapılması için süreli olarak kurulabileceği gibi süreye bağlı olmaksızın da kurulabilir.

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri yoktur. Ortakların her biri, ortaklığın borçlarından şahsen ve müteselsilen tüm mal varlığıyla sorumludur. Adi ortaklığın elde ettiği mal ve haklar aksi kararlaştırılmamışsa elbirliği mülkiyeti (iştirak) halinde ortaklara ait olur. Başka bir deyişle ortaklığın iktisap ettiği veya ortaklığa devredilen alacaklar ve aynı haklar şirket sözleşmesi uyarınca ortaklığa ait olur ve ortaklar hisseleri oranında mülkiyet hakkına sahip olurlar.

Adi ortaklıklar Gelir ya da Kurumlar Vergisi’nin mükellefi değildirler ve yukarıda da açıklandığı üzere adi ortaklığın ortakları, aralarında aksi tespit edilmemişse kar veya zarara eşit şekilde katılırlar. Ortaklar vergilendirme döneminin sonunda ortaklık faaliyetinin sonucunda ortaya çıkan vergi öncesi kar ya da zararın kendi paylarına düşen kısmını hesaplarına aktararak kendi beyanlarına dâhil etmek zorundadırlar. Adi ortaklığın gerçek kişi ortaklarının bu ortaklığın faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç Gelir Vergisi Kanunu’nun ticari kazanç hükümlerine göre, kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklarının bu ortaklığın faaliyetlerinden elde ettikleri kazanç Kurumlar Vergisi hükümlerine göre vergilenecektir. Eğer adi ortaklık vergilendirme döneminin sonunda zarar etti ise ortaklar mükellefiyet türlerine göre

² SARIKAYA, Ahmet Selim, “ Adi Ortaklık ve İdareci Ortak”, Yaklaşım, Sayı 204, s.270

bu zarardan kendi hisselerine düşen payı gelir vergisine veya kurumlar vergisine tabi kazançlarından indirebileceklerdir. Uygulamada adi ortaklıkların çoğu zaman birden fazla yılla sirayet eden inşaat ve onarma işlerini yapmak üzere kurulduğu görülmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan adi ortaklıktan tevkif suretiyle önceden kesilen vergiler ortakların hisseleri oranında paylaştırılarak ortakların mükellefiyet türüne göre verdikleri beyannamelerinde hesapladıkları vergiden mahsup edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi; adi ortaklıklar kural olarak vergi kanunlarımız açısından bağımsız bir birim olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla vergi uygulamasında esas muhatap olarak adi şirket ortakları kabul edilmiştir; ancak kanun koyucu vergi uygulamasında boşluk doğmasını engellemek amacıyla bazı vergi kanunlarında adi ortaklık ile ilgili bir takım özel düzenlemeler yapmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu ve stopaj uygulaması açısından adi ortaklıklar mükellef olarak kabul edilmiştir. Böylece adi ortaklığın bağımsız bir birim olarak defter tutmasına, belge düzenlemesine, mali tablolar hazırlayabilmesine olanak tanınmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 176'ncı maddesi uyarınca tüccarlar defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmıştır. Buna göre VUK'nun 177'inci maddesinde sayılan şirketlerin ve belirtilen hadleri aşan tüccarların birinci sınıf tüccar sayılarak bilanço esasına göre defter tutmaları gerekirken 177'inci maddesinde belirtilen hadlerin altında kalan ve Maliye Bakanlığınca işletme hesabı esasına göre defter tutmaları uygun görülen kurumlar vergisi mükellefleri işletme hesabı esasına göre defter tutacaklardır. Mezkur kanunun 177/4'üncü maddesinde adi şirketlerin hangi usule tabi olacağına adi şirketin iştigal nevine göre belirleneceği hüküm altına alındığından adi

ortaklıklar bilanço esasına ya da işletme esasına göre defter tutabilirler.

3.2- İş Ortaklığı:

İş ortaklıkları, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'inci fıkrasının 7'inci bendinde; "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 edilmesi talep edenler iş ortaklıklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyetlerini etkilemez." şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere iş ortaklıkları belli bir işi, belli bir sürede birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve işin bitiminde kazancın paylaşılmasını sağlamak üzere isteğe bağlı olarak kurulan adi ortaklıklardır ve bu ortaklıklar için istenilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilir. Buna göre iş ortaklıklarının tüzel kişiliğinin bulunmaması durumu değiştirmeyecek talep edilmesi halinde kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- 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.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve kurumlar vergisi yönünden tam mükellefiyete tabi olacaktır. Yukarıda sayılan unsurları taşımak kaydıyla, iş ortaklıkları her türlü iş için kurulabilecektir.

Belli bir iş için kurulan iş ortaklığında işverenin birden fazla olması, iş ortaklığının da birden fazla olmasını gerektirmez. Ancak aynı işverene karşı birden fazla iş yükleniminde bulunulduysa her iş için ayrı iş ortaklığı kurulması gerekmektedir. İş ortaklığının kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, ortaklığın kuruluş mukavelesinde gösterilen merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Mukavelede, ortaklık merkezi belirtilmemiş ise iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesi, bağlı olduğu vergi dairesi olacaktır.

Belli bir iş için kurulacak olan iş ortaklığında işin bitim tarihi, taahhüt sözleşmesinde belirlenen esaslara göre tayin olunacaktır. Ancak, işin bitimi iş ortaklığının da sona erdiğini göstermez. Bu iş dolayısıyla mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının da yerine getirilmesi (örneğin, tahakkuk eden vergilerin tamamının ödenmesi) gerekir. Vergisel ödevlerin tamamının ikmal edilmesinden sonra iş ortaklığı sona ermiş sayılır. Öte yandan, iş ortaklıklarının tasfiyesi, Borçlar Kanunundaki adi ortaklıkların dağılmasına ilişkin hükümlere göre yapılacaktır.

İş ortaklığını oluşturan gerçek ve tüzel kişiler iş ortaklığının gösterdiği faaliyet sonucu elde ettiği vergi sonrası kazancın payları oranında hissedardır. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan

kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır. Sermaye şirketlerinden farklı olarak ortakların hisselerine düşen vergi sonrası karın vergilendirilmesi için ortaklığın kar dağıtım kararı alması beklenmez. Dağıtılan bu kazancın vergilendirilmesinde bu kazancı elde eden ortakların vergisel açıdan hukuki durumları belirleyici olmaktadır.

İş ortaklığının tam mükellef gerçek kişi ortaklarının bu ortaklığın kazancından elde ettiği kar payı 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin 2'inci fıkrasının 2 numaralı bendinde menkul sermaye iradı olarak belirlenmiştir. Mezkûr kanunun 94/6-b-i maddesine göre; tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere dağıtılan 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Buna göre iş ortaklıkları tam mükellef gerçek kişi olan ortaklarına dağıttıkları kar payı ödemelerinin brüt tutarı üzerinden %15 gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Bu kar payını elde eden tam mükellef gerçek kişi kar payını elde ettiği iş ortaklığı tam mükellef kurum olduğundan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 22'inci maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanacaktır. Mezkûr maddenin 2 inci fıkrasında; "Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılır ve tevkif edilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir." hükmü mevcuttur. Madde metninden de anlaşılacağı üzere en önemli

husus kar payını dağıtan kurumun tam mükellef kurum olması gerekliliğidir, kar payını elde eden kişinin tam veya dar mükellef olması istisna uygulamasını değiştirmemektedir. Bu durumda iş ortaklığından kar payı elde eden tam mükellef gerçek kişi kar payının yarısı istisna olduğundan kalan yarısını (tam mükellef gerçek kişinin başka bir gelir unsurunu elde etmediği varsayımı altında) GVK'nın 86'ncı maddesi gereği aynı kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmıyorsa beyan etmeyecek ve tevkifat nihai vergilendirme olacak, aşmıyorsa beyan edecektir. Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden GVK'nın 121'inci maddesi ve 22'inci maddesi uyarınca daha önce tevkif edilen verginin tamamı mahsup edilecektir. Yine GVK'nın 121'inci maddesi uyarınca tevkif edilen vergi hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacaktır.

