

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM
İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ VE
MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
(TÜRKİYE UYGULAMASI)**

Serdar AKIN

Danışman
Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ

2010

YÜKSEK LİSANS
TEZ/ PROJE ONAY SAYFASI

2007800234

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : Serdar AKIN
Tez Başlığı : Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)
Savunma Tarihi : 11.11.2010
Danışmanı : Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ

JÜRİ ÜYELERİ

Ünvanı, Adı, Soyadı

Üniversitesi

Doç.Dr.Yusuf KILDİŞ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Yrd.Doç.Dr.Abdullah TEKBAŞ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Yrd.Doç.Dr.Fatma TEKTÜFEKÇİ

DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ

Oybirliği

Oy Çokluğu ()

İmza


Serdar AKIN tarafından hazırlanmış ve sunulmuş "Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)" başlıklı Tezi / Projesi () kabul edilmiştir.

Prof.Dr. Utku UTKULU
Enstitü Müdürü

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi (Türkiye Uygulaması)**” adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../.....

Serdar AKIN

İmza

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinin
Vergilendirilmesi Ve Muhasebeleştirilmesi
(Türkiye Uygulaması)
Serdar AKIN

Dokuz Eylül Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Maliye Anabilim Dalı
Maliye Hukuk Programı

Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır denilmek suretiyle, vergiye tabi gelirin belirlenmesi açısından takvim yılının esas alınacağı ifade edilmektedir. Genel kural bu olmakla birlikte, bazı faaliyetler açısından durum farklıdır. Bu farklılık yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde açıkça görülmektedir. İnşaat ve onarım işlerinde elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlar ile ilgili hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Ancak yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihinin birden fazla yıla yayılması ve gelir ve giderlerin takvim yılı içerisinde gerçek olarak tespit edilmesindeki zorluklar nedeniyle, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri için yıllık gelir esası prensibinin dışında başka bir vergilendirme rejimi uygulanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde gelir ve giderlerin, takvim yılı içerisinde gerçek olarak tespit edilmesindeki zorluk nedeniyle uygulanan özel vergilendirme rejimi, kazancın tespit edilmesindeki zorluğu ortadan kaldırmış, ancak uygulamada başka belirsizliklere, başka tartışmalara yol açmıştır.

Çalışmamızda, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44'üncü maddelerinde hüküm altına alınan düzenlemeler ve bu düzenlemelerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi açısından muhasebeleştirilmesi, uygulamada yarattığı tartışmaların neler olduğu ve bu tartışmalı konuların çözüm yollarının neler olabileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 1) Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım, 2)Vergi,3) Muhasebe

ABSTRACT

Master Thesis

Being Taxed and Accounted Spreaded on Years Buildings and Repairing (Application in Turkey)

Serdar AKIN

**Dokuz Eylul University
Institute of Social Sciences
Department of Finance
Finance Law Program**

In the first article of Income Tax Law income is stated that calendar year is based on determining the income which is subject to tax, being said that it is net amount that a real person achieves the profit and revenue during a calendar year. Beside this rule, it is different in the view of some fields. This difference has been obviously appeared on the business of spread on years buildings and repairing. The income in the building and repairing business has been taxed based on concerned rules about commercial income of Income Tax Law. However, because of the fact that delivery date of spread on years buildings and repairing works takes than a year and it is difficult to correctly determine the income and outgo during a calendar year, a different taxing method than yearly income basic principle has been applied on these businesses.

Private taxing method applied because of the difficulty of being properly determined the income and outgo of spread on years buildings and repairing in a calendar year has exterminated this difficulty of determination of income. But it causes different discussions and other uncertainties.

On our study it has been tried to explain that the arrangements ensured in the 42-44. articles of Income Tax Law have been accounted in the view of Uniform Accounting System, what the discussions it creates in application and what the solutions might be for these.

