

# VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023



\*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

**İlyas Emre YAYLA**

\*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

**Harun SAĞIR**

\*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

**Murat BİRİNCİ**

## **ULUSLARARASI VERGİ:**

\*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

**Adile Ecemiş GÜLEÇ**

\*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

**Caner TURUNÇ**

# VERGİ PUSULASI



## 5. YIL

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŐMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat BATI	Öğretim Üyesi	19 Mayıs Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Dr. Başar SOYDAN	Öğretim Üyesi	Marmara Üniversitesi
Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA	Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Dr. Eyyüp İNCE	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Erdal KOYUNCU	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	İstanbul Sektörel-1
Dr. Gülşen ÖZKAN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Nazmi KARYAĞDI	E. Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Erhan COŐGUN	E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü)	Özel Sektör
Hakkı SAYAN	E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı)	Özel Sektör
Erdal GÜLEÇ	E. Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat SOFTA	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Erkan EŐİT	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Ufuk KAYNAR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ömer ŐENER	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
MuŐafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Kürőat ÖZTÜRK	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Yusuf YILDIZ	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATA KUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EK MEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	E. Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
BarıŐ Berk GÜNDOĐMUŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbđatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1

# VERGİ PUSULASI

SAYI 5  
TARİH TEMMUZ / 2023

<b>Sahibi</b>	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
<b>Genel Yayın Yönetmeni</b>	Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
<b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>	Ufuk KAYNAR
<b>Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu</b>	Mehmet Nazmi TOR
<b>Yayın Kurulu</b>	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
<b>İstanbul Temsilcisi</b>	Özge İnci HURŞİTOĞLU
<b>Ankara Temsilcisi</b>	Behiç BARIŞIK
<b>İzmir Temsilcisi</b>	Kazım ATİK
<b>Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım</b>	yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR
<b>Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
<b>Baskı Cilt</b>	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
<b>Yıllık Abone Bedeli</b>	500,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# PROJE YÖNETİM SÖZLEŞMELERİNİN YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİ KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Emre DEMİREL<sup>1</sup>

## ÖZET

Ülke ekonomimizde önemli yere sahip olan inşaat sektöründe yapılan işlemler beraberinde birçok vergisel durum oluşturmaktadır. Yapılan uygulamaların vergisel etkilerinin dikkate alınmaması ileride yapılacak muhtemel incelemelerde mükelleflerin vergi cezaları ile karşılaşmasına neden olabilmektedir. Bu uygulamalardan biri de son dönemde çokça karşılaştığımız proje yönetim sözleşmeleridir. Proje yönetim sözleşmelerinin esas ve fiili olarak uygulanıp uygulanmadığı hususları vergisel durumlarla karşılaştırma yönünden önem arz etmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Yıllara sari inşaat, proje yönetim sözleşmesi, tevkifat

---

<sup>1</sup> Vergi Müfettişi, Orcid no: 0000-0003-4904-4939

## GİRİŞ

Makalemizde öncelikle yıllara sari inşaat işinin vergi kanunlarındaki yeri belirtilecek daha sonra proje yönetim sözleşmesinin tanımı ve yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirilmesi yapılacaktır.

### 1. YILLARA SARI İNŞAAT KAVRAMININ VERGİ KANUNDAKİ YERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun<sup>2</sup> (GVK) 42. maddesinde; birden fazla takvim yılına sirayet eden, inşaat (dekapaj dahil) ve onarma işlerinde karın veya zararın işin bittiği yıl tespit edileceği ve tamamı işin bittiği yıl geliri sayılarak ilgili yılda beyan edileceği belirtilmiştir.

GVK'nın 42. maddesinde yapılan inşaat tanımının hangi işleri kapsamı gerektiği yönünde mali idarece verilen özetlerde 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun<sup>3</sup> (KİK) 4. maddesine atıfta bulunmaktadır. 4734 sayılı KİK'in 4. maddesinde; "yapım" 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 işleri olarak tanımlanmıştır.

Bir işin yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- inşaat ve onarma işi olması
- işin taahhüde bağlı olarak yapılması
- birden fazla takvim yılına sirayet etmesi

gerekmektedir.