İş ortaklığından kar payı elde edenin dar mükellef gerçek kişi olması durumunda ise yukarıda da açıkladığımız üzere bu kar payı GVK'nın 75'inci maddesinin 2'inci fıkrasının 2 numaralı bendi uyarınca menkul sermaye iradı olarak tanımlanmış ve söz konusu kanunun 94/6-b-ii maddesine göre; tam mükellef kurumlar tarafından dar mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz) %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı emredilmiştir. Buna göre iş ortaklıkları dar mükellef gerçek kişi olan ortaklarına dağıttıkları kar payı ödemelerinin brüt tutarı üzerinden %15 gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Daha öncede bahsettiğimiz

üzere dar mükellef gerçek kişiler de GVK'nın 22'inci maddesinin 2'inci fıkrasında düzenlenen istisnadan yararlanabilir. Ancak mezkûr kanunun 86/2'inci maddesi hükmüne göre vergiye tabi gelirlinin yalnızca iş ortaklığından elde ettiği kar payı olduğunu varsaydığımız dar mükellef gerçek kişi yıllık beyanname vermeyecek, tevkifat nihai vergilendirme olacaktır. Dolayısıyla bahsi geçen istisna da uygulanamayacaktır.

İş ortaklığı oluşturan ortaklardan birinin kurumlar vergisi mükellefi olması zorunlu olmakla birlikte diğer ortak ya da ortakların gerçek kişi, kurum ya da şahıs şirketi olabileceğini daha önce de belirtmiştik. Bilindiği üzere şahıs şirketleri; kollektif, adi komandit şirket ve adi ortaklıklardır. GVK'nın 'Ticari Kazancın Tarifi' başlıklı 37'inci maddesinde "Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. (66'ncı madde hükmü mahfuzdur.)" hükmü mevcuttur. Bu madde hükmüne göre şahıs şirketlerinin kendisi gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte ortaklarının yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işi ile uğraşan iş ortaklığından elde ettikleri kar payları ticari kazançtır. İş ortaklığı GVK'nın 94/6-b-i maddesi hükmüne göre şahıs şirketlerine dağıttığı kar payının brüt tutarı üzerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Bu kar payını elde eden ortaklar ise ister tam mükellef gerçek kişi ister dar mükellef gerçek kişi olsun söz konusu kazancı GVK'nın 83, 84 ve 85'inci maddeleri gereğince ticari kazanç olarak yıllık beyanname ile beyan edecekler ve beyan ettikleri gelir üzerinden hesaplanan vergiden kar dağıtımı sırasında tevkif edilen vergiden kendi hisselerine düşen kısmı GVK'nın 121'inci maddesi hükmü gereği mahsup edeceklerdir. Yine GVK'nın 121'inci maddesi uyarınca tevkif edilen vergi hesaplanan

gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacaktır. Burada adi komandit şirketin komanditer ortağı açısından vergilendirme değişmektedir. Çünkü kanun koyucu GVK'nın 75/2'inci maddesinde; komanditerlerin kâr paylarını menkul sermaye iradı olarak saymıştır. Kural olarak adi komandit şirketin komanditer ortağının elde ettiği kar payı tevkif suretiyle vergilendirilmemiş menkul sermaye iradidir. Ancak yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işiyle uğraşan iş ortaklığı, ortağı olan adi komandit şirkete kar payı dağıtırken brüt tutar üzerinden GVK'nın 94/6-b-i maddesi hükmüne göre %15 oranında gelir vergisi kesintisi yapacaktır. Adi komandit şirketin kendisi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmadığından vergilendirme söz konusu şirketin ortaklarının hukuki durumuna göre yapılacaktır. Bu durumda komanditer ortak elde ettiği kar payını (komanditer ortağın başka bir gelir unsuru elde etmediği var sayımı altında) GVK'nın 86'ıncı maddesi gereği aynı kanunun 103'üncü maddesinde yazılı tarifelinin ikinci gelir diliminde yer alan tutar ile karşılaştıracak aşmıyorsa beyan etmeyecek ve tevkifat nihai vergilendirme olacak, aşmıyorsa beyan edecek ve beyan ettiği gelir üzerinden hesaplanan vergiden, kar dağıtım sırasında tevkif edilen vergiden kendi hissesine düşen kısmı GVK'nın 121'inci maddesi hükmü gereği mahsup edecektir. Yine GVK'nın 121'inci maddesi uyarınca tevkif edilen vergi hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, komanditer ortağın GVK'nın 22/2'inci maddesinde düzenlenen

istisnadan yararlanamayacağıdır. Daha öncede bahsettiğimiz üzere söz konusu istisnadan yararlanabilmek için; kar payı dağıtanın tam mükellef kurum olması gerekir. Oysaki adi komandit şirketler ne gelir ne de kurumlar vergisi uygulamasında mükellef olarak kabul edilmiştir.

İş ortaklığının dağıttığı kar payını elde eden kurumlar vergisi mükellefi (tam mükellef kurum ya da 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurum) olması halinde elde edilen bu kazanç iştirak hissesi kazancı olacaktır. Söz konusu kanuna göre kar payını elde edenin tam mükellef kurum ya da 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurum olması halinde bu kar payı üzerinden dağıtan tarafından tevkifat yapılmayacak hatta bu kar payı 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesine göre kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Mezkûr kanunun ilgili maddesinde; kurumların tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançların (Fonların katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) kurumlar vergisinden istisna olduğu düzenlenmiştir. 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde; iştirak hisseleri deyiminin menkul değerler portföyüne dâhil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmekte olduğu açıklanmış olup iş ortaklıklarına ait ortaklık payları iştirak hissesi olarak sayılmıştır. İstisnaya konu kazancı elde eden ana kurumda bu kazanç kurumlar vergisine tabi kılındığından kanun koyucu bu istisna düzenlemesi ile mükerrer vergilendirmeyi önlemeyi amaçlamıştır. Bu istisna ile kazancın kar dağıtım yoluyla aktarıldığı diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasınının

önüne geçilmiştir. Kar payını elde edenin vergilendirme karşısındaki hukuki durumunun yukarıda anlattıklarımızın dışında olması halinde GVK'nın 94'üncü, KVK'nın 15 ve 30'uncu maddelerindeki hükümler dikkate alınarak dağıtılan kar payları üzerinden kesinti yapıp yapılmayacağına karar verilecektir.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere; iş 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.

3.3- Konsorsiyum:

Konsorsiyum şeklinde kurulan ortaklıkların mevzuatımızdaki yeri henüz yeterince belirlenmemiştir. Vergi kanunlarımızda herhangi bir tanımlama olmamakla birlikte konsorsiyumlar Kamu İhale Kanunu'nun 'Ortak Girişimler' başlıklı 14. maddesinde açıklanmıştır. İlgili maddede; "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 gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum

yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak 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." hükmü mevcuttur.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklandığı üzere bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde;

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklediği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,

- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,

- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı, hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmede de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

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 temini 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 her alt aşama ayrı ayrı değerlendirilerek birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işi olup olmadığı tespit edilecek ve birden

fazla yıla sirayet eden kısım için vergi kesintisi yapılacaktır.

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.

Yukarıda belirtilen genel unsurlar dikkate alındığında, her ortağın işin belli bir bölümünün yapımını yüklediği konsorsiyumlar iş ortaklığı tanımı dışında kalmaktadır. Bu tür ortaklıklarda (konsorsiyum) her bir ortağın yapacağı işin yüklenim sözleşmesinde açıkça belirtilmesi zorunludur. Ancak, yüklenim sözleşmesinde belirtilmemekle beraber, ortakların kendi aralarında yapacakları sözleşme ile her bir ortağın yükleneceği işin belirlenmesi ve işveren idarece de bu sözleşmenin kabulü halinde, bu tür ortaklıklar da "konsorsiyum" olarak kabul edilecektir.