Key Words: 1) Construction and repair, 2)Multiple years,3)Tax, 4)Accounting

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ
(TÜRKİYE UYGULAMASI)**

**İÇİNDEKİLER
BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL AÇIKLAMALAR**

YEMİN METNİ.....	II
ÖZET	III
ABSTRACT.....	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR.....	XII

**BİRİNCİ BÖLÜM
GENEL AÇIKLAMALAR**

1.1. İNŞAAT, ÜRETİM KAVRAMLARI VE TÜRLERİ	1
1.1.1. İnşaat	1
1.1.2. İnşaat Çeşitleri.....	2
1.1.2.1. Türk Medeni Kanunu Açısından İnşaat Çeşitleri.....	2
1.1.2.1.1. Menkul (Taşınır) İnşaat.....	2
1.1.2.1.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat.....	3
1.1.2.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Çeşitleri.....	3
1.1.2.2.1. Özel İnşaat Faaliyeti.....	3
1.1.2.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyeti	4
1.1.2.2.2.1. Yıllarla Yaygın İnşaat - Taahhüt ve Onarım İşleri.....	5
1.1.2.2.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri	6
1.1.3. Üretim	6
1.1.4. Üretim Çeşitleri.....	6
1.2. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ KAVRAMLAR.....	7
1.2.1. İnşaat Sahibi	7
1.2.2. Müteahhit	7

1.2.3. Taşeron.....	7
1.2.4. Hakediş.....	8
1.2.5. Taahhüt.....	9
1.2.6. Geçici Teminat.....	9
1.2.7. Kesin Teminat.....	10
1.2.8. Geçici Kabul.....	10
1.2.9. Kesin Kabul.....	10
1.2.10. İnşaat Sözleşmesi.....	10
1.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM	
FAALİYETLERİNDE İZLENEN SÜREÇ.....	12
1.3.1. Proje Hazırlığı.....	13
1.3.2. Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi.....	14
1.3.3. İhalenin Duyurulması.....	15
1.3.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi.....	16
1.3.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması.....	17
1.3.6. Sözleşmenin Yapılması, Geçici Ve Kesin Teminat.....	17
1.4. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ.....	18
1.4.1. Emanet Usulü.....	18
1.4.2. İhale Usulü.....	19
1.4.2.1. Açık İhale Usulü.....	19
1.4.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü.....	19
1.4.2.3. Pazarlık Usulü.....	20
1.4.2.4. Doğrudan Temin.....	21
1.4.2.5. Tasarım Yarışmaları.....	21

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN KAPSAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. TANIM VE DÜZENLEMELER.....	22
2.2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ.....	24

2.2.1. Yasal Düzenleme, Tanım Ve Özel Vergilendirme Rejimi.....	24
2.2.2. Özel Vergilendirme Rejimi Kapsamında Yer Alan İnşaat Ve Onarma İşleri.....	26
2.2.2.1. Faaliyet Konusunun İnşaat Ve Onarım İşİ Olması	26
2.2.2.2. İşin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması.....	29
2.2.2.3. İnşaat Ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması.....	30
2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA VE BİTİM	32
2.3.1. İşin Başlama Tarihi	32
2.3.2. İşin Bitim Tarihi.....	34
2.3.2.1. Geçici Ve Kesin Kabul Usulüne Tabi İşlerde İşin Bitim Tarihi	34
2.3.2.2. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi	39
2.3.2.3. Geçici Kabulün Kısımlar İtibariyle Yapılması Durumunda İşin Bitimi.....	40
2.3.2.4. Geçici Ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi	41
2.3.2.5. Taahhüt edilen İşe Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İş Bitimi	42
2.3.2.6. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi.....	42
2.3.2.7. Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitimi	43
2.3.2.8. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi.....	45
2.3.2.9. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi.....	47
2.3.2.10. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi	47
2.3.2.11. Müteahhidin İflası Halinde İşin Bitimi	48
2.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI.....	48
2.4.1. Vergi Tevkifatı İle İlgili Genel Uygulama.....	48
2.4.2. Vergi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar	50
2.4.3. Hakedişlerden Yapılan Vergi Tevkifatı	51
2.4.4. Nakden Veya Hesaben Ödeme.....	52
2.4.5. Tevkifat Matrahı.....	52
2.4.6. Vergi Kesintisinde Özel Durumlar.....	54
2.4.6.1. Döviz Cinsinden Yapılan Sözleşmelere İstinaden Hesaplanan Kur Farklarında Vergi Kesintisi	54