<sup>2</sup> 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 22.01.2002 tarihli ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

GVK'nın 43. maddesinde birden fazla yıllara sari inşaat işinin yapılması ve/veya diğer işlerle birlikte ifa edilen yıllara sari inşaat işi olması durumunda müşterek genel giderler ile amortisman giderlerinin paylaşma usulü belirlenmiştir. Ayrıca; GVK'nın 44. maddesinde inşaat ve onarma işlerinde inşaatın bitiş tarihlerinin tespitine yönelik belirlemeler yapılmıştır.

### 2. PROJE YÖNETİMİ VE PROJE YÖNETİM SÖZLEŞMESİNİN TANIMI

Proje yönetimi; amaçlara ulaşmak için kaynakları verimli kullanarak koordinasyonu sağlayarak, fayda/maliyet etkinliğini yüksek seviyede sağlamaya yönelik yönetsel süreçtir. Teknik ve mali bakımdan yetkinlik isteyen büyük inşaat projelerinde işverenler sıklıkla proje yönetim şirketleri ile anlaşmaktadırlar. İşverenler proje yönetim şirketleri ile proje yönetim sözleşmesi düzenlemektedir. Proje yönetim sözleşmelerinde taraflar; işveren ve proje yöneticisinden oluşmakla beraber mal/hizmet alım sürecinde tedarikçiler de taraf olabilmektedir. İnşaat sektörüne ilişkin proje yönetim sözleşmelerinin konusu; işlerin tasarım kontrol ve koordinasyonu, ihale yönetimi ile yüklenici ve alt yüklenicilerin seçimi, sözleşme yönetimi, şantiyede yapım yönetimi (gece ve gündüz), zaman yönetimi ve süresel planlama, teknik uygulama ve yönetimi, mali planlama, maliyet yönetimi ve kontrol, tedarik yönetimi (malzeme seçimi, alımı), kalite kontrolü ve çıkacak sorunların giderilmesi, iş güvenliği yönetimi ile raporlama işlerinden oluşmaktadır. Görüleceği üzere proje yönetimi, bir inşaatın yapımında maliyetlerin kontrolünü, etkin ve verimli bir yönetimle olması gerektiği gibi projenin sonuçlandırılmasını ve denetimi amaçlamaktadır.

Proje yöneticisi işveren ve yüklenici arasında bağlantıyı kurarak inşaatın olması gerektiği gibi tamamlanmasını sağlar. Burada müteahhitlik kavramı öne çıkmaktadır. Müteahhit işveren ile yaptığı sözleşmeye istinaden bir yapıyı inşa edip teslim etmeyi taahhüt eden kişidir. Proje yönetim şirketi, işveren adına projenin denetim ve kontrolünü sağlayarak projenin en uygun şartlarda ve zamanda bitmesini koordine eder. Makalemizin bir sonraki bölümünde proje yönetim sözleşmesinin yıllara sari inşaat kapsamında bulunmadığına dair Vergi İdaresinin özelgesine yer verilerek uygulamada yapılan işlemler ve vergisel etkiler açıklanmaya çalışılacaktır.

### 3. PROJE YÖNETİM SÖZLEŞMELERİNİN VERGİSEL YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

Büyük inşaat projelerinde karşımıza çıkan proje yönetim sözleşmelerinde yer alan hizmetler, yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirilemez. Bunun nedeni; proje yönetimine ilişkin verilen hizmetlerin taahhüt mahiyetinde bulunmamasıdır. Yani proje yöneticisine inşaatın yapılmasına ilişkin yükümlülük getirmemekte, sadece yönetsel süreç olarak görev vermektedir. Proje yönetim sözleşmesine istinaden verilen hizmetlerin yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirilmemesine ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın özelgesi<sup>4</sup> şu şekildedir;

*‘İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ülkemizde yeni uygulama alanı bulan ve Şirketinizin faaliyet konusunu oluşturan “inşaat işleri proje yönetimi, kontrolü ve koordinasyon” işlerinin Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.*

...