Konsorsiyumun kendisi ne gelir vergisi ne de kurumlar vergisi mükellefidir. Bu tip ortaklıklar belli bir işin sonuçlandırılarak ortak kar ve zararının bölüşümü için kurulmadığından her ortağın kendi yüklediği işten elde ettiği kazanç süregelen mükellefiyet şekline göre vergilendirilir. Ortaklar tam mükellef gerçek kişi ya da kurum ise işin yüklediği kısmını kendi defterlerinde takip edecek, bu işlemlerle ilgili kendi faturasını düzenleyecek, bu işin sonucundaki kar veya zararını diğer faaliyetlerinin sonucuna ekleyerek beyan edecektir. Ortaklar eğer dar mükellef gerçek kişi ya da kurum ise Türk Vergi Kanunlarında yer alan dar mükellef gerçek kişi ve kurumların Türkiye'de

gelir elde etme esaslarına ve varsa uluslar arası vergi anlaşması hükümlerine göre Türkiye’de vergiye tabi olup olmadıkları belirlenecek tabi iseler ilgili vergi kanunları hükümlerine göre vergilendirileceklerdir. Konsorsiyumların tek bir vergi kimlik numarası alması, konsorsiyumun yüklenildiği iş için ortak defter tutması, belge bastırması, konsorsiyum adına kurumlar vergisi beyanamesi vermesi mümkün değildir.

4- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞİNDE VERGİ TEVKİFATI

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin özel bir vergileme prosedürüne tabi olduğunu ve kazan- cın işin bitiminde tespit edilerek ilgili yılın geliri olarak beyan edildiğini çalışmamızın yukarıdaki bölümlerinde açıklamıştık. Söz konusu işlerde vergilemenin iş bitimine ertelenmesi nedeniyle kanun koyucu hem vergi tahsilâtındaki gecikme- nin önüne geçmek hem de yüklenicinin ödeme- deki mali yükünü azaltmak amacıyla yapılan istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılmasını öngörmüştür. Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi, ku- rum ve kuruluşlar aynı fıkranın üçüncü bendinde düzenlendiği üzere mezkur Kanun’un 42’inci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) nakden veya hesaben (avans olarak ödenenler dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden % 3 (2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. Yürürlük: 1.1.2007) oranında tev- kifat yapmak zorundadırlar. Yine 5520 sayılı Ku- rumlar Vergisi Kanununda da paralel düzenle- meler mevcuttur. Bahsi geçen kanunun 15’inci maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi, kurum ve kuruluşların aynı fıkranın ‘a’ bendinde düzen-

lendiği üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak nakden veya hesaben (avans olarak ödenenler dahil) yaptıkları hak ediş öde- meleri üzerinden %3 oranında (2006/11447 sa- yılı Kararın 1’inci maddesiyle 01.01.2007 tari- hinden geçerli olmak üzere) vergi tevkifatı yap- maları gerekmektedir. Mezkur kanunun 30’uncu maddesine göre; Gelir Vergisi Kanununda belirti- len esaslara göre birden fazla takvim yılına yay- gın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükel- lef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden, avanslar da dahil ol- mak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya ta- hakkuk ettirenler tarafından % 3 oranında ku- rumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. İlgili madde hükümlerine göre; vergi kesintisi yalnızca nakden değil hesaben yapılan ödemeler içinde geçerlidir. GVK’nın 96, KVK’nın 15’inci maddesinin 6’ıncı ve KVK’nın 30’uncu maddesi- nin 10’uncu fıkrasında; hesaben ödeme kavramı- nın, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği açıklanmıştır. Başka bir ifadeyle yüklenilen işle ilgili borç kaydı- nın oluşması gereken zamanda hesaben ödeme gerçekleşmiş olur. Bu yaklaşımla, yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde tarafların alacak ve borç kayıtlarının yapılmasına hak kazanılan dö- nemde tevkifat zorunluluğu doğacaktır³. Söz ko- nusu işlerde yükleniciler hak ediş raporlarının ida- rece onaylanması ile istihkak almaya hak kazan- maktaki, diğer ifadeyle bu raporlar işvereni (kesinti- ye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri) yükleniciye

³ KAYNAK, Harun, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Tevkifat Dönemi ve Matrahı Yönünden Özellik Arz Eden Durumlar”, Vergi Dünyası, Sayı 339, s. 67

(hak sahiplerine) karşı borçlu durumda gösteren işlemi ifade etmektedir. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen Mart/2008 tarihli muktezanın ilgili bölümünde de; "Hak ediş raporları, istihkakları ödeyenleri işi üstlenen firmaya karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğundan, hak ediş raporlarının ita amirince onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmektedir." şeklinde görüş bildirilmiştir. Uygulamada da yükleniciler, idare hak ediş raporlarını onayladıktan sonra fatura kesmektedirler.

Sözleşmesine göre yıllara sari olmayan, aynı takvim yılında başlayıp biten inşaat ve onarım işlerinden vergi tevkifatı yapılmaz. Ancak sözleşmesine göre birden fazla takvim yılına sari olmadığı halde sonradan süre uzatımı, geçici kabulün uzaması ve benzeri nedenlerle ertesi yıla uzayan işlerde vergi kesintisinin yapıp yapılmayacağı, yapılacaksa ne zaman yapılacağı konusunda uygulamada problemler bulunmaktadır. İnşaat ve onarma işi fiilen yıllara yaygın hale gelebileceği gibi yeni sözleşme yaparak ya da var olan sözleşmede değişiklik yapılarak da birden fazla takvim yılına sirayet eder hale gelebilir. Bu durumda yeni sözleşmenin yapıldığı veya sözleşmede değişikliğin gerçekleştirildiği ya da işin fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hak ediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı bu konuyla ilgili verdiği 11.02.2009 tarih ve 3003 sayılı özelge ile; " İlgili dilekçenizde, .. Müdürlüğü ile .. İnş.Taah. Tic. Ltd. Şti. Ortak Girişimi arasında imzalanan ...05.2008 tarihli sözleşmeyle "...genelindeki cadde ve sokakların asfaltlama yapım işini üstlendiğiniz, işin süresinin 210 gün olduğu ve ...12.2008 tarihinde bitirilmesinin öngörüldüğü,...12.2008 tarihine kadar toplam 6.467.182,67.TL. tutarında 3 adet ara hak ediş ödemesi yapıldığı, işin mücbir sebepler nedeniyle

belirlenen sürede bitirilemeyeceğinin anlaşılması üzerine .12.2008 tarih ve.. sayılı yazı ile 30 gün süre uzatımının uygun görülerek, işin fiili bitim tarihinin 21.01.2009 olarak belirlendiği, ..Belediyesi'nin 4.hak ediş ödemesini yaparken işle ilgili yapılan tüm ödemeleri dikkate alarak toplam ödemenin tamamı üzerinden tevkifat yaptığını belirterek, yapılan uygulama hakkında görüşümüz sorulmaktadır. Bu hüküm ve açıklamalara göre, ../05/2008 tarihinde ... Belediye ile aranızda düzenlenmiş olduğunuz "...Genelindeki Cadde ve Sokakların Asfalt Yapımı İşine Ait Sözleşmesi" uyarınca ../12/2008 tarihinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin belirlenen sürede bitirilemeyecek olmasının anlaşılması üzerine, bitim tarihinin .. Belediyesi'nin ...12.2008 tarih ve ..sayılı yazısına istinaden 21.01.2009 tarihine uzatılarak 2009 yılına sarkması ile iş, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işi niteliği kazanmıştır. Bu itibarla, aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanmış bulunan, ancak işin 2008 yılı içinde bitirilememesi nedeniyle süre uzatımı onaylanarak bitim tarihi 2009 yılına sarkan "... Genelindeki Cadde ve Sokakların Asfalt Yapımı İşini" için süre uzatımının kesinleştiği tarihten sonra şirketinize yapılan hak ediş ödemesi üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması gerekmekte olup süre uzatımının kesinleştiği tarihten önceki tarihlerde yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15.maddesine göre tevkifat yapılmayacaktır." görüşünü bildirmiştir. Yine T.C. İstanbul Valiliği Defterdarlık Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü 14.03.2005 tarih ve 4098 sayılı muktezasında özet olarak; ".....Bu hükümlere göre firmanız tarafından 2004 yılı içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanmış bulunan ancak işin bitirilememesi sebebiyle 2005 yılına sarkan fabrika ilave inşaat, çatı ve cephe

kaplama işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'inci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olup, vergilemenin de yukarıda yer alan açıklamalara göre yapılacağı tabiidir. Ancak aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanmış bulunan ve işin süresinde bitirilememesi nedeniyle bir sonraki takvim yılına sirayet eden söz konusu taahhüt işi için süre uzatımının kesinleştiği tarihten önce onaylanmak suretiyle tevkifat yapılmaksızın ödenmiş bulunan istihkaklar nedeniyle ayrıca tevkifat yapılmasına da gerek bulunmamaktadır. Ayrıca, süre uzatımının kesinleşmesinden sonra yapılacak istihkak ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderlerin ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınması gerektiği düzenlenmiştir. Ancak geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra yapılacak istihkak ödemeleri üzerinden kesinti yapıp yapılmayacağına dair kanunda bir belirleme yoktur. Yukarıda açıklandığı üzere; geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde işin bitim tarihi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Bu tarih itibarıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sona erdiğinden artık özel vergileme rejimi uygulanmayacak ve gerek GVK'nın 94 üncü maddesi gerekse KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddeleri uyarınca kesinti yapılmayacaktır. Bununla ilgili olarak 29.04.2008 tarih ve 8586 sayılı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen özelgenin ilgili kısmı aşağıda olduğu gibidir;

"Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun yukarıda değinilen 44'üncü maddesinde 5035 sayılı kanunla 01/01/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikle geçici kabul tutanağına tabi işlerde işin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. Kanun değişikliğinin gerekçesinde;

'Maddenin (4) numaralı fıkrasının (b) bendi ile Gelir Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerle, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi ile ilgili belirsizlik giderilmiştir. Halen yürürlükte bulunan madde hükmü çerçevesinde inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tâbi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih bu belgenin düzenlenme tarihi olarak işin bitiminin tespitinde esas alınmaktadır.

Geçici kabul tutanaklarında, onay tarihinden farklı olarak bir düzenlenme tarihinin de belirtiliyor olması, işin bitim tarihi olarak tutanak üzerinde belirtilen düzenlenme tarihinin mi yoksa tutanağın onay tarihinin mi işin bitim tarihi olacağı konusunda tartışmaları gündeme getirmekte ve ihtilaflara neden olmaktadır.

Geçici ve kati kabul usulüne tâbi olan yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihinde referans alınan geçici kabul tutanağı hukuki bir belge niteliğinde olup, bu niteliği kazanabilmesi, kendi hukuki düzenlemesi çerçevesinde hukuki prosedürünü tamamlamasına bağlıdır. İlgili idarece onaylanmadıkça geçici kabul tutanağı düzenlenmiş sayılmamakta, hukuki değeri olmayan ve geçici kabul tutanağı olarak kabul edilemeyecek bir belge niteliğinde olmaktadır.

Bu bağlamda işin bitim tarihinin (tutanağın düzenlenme tarihinin) tutanağın idarece onaylandığı tarih olması gerekir. Kaldı ki, düzenlenen

bir geçici kabul tutanağının idarece onaylanmadığı ve yeniden geçici kabul tutanağı düzenlendiği bir durumda, onaylanmayan belgeye dayanarak işin bittiğinin kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Nitekim madde hükmünde yer alan ifadenin maddeye eklenmesine yönelik, değişikliği yapan 2361 sayılı Kanunun madde gerekçesinde de 'Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve kati kabul usulüne tâbi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir.' denilmektedir.

Sorunun tamamen giderilmesine yönelik olarak geçici kabul tutanağının düzenlediği tarih olarak onay tarihinin esas alınacağı konusunda madde metni daha açık şekilde düzenlenmektedir.' açıklamaları yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın kurumunuzca onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve kurumunuz tarafından bu tarihe kadar gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yüklenicilere yapılacak hak ediş ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, işin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının kurumunuzca onaylandığı tarihten, işin kesin kabulünü sağlamak için kesin (kati) kabul tarihine kadar yapılan işler karşılığında kurumunuz tarafından yüklenicilere yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır."

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hak ediş ödemelerinin döviz ya da dövize endeksli olarak yapılması uygulamada oldukça sık karşılaşılan bir durumdur. Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere hesaben ödemenin (hak ediş raporlarının ita amirlerince onaylandığı tarih)

yapıldığı tarihte yüklenicinin mükellefiyet türüne göre GVK'nın 94'üncü, KVK'nın 15 veya 30'uncu maddeleri uyarınca istihkak sahiplerinin gelir ya da kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapılması zorunludur. Tevkifat matrahı; döviz cinsinden belirlenen hak ediş bedellerinin, hesaben veya nakden ödeme tarihlerinden hangisi önce ise o tarihte geçerli olan döviz alış kuruyla çarpılmasıyla tespit edileceğinden hesaben ödeme tarihi ile nakden ödeme tarihinin aynı tarih olması durumunda herhangi bir sorun söz konusu olmayacaktır. Ancak nakden ödemenin hesaben ödeme tarihinden sonra olması ve hesaben ödeme tarihindeki kur ile nakden ödeme tarihindeki kurun birbirinden farklı olması durumunda yüklenici lehine ya da aleyhine kur farkı doğacaktır. Nakden ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru, hak edişin onay tarihi diğer ifadeyle hesaben ödemenin yapıldığı tarihte geçerli olan döviz alış kurundan yüksekse ise bu kur artışından kaynaklanan fazla ödemedeki tevkifat yapıp yapılmayacağı ya da tersi durumda fazladan kesilen stopajın iade edilip edilmeyeceği mükellefler açısından sorun oluşturmaktadır. Bu konuyla ilgili iki ayrı görüş mevcut olup birinci görüşe göre bu durumda ortaya çıkan kur farkı geliri yıllara sari inşaat ve onarım işinden ayrı olup burada bağımsız bir vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi için yapılan tevkifat düzenlenmesinin kur farkı artışları için uygulanmaması gerekir. Kur farkı nedeniyle elde edilen gelir yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitimi beklenmeden elde edildiği yılın beyannamesi ile beyan edilecektir. Bizim de katıldığımız ikinci görüşe göre ise; hak ediş ödemelerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak tespit edildiği durumlarda yüklenicinin lehine oluşan kur farkları yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olduğundan istihkak

tutarına eklenmesi ve ödenen kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir. Bu konuyla ilgili Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen Mart/2008 tarihli muktezanın tamamı konunun önemi nedeniyle aşağıya olduğu gibi alınmıştır:

“Başkanlığımıza yansıyan olaylardan, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemelerinin döviz cinsinden olması halinde tevkifat matrahının belirlenmesi ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek görülmüştür.

21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Vergi kesintisi” başlıklı 15’inci maddesinin 1 numaralı fıkrasında; aynı fıkra da belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkra da bentler halinde sayılan nakden ya da hesaben ödemeleri üzerinden avanslar da dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin kurumlar vergilerine mahsuben vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmış olup, anılan fıkranın (a) bendinde; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden % 3 oranında (2006/11447 sayılı Kararın 1’inci maddesiyle 01.01.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, hak ediş raporları, istihkakları ödeyenleri işi üstlenen firmaya karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğundan, hak ediş raporlarının ita amirince onaylandığı tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiği kabul edilmektedir.

Bu itibarla, tevkifatın; hak ediş bedellerinin hesaben ödendiği tarih itibarıyla yapılması ge-

rekmektedir. Ayrıca, hak ediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde tevkifatın matrahı, hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan TL karşılığı tutarı olacaktır.

Diğer taraftan, döviz üzerinden düzenlenen hak edişlerde, hak edişin onay tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve ödenen kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekir. Ancak, hesaben ödeme gerçekleşikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi mümkün olmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve yıllara sari inşaat işleri nedeniyle döviz cinsinden yapılan hak ediş ödemelerine ait tevkifat matrahının belirlenmesinde, hesaben ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kurunun dikkate alınması şeklinde uygulamaya yön verilmesini arz ederim.”