2.4.6.2. Fiyat Farkları ve Vade Farklarında Vergi Kesintisi.....	55
2.4.6.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi	56
2.4.6.4. İş Bitiminden Sonra Ödenen İstihkaklarda Vergi Kesintisi.....	58
2.4.6.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Kesintisi	58
2.4.6.6. Maliyet + Kar Usulüne Göre Yapılan Ödemelerden Vergi Kesintisi ...	59
2.4.6.7. Vergi Kesintisinde Sorumluluk.....	61
2.4.7. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup Ve İadesi	62
2.4.7.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup.....	62
2.4.7.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade	63
2.4.7.3. Nakden İade	64
2.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI.....	65
2.5.1. Genel Olarak Geçici Vergi.....	65
2.5.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi.....	66
2.5.2.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu	67
2.5.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Zararının Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi	69
2.5.2.3. İşin Bitim Tarihinden Sonra Alınan İstihkakların Ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu.....	71
2.5.2.4. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu	71
2.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ.....	72
2.6.1. Yıllara Yaygın Hakediş Ödemelerinde Katma Değer Vergisi.....	72
2.6.2. KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih.....	75
2.6.3. Stopaja Tabi Ödemelerde KDV Matrahının Tespiti	76
2.6.4. Dövizle Yapılan İşlerde KDV	77
2.6.5. Verginin Matrahı	78
2.6.6. Vergini Oranı	79
2.6.7. Avanslarda Katma Değer Vergisi	80
2.6.8. Katma Değer Vergisi Tevkifatı	80

2.6.8.1. Tevkifata Tabi Yapım İşleri	83
2.6.8.2. Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde Tevkifat.....	84
2.6.8.3. Tevkifata Tabi Olmayan Yapım İşleri	85
2.7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ	85
2.7.1. Sözleşmeler	86
2.7.2. İhale Kararları	87
2.7.3. Hakediş Belgeleri	88
2.7.4. Avans Ödemelerine Ait Makbuzlar	89

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ	90
3.1.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi.....	90
3.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri.....	91
3.2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTER DÜZENİ.....	93
3.2.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler	93
3.2.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler.....	94
3.2.3. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler	96
3.2.3.1. Puantaj Defteri	96
3.2.3.2. Röleve Defteri	97
3.2.3.3. Ataşman Defteri	97
3.2.3.4. Yeşil Defter	98
3.2.3.5. Sürveyan Defteri	98
3.2.3.6. Şantiye Defteri	98
3.3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILACAK ÖZELLİKLİ HESAPLAR VE İŞLEYİŞİ	99
3.3.1. 100 Kasa Ve 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı.....	100
3.3.2. 126 – 226 Verilen Depozito Ve Teminatlar	101