*Bir işin Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için; yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.*

*Diğer taraftan, özelge talep formunun ve eklerinin incelenmesinden, Şirketinizin faaliyet konusunu oluşturan “inşaat işleri proje yönetimi, kontrolü ve koordinasyon” işlerinin genel itibarıyla; işlerin tasarım kontrol ve koordinasyonu, ihale yönetimi ile yüklenici ve alt yüklenicilerin seçimi, sözleşme yönetimi, şantiyede yapım yönetimi (gece ve gündüz), zaman yönetimi ve süresel planlama, teknik uygulama ve yönetimi, mali planlama, maliyet yönetimi ve kontrol, tedarik yönetimi (malzeme seçimi, alımı), kalite kontrolü ve çıkacak sorunların giderilmesi, iş güvenliği yönetimi ile raporlama işlerinden oluştuğu ve bu işlerin Şirketiniz elemanları ve ekipmanlarıyla işlerini aldığınız şirketlerin şantiyelerinde yapıldığı anlaşılmaktadır.*

*Yapılan bu açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından “inşaat işleri proje yönetim, kontrol ve koordinasyon” hizmetleri kapsamında yapılan işler Gelir Vergisi Kanunu’nun 42’nci maddesi kapsamına girmediğinden, yaptığınız söz konusu işler dolayısıyla Şirketinize ödenecek olan tutarlar üzerinden, 5520 sayılı Kanun’un 15’inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.’*

Yukarıda bahsedilen özelden de anlaşılacağı üzere; proje yönetimi kapsamında verilen hizmetler taahhüt kapsamında olmadığından dolayı yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilemez. Ancak proje yönetimi sözleşmesinde belirtilen hizmetler, taahhüt kapsamında olmasa da proje yönetim şirketinin projenin yerine getirilmesinde

4 24/08/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-1392 sayılı özelge



tedarikçilerden doğrudan mal/hizmet temin etmesi, tedarikçilerce tanzim edilen faturaların proje yönetim şirketi adına kesilmesi, proje yönetim şirketinin de maliyetlere ek karlılık oranı koyarak iş verene yansıtması durumunda sözleşme her ne kadar proje yönetim sözleşmesi olsa da mahiyet olarak taahhüt kapsamına girmektedir. Artık burada bir proje yönetiminden bahsetmek mümkün bulunmamaktadır. Gerekli diğer şartların da var olması halinde yapılan işlerin taahhüt işi olarak kabul edilip yıllara sari inşaat işi kapsamına girmesi gerekmektedir. Uygulamada yapılan bu tarz işlemler ileride şirketlerin vergisel durumlarla karşılaşmasına neden olabilecektir.

Yıllara sari inşaat işlerinde işveren müteahhitle bir sözleşme imzalar, yüklenici (müteahhit) dilerse bu işi alt yüklenicilere (taşeron) de yaptırabilir. İşveren veya taşeron olması durumunda yüklenici, inşaatın bulunduğu yer Sosyal Güvenlik Müdürlüğü'ne işyeri tescil bildiriminde bulunarak o yerde çalışacak yüklenicilerin veya alt yüklenicilerin bildirimini yapar ve aralarında tanzim edilen sözleşmeleri sunar. Sosyal güvenlik müdürlüğüne sunulan sözleşmelerin içeriğinden bir işin proje yönetimi veya taahhüt işi kapsamında bulunduğu ayrımı kolayca yapılabilir. Proje yönetim sözleşmesinde belirtilen işlerin mahiyet olarak yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirilmesi halinde işverenin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun<sup>5</sup> 15. veya 30. maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapma yükümlülüğü doğacaktır.

## SONUÇ

İnşaat işlerinde birçok sözleşme çeşidi bulunmaktadır. Sözleşmelerin esasının sözleşmede açık bir şekilde yazılması gerekmekte olup,

fiiliyatta sözleşme esaslarına uyulmaması durumunda vergisel durumlarla karşılaşma ihtimali yüksektir. Makalemizde açıklandığı üzere; proje yönetim sözleşmeleri taahhüt olarak kabul edilemeyeceğinden yıllara sari inşaat kapsamında bulunmamaktadır. Ancak taahhüt işi mahiyetinde olmasına neden olacak uygulamalar neticesinde ve diğer şartların varlığı halinde yıllara sari inşaat kapsamında değerlendirileceği açıktır. İnşaat şirketlerinin inşaatın yapım sürecinde yapmış olduğu işlemlere ait bilgi ve belgeler belediye, tapu müdürlükleri, sosyal güvenlik kurumu gibi kamu kurumlarınca kayıt altına alınmakta olup, söz konusu kamu kurumlarına sunulan bilgi ve belgelerin fiiliyatta gerçekleşen işlemlerle örtüşmemesi halinde vergisel durumlarla karşılaşılması muhtemeldir.

## KAYNAKÇA

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

24/08/2011 tarihli B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-1392 sayılı özelge

<sup>5</sup> 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.