Bahsi geçen muktezada; hesaben ödeme gerçekleşikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesinin veya iadesinin mümkün olmadığı da açıklanmıştır. Bu konuda kurun düşmesi nedeniyle daha önce yapılan tevkifatın nakdi ödeme sırasında düzeltilip mükellefe iade edilmesi gerektiğine ilişkin görüş de bulunmakla birlikte bu görüşe katılmamaktayız. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ‘Vergiyi Doğuran Olay’ başlıklı

19'uncu maddesinde; "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." hükmü mevcuttur. GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddelerine göre yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde istihkak bedelleri üzerinden yapılacak vergi kesintisi için vergiyi doğuran olay hesaben ödeme ya da nakden ödemenin gerçekleşmesidir. Hak ediş ödemelerinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak tespit edildiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hesaben ödeme tarihi ile nakden ödeme tarihi farklı ve hesaben ödeme tarihi nakden ödeme tarihinden önce ise tevkifatın bağlı olduğu vergiyi doğuran olay hesaben ödemenin yapıldığı tarihte gerçekleşecektir ve işveren hesaben yaptığı hak ediş ödemesi üzerinden tevkifat yapacaktır. Nakden ödeme tarihinde kurun düşmüş olması daha önce gerçekleşmiş olan vergiyi doğuran olayı hiçbir şekilde değiştirmez. Ayrıca düzeltmeye ilişkin hükümler 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126'ıncı maddeleri arasında düzenlenmiş olup ilgili maddeler incelendiğinde mezkûr kanunun böyle bir düzeltmeye cevaz vermediği anlaşılabacaktır. Bu açıklamalar ışığında; hak ediş bedelinin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak tespit edildiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde hesaben ödeme yapılan tarihteki döviz alış kurunun nakden ödeme tarihindeki döviz alış kurundan yüksek olması nedeniyle hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı, işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi ile ilgili herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin çoğu zaman uzun yıllar sürmesi ve hesaben ödeme sırasında tevkif edilen verginin

mahsubu için işin bitim tarihinde verilecek beyannamenin beklenmesi mükellefin bu vergi yükünü işin biteceği hesap dönemine kadar taşımasına neden olmaktadır ancak yukarıda açıkladığımız nedenlerle şu an mevcut olan vergi kanunları böyle bir iade veya düzeltme işlemine izin vermemektedir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işini üstlenen yüklenicinin bu işi alt yüklenicilere yaptırmaması durumunda her bir alt yüklenicinin işi bağımsız olarak düşünülecek ve birden fazla takvim yılına sirayet ediyorsa bu işlerle ilgili alt yüklenicilere ödenen istihkak bedelleri üzerinden de alt yüklenicinin mükellefiyet türü ve hukuki durumuna göre GVK 94'üncü, KVK 15'inci veya 30'uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde gelir vergisi tevkifatının matrahı, bu işleri yapanlara ödenen hak ediş bedelleridir. GVK'nın 94'üncü ve KVK'nın 15'inci maddesine göre hak ediş bedelleri üzerinden yapılan kesintiler istihkak sahiplerinin kurumlar veya gelir vergisine mahsuben yapılır. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Vergi Tevkifatının Mahsubu' başlıklı 121'inci maddesinde; "Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir." hükmü mevcuttur. Yıllara sari inşaat ve onarım işinden elde edilen kazanç ancak işin bitim tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi beyannamesine dahil edileceğinden bu işlerle ilgili önceden yapılan vergi tevkifatı da ancak bu döneme ait beyannameler üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisine mahsup edilebilir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi devam ettiği sürece mükellef diğer işleri nedeniyle yıllık gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamesi verse de ilgili beyannamelere

yıllara sari inşaat ve onarım işinin kazancını intikal ettirmedeğinden bu işlerle ilgili yapılan kesin-tileri bahsi geçen beyannameler üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edemez. Yine yazımızın 'Geçici Vergi' bölümünde açıklanacağı üzere 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'inci maddesine göre münhasıran yıllara sari inşaat ve onarım işi ile uğraşan mükellefler geçici vergi beyannamesi vermemektedirler. Ancak mükellef bu faaliyetinin yanında ticari veya mesleki faaliyette de bulunuyorsa bu faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar için geçici vergi beyannamesi verecektir. Fakat verdiği bu geçici vergi beyannamelerine yıllara sari inşaat ve onarım işinin kazancını intikal ettirmedeğinden yıllara sari inşaat ve onarım işi kazançlarından tevkif suretiyle ödenen vergileri bu beyannameler üzerinden hesaplanan geçici vergiye mahsup edemez.

5- GEÇİCİ VERGİ

Geçici vergi uygulaması 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'inci maddesinde düzenlenmiş olup mezkûr maddenin birinci fıkrasında; "Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında dönem sonu mal mevcutları, kayıtlar üzerinden

tespit edilebilir." hükmü mevcuttur. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 'Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı' başlıklı 32'inci maddesinde; "Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tâbi kurumlarda ticarî ve zirafî kazançlarla sınırlı olarak) cârî vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cârî dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir." hükmü mevcut olup buna göre kurumlar vergisi mükellefleri de gelir vergisinin mükerrer 120'inci maddesinde yazılı esaslara göre geçici vergi uygulamasına tabi olacaklardır. 217 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin '1.2. Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar' bölümünde; yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükelleflerin bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyecekleri, ancak söz konusu mükelleflerin yıllara sari inşaat ve onarma işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorunda oldukları açıklanmıştır.

Yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, geçici ve kesin kabule tabi yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra kesin kabulün gerçekleştiği tarihe kadar alınan hak edişlerin ilgili döneme ilişkin geçici vergi beyannameleri ile beyan edilmesi gerekmektedir. GVK'nın 44'üncü maddesinde; "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 mevcuttur. Dolayısıyla anılan hasılatların yıllara sari inşaat işi ile ilgisi kesilmektedir. Kaldı ki, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra kesin kabulü sağlamak

için yapılan işler karşılığında tahsil edilen istihkak bedelleri ilgili yıl kazancı olarak beyan edileceğinden, bu bedeller üzerinden gelir vergisi tevkifatı da yapılmamaktadır.⁴ Bu nedenle geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten sonra alınan istihkak bedellerinin ilgili dönemlere ait geçici vergi beyannamelerine intikal ettirilmesi gerekir. Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22/11/2005 tarih ve B.07.1.GİB..4.01.16.01/3002-612 sayılı özelgesinin ilgili bölümü şu şekildedir: "Buna göre, yüklenilen işin bitirildiğinin tespit edilerek kabul tutanağı yapılması halinde tutanakta belirtilen tarih işin bitim tarihi olacağından ve yıllara sari inşaat onarım işi de bitirilmiş olduğundan 3. dönem geçici vergi beyannamesinin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Öte yandan kabul tutanağı yapılmaması halinde iş bitmiş sayılmayacağından geçici vergi beyannamesinin de verilmesi gerekmemektedir."

6- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞİNİN DEVAMI SIRASINDA ELDE EDİLEN FAİZ ve KUR FARKLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşanlar günümüzün ekonomik koşulları gereğince hak ediş ödemelerinden elde ettikleri paraları bankalarda mevduat yaparak, hazine bonusu ve ya devlet tahviline yatırarak değerlendirmektedirler. Yine son yıllarda kamu kurum ve kuruluşlarının alt yapı ihaleleri kısmen ya de tamamen yabancı para cinsinden yapılmakta ve bu işlerle ilgili hak ediş ödemeleri de yabancı para cinsinden yapılmaktadır. Bütün bunların sonucunda da

yükleniciler lehine faiz ve kur farkı gelirleri doğmaktadır. Ancak bu gelirlerin beyan edileceği zaman konusunda uygulamada iki ayrı görüş mevcuttur.

Birinci görüşe göre; bahsi geçen gelirler hak edişin bir unsuru, türevidir ve yıllara sari inşaat işinin bitim tarihi itibarıyla beyan edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir. Danıştay'da verdiği çeşitli kararlarında bu görüşü desteklemiştir. Bu konuya ilişkin Danıştay 4. Dairesinin 08/06/1994 tarih ve E.1994/581, K.1994/3495 sayılı kararının özeti aşağıda yer almaktadır.