3.3.3. 15 Stoklar	102
3.3.4. 170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri.....	105
3.3.5. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar	106
3.3.6. 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	106
3.3.7. 295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar	107
3.3.8. 340 Alınan Sipariş Avansları	107
3.3.9. 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri.....	107
3.3.10. 600 Yurt İçi Satışlar	108
3.3.11. 622 Satılan Hizmet Maliyeti	108
3.3.12. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Maliyet Hesapları ve İşleyişi	109
3.3.12.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneği... 109	
3.3.12.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/B Seçeneği... 112	
3.3.12.3. İlk Madde Ve Malzeme Giderlerinin İnşaat Üretim Maliyetine Eklenmesi.....	113
3.3.12.4. Hizmet Üretiminde Kullanılmayan İlk Madde Ve Malzemelerin Satışı.....	113
3.4 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI.....	114
3.4.1. Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Dağıtımı.....	114
3.4.1.1. Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Durumunda Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı	118
3.4.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşi İle Birlikte Başka İşlerin Yapılmasında Dağıtım	119
3.4.1.3. Ortak Genel Giderlerin Dağıtım Kıstasları	120
3.4.2. Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı	121
3.4.3. Dağıtımı Yapılan Ortak (Müşterek) Giderlerin Ve Amortismanların Muhasebeleştirilmesi.....	123
3.5.YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE İŞE BAŞLAMA İŞLEMLERİ	125
3.5.1. Geçici Ve Kesin Teminat İşlemleri.....	125
3.5.1.1. Geçici Teminat İşlemleri.....	125
3.5.1.2. Kesin Teminat İşlemleri.....	126

3.5.2. İnşaat Sözleşmesi Yapılması.....	127
3.5.3. İnşaat Şantiyesi Elektrik Su Depozitosu, Şantiye Giderleri.....	128
3.6. İNŞAAT HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİN HESAPLANMASI	130
3.6.1. Dönemin Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması	130
3.6.2. Tamamlanan Ve Tamamlanmayan İnşaat (Hizmet) Maliyetlerinin Hesaplanması	131
3.7. TAMAMLANAN İNŞAAT TAAHHÜTLERİNİN TESLİMİ.....	134
3.7.1. Tamamlanan İnşaat Taahhütlerinin Teslimi.....	134
3.7.2. İnşaat Teslimlerinden Sonra Ortaya Çıkan Gider Ve Gelirler.....	135
3.8. YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE HAKEDİŞ ALIMLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ.....	136
3.8.1. Hakediş Alımı	136
3.8.2. Fiyat Farkı Alımı.....	138
3.8.3. Yabancı Para Olarak Hakediş Alımı	139
3.8.4. Hakediş Avansı Alımı Ve Mahsubu	142
3.8.5. İşin Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Hesabının Devri	144
3.9. YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE BULUNAN İŞLETMELERDE DİĞER GELİRLER	145
3.9.1. Faiz Ve Kira Gelirleri.....	147
3.9.2. Maddi Duran Varlık Satış Gelirleri.....	147
3.9.3. Alınan Tazminat Geliri	148
3.10.YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE KAR – ZARAR TESPİTİ	149
SONUÇ	159
KAYNAKLAR	166

KISALTMALAR

BİKY	Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği
BK	Borçlar Kanunu
DVK	Damga Vergisi Kanunu
Dn	Danıştay
Dn. VDDK	Danıştay Vergi Daireleri Dava Kurulu
GT	Genel Tebliğ
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
KDV	Katma Değer Vergisi
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KİK	Kamu İhale Kanunu
KİSK	Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
Md	Madde
s.	Sayfa
SSK	Sosyal Sigortalar Kurumu
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
Vb	ve benzeri
VUK	Vergi Usul Kanunu
YİĞŞ	Yapım İşleri Genel Şartnamesi
YYİO	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım

GİRİŞ

Çalışmanın birinci bölümünde, inşaat ve üretim kavramlarına ilişkin genel bir açıklama yapılarak Türk Medeni Kanunu ve Vergi Hukuku Yönünden inşaat çeşitlerine değinilecek, ardından inşaat işleri ile ilgili çeşitli kavramlar açıklandıktan sonra yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetlerinde izlenen sürece ve inşaat onarım işi yapım usullerine yönelik açıklamalarda bulunulacaktır.

İkinci bölümde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti sayılmanın koşulları açıklanarak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işe başlama ve işin bitimi açıklandıktan sonra, yıllara yaygın inşaat onarım faaliyetlerinin vergi mevzuatı karşısındaki durumu irdelenecektir.

Son bölümde ise; yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde tek düzen hesap planına göre muhasebeleştirilmesi açıklanarak çalışma sonlandırılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL AÇIKLAMALAR

1.1. İNŞAAT, ÜRETİM KAVRAMLARI VE TÜRLERİ

İnşaat ve üretim kavramları bir işin yıllara yaygın inşaat işi olması açısından önemlilik arz etmektedir. Bu açıdan inşaat ve üretim kavramları tanımlanarak, çeşitleri açıklanmaya çalışılacaktır.

1.1.1. İnşaat

Vergi yasalarında inşaat kavramının tanımı yapılmamıştır. Ancak, hukuk sistemi içerisinde çeşitli kanunlarda inşaat kavramına değişik şekilde değinilmiştir.

Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanımı suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü içerir¹. 3194 sayılı İmar Kanunu'nun² 5'inci maddesinde gerekli tanımlamalar yapılırken yapı kavramı; “ karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir” şeklinde açıklanmıştır.

Borçlar Kanunu'nun³ 355'inci maddesinde imal kavramının tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre bina, yol, köprü yapımı, kanal açılması, makine, alet, mobilya yapılması, elektrik tesisatının yaptırılması, gemi, ilaç yapımı, elbise ve başlıca giyim eşyalarının dikimi gibi uğraşlar imalat olarak ifade edilmiştir. Bu tanım sadece bir eserin ortaya çıkarılmasını kapsamamakta, var olan şeyleri onarmayı, parça eklenmesi ve biçim değiştirilmesini de kapsamaktadır⁴.

Medeni Kanun'un⁵ 652/1'inci maddesine göre ise inşaat; arsa-arazi üzerinde malzeme ve emek kullanımıyla inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Medeni Kanunumuzda genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir

¹ Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yay., 2008, s. 42.

² 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

³ 22.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

⁴ Bünyamin Öztürk, Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Aralık 2007, s. 289.

⁵ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri, kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular vb. inşaat imalat kavramına girmektedir⁶.

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile kabul edilen İş Kolları Tüzüğü⁷ de ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalga kıran, havuz, istihkâm, hava alanı, dekovil, tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma bakım onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde inşaat işleri için “genellikle demir, çimento v.s. gibi iptidai maddelerden bir yapı veya bunların mütemmim cüzilerinin imali” şeklinde tanımlanmıştır⁸.

1.1.2. İnşaat Çeşitleri

İnşaat çeşitleri Türk Medeni Kanunu ve Vergi Kanunu açısından ikili bir ayrıma tabi tutulabilir.

1.1.2.1. Türk Medeni Kanunu Açısından İnşaat Çeşitleri

Türk Medeni Kanunu açısından inşaat çeşitleri taşınır ve taşınmaz inşaat olmak üzere ikiye ayrılır.

1.1.2.1.1. Menkul (Taşınır) İnşaat

Sürekli kalmak amacı olmaksızın, belirli bir hizmete ayrılmak üzere meydana getirilen inşaattır. Menkul inşaata örnek olarak; kulübeler, barakalar, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırlarda inşa olunan tezgâhları, bayramlar ve törenler nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Bu inşaatlar, tapu siciline kaydı gerektirmezler, inşa edenin mülkü olurlar.

⁶ Mehmet Şenlik, İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak 2010, s. 3.

⁷ 10.11.1983 tarih ve 83/7376 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 06.12.1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

⁸ B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11304 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşi hk. http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv_3229.htm, (25.02.2010)

1.1.2.1.2. Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat

Toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerine) ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ekonomik değer taşıyan yapılardır. Bunlar menkul inşaat dışında kalan ve toprağa doğrudan doğruya veya vasıtalı bir şekilde bağlı olan inşaatlardır.

Taşınmaz mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve yapımında gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç ayrı grupta toplanabilir⁹.

- i. Konutlar: Ev, apartman vb.
- ii. Ticari, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası, hastane, okul, spor tesisleri vb.
- iii. Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, baraj vb.

1.1.2.2. Vergi Hukuku Yönünden İnşaat Çeşitleri

Vergi Hukuku yönünden inşaat; özel inşaat ve taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti olarak ikiye ayrılır.