"Davacı vekili, müvekkili şirketin avans ve hak ediş bedellerini, İstanbul Büyükşehir Belediyesi ile aralarında yapılan sözleşme gereği döviz olarak (İsviçre Frangı) elde ettiğini, döviz olarak bankalarda tutulmasından doğan kur farkları ve faizin, yıllara yaygın inşaat işinin finansmanı sırasında, kendiliğinden fer'i bir hasılat olarak doğduğunu, alınan hak edişlerin döviz olarak bankalarda tutulma nedeninin işin sağlıklı bir şekilde finanse edilerek taahhüdün yerine getirilmesi ve enflasyon nedeniyle para değerinde olabilecek aşınmaları önlemek olduğunu, hak ediş ve avanslar döviz üzerinden Türk Lirası olarak alınsaydı ve enflasyona göre fiyat farkı alınsaydı bu farkların inşaat işinin sonunda vergilendirileceğini, aynı işlev ve fonksiyona hizmet eden iki hasılattan fiyat farkını geçici kabul ile birlikte işin bitiminde, kur farkını ise hemen vergilemenin, vergi hukuku ve eşitlik ilkesi ile bağdaşmayacağını ileri sürerek mahkeme kararının bozulmasını istemektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesinde, vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki

⁴ SÖNMEZ, Erdal, "Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı 160, s. 142

durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. Her vergi kanununda o verginin doğumu için gerekli olan olaylar ve hukuki durumlar tarif ve tespit edilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." denilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinde vergi alacağı, inşaat işinin bittiği yılda doğar. Olayda yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olarak döviz cinsinden elde edilen hak edişleri bankalarda durması sonucu TL değer değişikliğinden lehe oluşan kur farklarının, inşaat işi dışında ayrı bir ticari organizasyon sonucu elde edilmemiş olması karşısında, hak edişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bunun sonucu olarak da hak edişler hangi hesaba kaydedildi ise kur farklarının da o hesapla ilişkilendirilmesi başka bir anlatımla inşaat işinin sonunda elde edilen vergiye tabi kazancın belirlenmesinde hak edişlerle birlikte göz önünde tutulmasının kabulü gerekir. Yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle alınan istihkaklardan sarf edilmeyerek bankada mevduat olarak tutulan meblağ karşılığı elde edilen faiz geliri, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde sayılmayacağından, inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibarıyla vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmesi yerinde görülmemiştir. Söz konusu kur farkı ve faizler işin bitiminde kar ve zararı etkileyeceğinden, inşaat işlerine ait gelirin bir unsuru olarak, inşaat hesabıyla ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 inci maddesi gereğidir."

İkinci görüşe göre ise bahsi geçen gelirler yıllara sari inşaat ve onarım işinden elde edilen istihkak ödemelerinden bağımsızdır ve işin bitimi beklenmeden elde edildiği dönemde beyan edilip vergilendirilmelidir. "Yıllara yaygın inşaat işlerinin istihkakları tahsil edilip firmanın kasasına ya da bankasına girdikten sonra artık o paranın senelere yaygın inşaat işiyle bir ilgisi kalmaz. İlgili firma artık bu parayı özgür iradesiyle kendi ekonomik tercih ve ihtiyaçlarına göre istediği şekilde kullanır, değerlendirir. Senelere yaygın inşaat işlerinde vergilendirilmesi işin bittiği tarihe ertelenen iş hâsılatı doğrudan inşaat işinin bedeli olan istihkaklardır. Bu şekilde tahsil edilen inşaat hâsılatının yeniden şu ya da bu biçimde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler artık yıllara yaygın inşaat işinin hâsılatı olmayıp, bu tür gelirler artık hâsılatın hâsılatıdır."⁵ Vergi idaresi de bu görüşü desteklemekte olup bu konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.11.2007 tarih ve 22711 sayılı mukteza idarenin görüşünü yansıttığı için aşağıya olduğu gibi alınmıştır.

"İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerinizin kurumlar vergisi beyannameleri ekinde vermiş oldukları tevkifat listelerinin incelenmesinde söz konusu mükelleflerin bankalardan elde ettikleri mevduat faizleri ile repo gelirlerinden kesilen vergileri de tevkifat listelerine dâhil ettikleri, konu ile ilgili yapılan araştırmada mükelleflerinizin hak ediş bedellerini bankalarda değerlendirmeleri sonucu söz konusu faiz ve repo gelirlerini elde etmeleri nedeniyle anılan faiz ve repo gelirlerini yıllara yaygın inşaat ve onarım

⁵ KORKMAZ, Hasan Fehmi, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi", Vergi Dünyası, Sayı 166, s. 45

işinin bitirildiği dönem beyannamesine dahil ettiklerinin anlaşıldığı belirtilerek, söz konusu faiz ve repo gelirlerinin yıllara sari inşaat işinin bir unsuru olarak değerlendirilerek inşaat işinin bitiminde beyan edilip edilmeyeceği ile yıllara sari inşaat işinin unsuru sayılmaması durumunda dönem geliri kabul edilerek beyan edilmesi halinde mükelleflerin bu gelirlerinden yapılan vergi kesintilerinin mahsup edilip edilmeyeceği konusunda görüşümüz sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinden kar veya zarar işin 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 veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılının takip eden yılın Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar." hükmü yer almıştır.

Öte yandan, aynı Kanunun 44. maddesinde, "İnşaat ve onarma 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." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinde, "Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

...

7. Mevduat faizleri (Bankalara, bankerlere, taarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekil ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.);

...

12. Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve özel finans kurumlarınca kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları.

...

14. Bu maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yer alan menkul kıymetleri geri alım ve satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler.

...

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde nazara alınır." hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67. maddesinde; bankalar ve aracı kurumlar takvim yılının üçer aylık dönemleri itibarıyla;

a) Alım satımına aracılık ettikleri menkul kıymetler ile diğer sermaye piyasası araçlarının alışı ve satış bedelleri arasındaki fark,

b) Alımına aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının itfası halinde alış bedeli ile itfa bedeli arasındaki fark,

c) Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının tahsiline aracılık ettikleri dönemsel

getirileri (herhangi bir menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası aracına bağlı olmayan),

d) Aracılık ettikleri menkul kıymet veya diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler Üzerinden % 15 oranında vergi tevkifatı yaparlar.(5527 sayılı Kanununun 1/a maddesiyle eklenen cümle. Yürürlük; 07.07.2006) Dar mükellef gerçek kişi ve kurumlar için bu oran %0 olarak uygulanır.

...

4) Bankalar arası mevduat ile aracı kurumların borsa para piyasasında değerlendirdikleri kendilerine ait paralarına yürütülen faizler hariç olmak üzere, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yazılı menkul sermaye iratlarından ödemeyi yapanlarca % 15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında yapılan tevkifat tutarları 98 inci ve 119 uncu maddelerde belirtilen sürelerde beyan edilir ve ödenir. Bu iratlar üzerinden 94 üncü maddede veya Kurumlar Vergisi Kanununun 24 üncü maddesi kapsamında ayrıca tevkifat yapılmaz.

5) Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ve emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz..." hükmüne yer verilerek, Geçici 67 nci maddenin (4) numaralı fıkrasında yer alan faiz ve repo gelirleri üzerinden, 01/01/2006 tarihinden itibaren ödemeyi yapanlarca %15 oranında vergi tevkifatı yapılması gerektiğine hükmedilmiştir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi

Kanunu'nun 34.maddesinde, kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsup edilmesine ilişkin hükümlere yer verilmiş ve konuya ilişkin olarak yayımlanan 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde uygulamaya ilişkin gerekli açıklamalar yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde hükme bağlanan yıllara sari inşaat ve onarım işinden elde edilen istihkakların bankalarda değerlendirilmesi sonucu elde edilen menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi açısından söz konusu gelirlerin kaynağının inşaat ve onarma işinden elde edilen istihkaklar olması nedeniyle faiz ve repo gelirlerini inşaat ve onarım işi kazancının bir parçası kabul ederek söz konusu menkul sermaye iratlarının elde edildiği döneme bakılmaksızın inşaat işinin bitiminde beyan edilmesi menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi esasına aykırılık oluşturmaktadır.

Bu nedenle, yıllara sari inşaat ve onarım işinden elde edilen istihkakların bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen menkul sermaye iratlarının (faiz-repo) inşaat işi dışında elde edilmiş olduğunun kabul edilerek söz konusu gelirlerin yıllara sari inşaat işinin bitimi beklenilmeksizin dönem sonlarında "tahakkuk yoluyla" muhasebe hesapları açısından gelir yazılarak muhasebeleştirilmesi ve beyannameye dahil edilmesi gerekmekte olup, dönem içinde elde edilen menkul sermaye iratlarından yapılan vergi kesintilerinin de beyanname üzerinde mahsup edilmesi mümkündür."

Tarafımızca da yüklenici firmaların elde ettiği faiz gelirleri açısından ikinci görüş desteklenmekte olup bunların elde edildiği yılın geliri olarak vergilendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Hak ediş ödemelerinin yabancı para cinsinden

yapılması nedeniyle ortaya çıkan kur farkı gelirleri ise yüklenicinin hiçbir dahili olmadan hak edişin bir türevi, bir unsuru olarak ortaya çıktığından bu gelirlerin yıllara sari inşaat işinin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesinin daha doğru olacağı görüşüdeyiz.

7- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞİNDE ORTAK GENEL GİDERLERİN ve AMORTİSMANLARIN DAĞILIMI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 'Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtılması' başlıklı 43'üncü maddesinde birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin bir arada yapılması veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılma esasları hüküm altına alınmıştır. İlgili madde hükmüne göre müşterek genel giderler;

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 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 düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılmalıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 'İndirilecek Giderler' başlıklı 40/1'inci maddesinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilebileceği hüküm altına alınmış ancak ne

mezkûr kanunda ne de diğer vergi kanunlarında 'genel gider' kavramı tanımlanmıştır. Uygulamada aşağıdaki şartları taşıyan giderler genel gider olarak nitelendirilmektedir.

- Kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağı bulunması,
- Giderlerin kazancın elde edilmesine yönelik olması,
- Harcamanın ilgili olduğu gelir doğuran olayın vergiye tabi olması,
- Yapılan gider karşılığında maddi veya maddi olmayan herhangi bir kıymet iktisap edilmiş olması,
- Giderin maliyet unsuru olmaması,
- GVK 41 veya KVK 11'inci maddelerinde sayılan indirim kabul edilmeyen gider vasfı taşıması.

Bu niteliklere haiz giderler genel gider olarak doğrudan dönem hâsılatından indirilebilirler. Bununla birlikte müşterek genel gider kavramı da ne yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin düzenlendiği gelir vergisi kanununda ne de diğer vergi kanunlarında açıklanmıştır. 'Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin aynı anda birden fazla inşaat işini yapmaları ya da yıllara yaygın inşaat işleri ile birlikte başka işleri de bir arada yapmaları durumunda işletme faaliyetlerini sürdürmek üzere katlandıkları genel giderler ortak (müşterek) gider olarak adlandırılabilir.'⁶ Bir başka deyişle yukarıda saydığımız vasıflara sahip ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili giderler müşterek genel gider olarak nitelendirilebilir. Ancak bir gider ile bir iş arasında doğrudan bir ilişki mevcutsa bu gider yapılan bu işin gideri olduğundan bu giderin müşterek gider gibi diğer işlere dağıtılması mümkün değildir. Hangi işe ait olduğu net olarak tespit edilebilen giderler, o

⁶ ÜLGEN, Soner, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Dünyası, Sayı 340, s.45

iş e ait maliyet hesaplarında izlenir ve iş bitiminde o işten elde edilen kazanç tespitinde dikkate alınır. İnşaat ve onarma işi ile hiçbir ilişkisi olmayan giderlerin ilgili olduğu yılda doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir⁷. Burada önemli olan birden fazla inşaat ve onarım işine ya da inşaat onarım işi/işleri ile birlikte diğer işlere ilişkin ortak giderlerin nasıl dağıtılacağıdır ki kanun koyucu GVK'nın 43'üncü maddesinde bu durumu hüküm altına almıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin vergilendirilmesiyle ilgili olarak GVK'da yer alan hükümler incelendiğinde kanun koyucunun her bir inşaat ve onarma işiyle ilgili giderlerin tespit edilebileceği ölçüde o inşaat ve onarma işi ile ilişkilendirilmesini ve yapılan işler itibariyle oluşan maliyetlerin gerçeğe yakın biçimde tespit edilmesini amaçladığı görülecektir. Bu amaçla kanun koyucu GVK'nın 43'ncü maddesinde bir dağıtım anahtarı belirlemiştir. Ancak ilgili madde de yer alan 'bu madde şümulüne girmeyen iş' kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda uygulamada farklı görüşler mevcuttur.

Birinci ve bizim katıldığımız görüşe göre; GVK'nun 43. maddesinde yer alan "diğer işler" kavramı ticari kazancın veya kurum kazancının kaynağını teşkil eden bir ticari organizasyonun varlığını gerektiren ve süreklilik arz eden işletme faaliyetleridir. Bu nedenle işletme aktifinde yer alan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin, menkul ve gayrimenkul malların satılması, kiraya verilmesi, bankadaki mevduat dolayısıyla faiz geliri elde edilmesi, eldeki yabancı paralar için oluşan kur farkları gibi arizi faaliyetler işletmenin devamlılık arz eden faaliyetleri içinde mütalaa

edilemez. Buna bağlı olarak bu işlemlerden elde edilen satış veya hasılat tutarlarının müşterek genel giderlerin dağıtımında dikkate alınmaması gerekir. Ters bir uygulamaya gitmek madde hükmünün konuluş amacına ters düşecektir. Zira daha önce değinildiği gibi kanun, dağıtılacak müşterek genel giderlerle hasılat kalemleri arasında illiyet bağı aramaktadır. Yani müşterek genel giderler esas itibariyle ortaya çıkmaları ve büyümelerine sebep olan faaliyetlerin satış veya hasılatları oranında dağıtılmalıdır. Bu tür giderlerin oluşum ve büyümesinde dikkate değer hiçbir katkısı olmayan işletme aktifine kayıtlı iktisadi kıymetler ile menkul ve gayrimenkul malların satışı, kirası, kur farkları ve mevduat faizleri gibi gelirler için müşterek genel giderlerden pay verilmesi GVK 43'üncü madde hükmüne uygun düşmemektedir⁸.

İkinci ve Maliye Bakanlığı ile Danıştay'ın da desteklediği görüşe göre ise; gider dağıtımına esas işler için organizasyonun varlığını aramaktadır. Bu görüşün dayanağını ticari bir işletmenin bir organizasyon olduğu her türlü gelirinin bu organizasyonun varlığına bağlı olarak doğduğu ayrıca bir organizasyona gerek olmadığı görüşüdür. Bu görüşe göre bir organizasyona dahil her türlü gelir ticari gelir sayılırken organizasyonun ortak genel giderlerinin de bu gelirler arasında paylaştırılması mantık gereğidir. Buna göre bir organizasyon içinde gider yapılıyor ve gelir elde ediliyorsa o gelir için özel hiçbir gider yapılmassa dahi organizasyonun varlığı nedeniyle yapılan zorunlu giderlerin bu gelirlerin elde edilmesi ile ilgili olmadığı ileri sürülemez. Dolayısıyla GVK'nın 43'üncü maddesinde yer alan 'diğer işler'

⁷ ÜLGEN, Soner, a.g.m., s.45

⁸ YUMUŞAK, İbrahim, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Gider Dağıtımı", Vergi Dünyası, Sayı 141, s. 55

kavramından mevduat faizleri de dahil olmak üzere yıllara sari inşaat ve onarma işleri dışındaki gelir getirici bütün işlemlerin anlaşılması ve bu işlemlerden elde edilen hasılat veya gelire ortak genel giderlerden pay verilmesi gerekir⁹.

Nitekim Maliye Bakanlığı'nın 14.04.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5114-36/15541 sayılı özelgesinde; " Kurumların birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'inci maddesine girmeyen diğer işlerle birlikte yapılması halinde kira, ısıtma ve aydınlatma gibi ilgili yılda yapılan ortak genel giderleri bu işlerden sağlanan istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranına göre dağıtılması mümkün bulunmaktadır.

Bu nedenle, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin yanı sıra imalat, satış işleri de yapan ve ticari işletmenin faaliyetlerinin sonucu olarak mevduat faizi ve repo gelirleri de bulunan şirketinizin ilgili dönemde yapılan ve yıl içinde ayrıma tabi tutulmayan ortak genel giderleri, dönem sonunda yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılmasında anılan Kanun hükümlerine aykırılık görülmemektedir." yönünde görüş bildirilmiştir¹⁰.

Konuya ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 24.041.998 tarih ve 1998/1573 sayılı Kararında; " GVK'nın 43'üncü maddesine göre müşterek genel giderlerin gelirlere göre dağıtımı esnasında demirbaş ve gayrimenkul kira ve satış gelirleri, makine kiralari ile kur farkı gelirlerinden oluşan diğer gelirlere de pay verilmesi müşterek genel

giderler bu gelirlere de ilgili olduğundan yerindedir." görüşü yer almaktadır¹¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinin 3'üncü bendinde; birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacağı düzenlenmiştir. Ancak herhangi bir makine, tesisat ve ulaştırma aracı sadece tek bir işte kullanılıyorsa bunların amortismanları dağıtıma tabi tutulmaz. Mezkûr madde hükmüne göre amortismanları dağıtıma tabi tutulacak makine, tesisat ve ulaştırma araçları ortak kullanılanlardır ve bunların amortismanları ilgili madde hükmüne göre her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacaktır. Ancak kanun hükmünde bahsi geçen makine, tesisat ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı günlere isabet eden amortismanların ne şekilde dikkate alınacağına dair bir düzenleme yoktur. Konuyla ilgili iki ayrı görüş mevcut olup birinci görüşe göre; müşterek amortismanlar, iktisadi kıymetin kullanılmadığı günler hiç göz önüne alınmadan bizzat ilgili inşaat veya onarma işinde kullanılan günlerin aracın bütün işlerdeki toplam kullanım gününe oranlanmasına göre dağıtım yapılmalıdır. Uygulamada ağırlık kazanmış diğer bir görüş de; kullanılan günlere isabet eden amortismanların ortak genel gider olarak kabul edilip müşterek genel gider olarak dağıtıma tabi tutulmasıdır.

Burada önemli olan husus müşterek amortismanların dağıtımının yapılması için her bir makine,

⁹ YILMAZ, Kazım, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006, s.141

¹⁰ YILMAZ, Kazım, a.g.e., s. 142

¹¹ KIZILOĞLU, Şükrü, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik" , Yaklaşım Yayıncılık, 14. Baskı, Ankara, 2010, s. 91

tesizat ve ulaştırma aracının hangi işte kaç gün kullanıldığını gösteren kayıtların tutulmasıdır. İlgili kanun maddesi incelendiğinde makine, tesizat ve ulaştırma aracının hangi işte kaç gün çalıştığı bilinmemesi halinde ne yapılması gerektiği konusunda bir açıklama mevcut değildir. Mükelleflerin olası tarhiyatlarla karşılaşmamak için bu hususa dikkat etmeleri gereklidir. Bütün bunlarla birlikte amortisman dağıtımında aşağıdaki konulara dikkat edilmelidir:

- Mobilya, hesap ve yazı makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı; ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

- Yıl içinde alınan tesizat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları, yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur.

- Tesizat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtımına tabi tutulur. Söz konusu araçların kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

8- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri tek düzen hesap planında 17 nolu hesap grubunda, bu işlerden elde edilen hak edişler ise 35 nolu hesap grubunda izlenir.

170 nolu Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri hesabı doğrudan sadece bu işle ilgili maliyet ve dağıtılmış maliyetlerden oluşmaktadır. Dönem içinde yapılan giderlerden doğrudan yeri bilinenler 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplardan ilgili olana kaydedilir.

740 Hizmet Üretim Maliyeti XXX
750 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri XXX
760 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri XXX
770 Genel Yönetim Giderleri XXX
780 Finansman Giderleri XXX
100 Kasa XXX
102 Bankalar XXX
257 Birikmiş Amortismanlar XXX

Dönem içinde devam eden yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında oluşan maliyetleri dönem sonunda 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı vasıtasıyla hesap planındaki 170 İnşaat ve Onarım Maliyeti hesabına aktararak aktifleştirilir. Yıl içerisinde 750, 760, 770, 780 No'lu hesaplarda biriken faaliyet giderleri ise 751, 761, 771, 781 No'lu yansıtma hesapları kullanılarak GVK'nın 43'üncü maddesinde açıklanan şekilde müşterek gider olarak dağıtımına tabi tutulup yine 170 İnşaat ve Onarım Maliyeti hesabına aktararak kapatılır. 170 No'lu hesaplar aktif hesaplar olup dönem sonunda henüz bitmemiş işlerin bilançoda gösterilmesini sağlarlar.

170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri XXX
741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma XXX
751 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri Yansıtma XXX
761 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri Yansıtma XXX
771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma XXX
781 Finansman Giderleri Yansıtma XXX

İnşaat ve onarım işlerinin devam ettiği yıllarda 170 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri hesabında biriken maliyet tutarları işin bittiği yılsonunda 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilir.

622 Satılan Hizmet Maliyeti XXX
170 Yıllara Yaygın İnş. Ve Onarım Maliyetleri XXX

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hak ediş bedellerinin 350-358 no'lu "İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri " hesaplarında izlenir. Bu hesaplar "170-178" hesaplara paralel olarak düzenlenir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hak ediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşveren tarafından onaylanan hak ediş bedelleri üzerinden nakden veya hesaben ödeme sırasında GVK'nın 94'üncü, KVK'nın 15 ya da 30'uncu maddeleri uyarınca yapılan vergi kesintisi ise 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına kaydedilir ve bu tutar işin bittiği yıl sonunda 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılır.

100 Kasa XXX
102 Bankalar XXX
295 Peşin Ödenen Vergiler XXX
350 Yıllara Yay. İnş. Onarım Hakediş Bedelleri XXX

Böylece alınan hak edişler, inşaat işi tamamlanıncaya kadar bilançonun pasif bölümünde gösterilir. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hak ediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

350 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak. Bed. XXX
600 Yurtiçi Satışlar XXX

9- SONUÇ

Bu çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı yapılmış, özellikli durumlar üzerinde ayrıntılı bir şekilde durulmuş, konu gelir ve kurumlar vergisi yönünden irdelenmiş, ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Diğer yandan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri günümüzün değişen ekonomik koşulları nedeniyle artık tek bir firma yada şahıs tarafından değil birkaç şirketin bir araya geldiği ortaklıklar tarafından gerçekleştirildiği göz önüne alınarak çalışmamızda, bu ortaklıkların türleri ve vergi mevzuatı karşındaki hukuki durumları da ayrıca ele alınmıştır.

KAYNAKÇA

ARSLAN, Yavuz, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı 323,
BİLEN, Cumhur İnan, "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Sonradan Yıllara Yaygın Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I", Yaklaşım, Sayı 188

BİLEN, Cumhur İnan, "Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Sonradan Yıllara Yaygın Hüviyet Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-II", Yaklaşım, Sayı 189

BOZTAŞ, Hakan, "İş Ortaklığının Sona Ermesinin Sonuçları", Yaklaşım, Sayı 194

KAYNAK, Harun, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Taahhüt İşlerinde Tevkifat Dönemi ve Matrahı Yönünden Özellik Arz Eden Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı 339

KORHAN, Gökhan, "İş Ortaklıkları ve Adi Ortaklıkların Vergilendirilmesi, Faaliyetin Zararla Sonuçlanması Durumunda Ortaklara Etkisi", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 50

KORKMAZ, Hasan Fehmi, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi", Vergi Dünyası, Sayı 166

KIZILLOT, Şükrü, " İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik", Yaklaşım Yayıncılık, 14. Baskı, Ankara, 2010

ORUÇ, Ramazan, "Hizmet Bedeli Döviz Cinsinden Belirlenen Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans ve Hak Ediş Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması", Yaklaşım, Sayı 203

ÖCAL, Erdoğan, "Vergilendirme Açısından Adi Ortaklık, İş Ortaklığı ve Konsorsiyum", Yaklaşım, Sayı 167

SARIKAYA, Ahmet Selim, " Adi Ortaklık ve İdareci Ortak", Yaklaşım, Sayı 204

SÖNMEZ, Erdal, "Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı 160

ŞENLİK, Mehmet, "İnşaat Muhasebesi", Maliye ve Hukuk Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2010

TEKİN, Cem, "Döviz Cinsinden Düzenlenen Hak Edişlerde Tevkifat Uygulaması" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı 67

ÜLGEN, Soner, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Dünyası, Sayı 340

YILMAZ, Kazım, "İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik", Ce-Ka Yayınları, 2. Baskı, Ankara, 2006

YUMUŞAK, İbrahim, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Gider Dağıtımı", Vergi Dünyası, Sayı 141