1.1.2.2.1. Özel İnşaat Faaliyeti

Özel inşaat faaliyeti; daire, kat, dükkân, iş yeri şeklinde yapı üretip, bunları satmak üzere inşaat faaliyetinde bulunmaktır. Bu işletmeler ürettikleri yapıları kendi adlarına ve satmak üzere inşa ederler. Diğer bir ifade ile esas faaliyet konuları bina, iş yeri inşa edip satmak olduğundan, özel inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler üretim işletmesi niteliği taşıması nedeniyle üretmiş oldukları mamullerin (daire, kat, dükkân, iş yeri) satış ve pazarlama sorumluluğu da kendilerine aittir. Özel inşaat işletmelerinde kar ve zararın belirlenmesi için üretimin tamamlanması yeterli değildir. Üretilen mamulün satışı yapılmadığı sürece o mamulden elde edilen kar veya zararında belirlenmesi mümkün değildir¹⁰.

Bunun yanında esas faaliyeti inşaat üretimi olmamakla birlikte kişiler veya işletmeler kendilerine, kullanmak amacıyla da bina, işyeri ve benzeri inşaatlar yapabilirler. Bu tür inşaat işleri kar amacı güdülerek yapılmadıkları için de herhangi bir vergileme sistemine de tabi değildirler. Çünkü ticari hiçbir amaç sergilemezler.

⁹ Şenlik, s. 5.

¹⁰ Şenlik, s.27.

Örneğin, tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletme yönetim faaliyetlerinde kullanmak üzere bir binayı kendisi inşa edebilir. Bu durumda yönetim binası inşası vergilendirme açısından inşaat faaliyeti kapsamına girmez.

1.1.2.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyeti

Taahhüt işletmeleri, belirli bir inşaat işini, belirli bir proje, plan, şartname çerçevesinde, önceden garanti edilmiş fiyatlarla yüklenen ve yüklendiği inşaat işini belirlenen süre içinde iş sahibinin kontrolü altında en iyi şekilde gerçekleştirip iş sahibine beğendirmek suretiyle teslim eden işletmelerdir.

Taahhüt işletmeleri, inşaat alanının belirlenmesinde hiçbir etkiye sahip bulunmamaktadırlar. Üretim, inşaat sahibinin gösterdiği alanda gerçekleştirildiği gibi arsa da inşaat sahibine aittir. Böylece arsa maliyeti taahhüt işletmesi açısından maliyet unsuru olmadığı gibi arsa ile birlikte inşa edilen yapıların da aktif unsur olması söz konusu değildir.

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanunu'nun 355'inci maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi "istisna bir akittir ki onunla bir taraf (yüklenici), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği bedel karşılığında bir şeyin imalini, iltizam eder." şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede yer alan şey imali, inşaat onarım işlerini kapsamaktadır¹¹.

Buna göre başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir. Ancak bir inşaat faaliyetinin inşaat taahhüt ve onarım işi olarak kabul edilmesi için şu unsurları taşıması gerekmektedir¹².

- İşin yapılmasını isteyen bir tarafın bulunması, (iş sahibi veya ihaleyi verenler)
- İşin yapılmasını üstlenen ikinci taraf bulunmalıdır, (müteahhit veya taşeronlar)
- Sözleşmeye konu olan inşaat – taahhüt ve onarım işinin bulunması, (yol, köprü, bina, vb.)

¹¹ Şenlik, s. 28.

¹² Şenlik, s. 28.

- İnşaat – taahhüt ve onarım işinin belli bir ücret karşılığı yapılıyor olması,

gerekmektedir.

İnşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler esasen bir üretim faaliyetinde bulunmalarına rağmen, işin yapımını başkasının istemesi, işin niteliklerini yapımını isteyen kişinin belirlemesi, iş bedelinin sözleşmeye dayalı olarak belirlenmesi gibi nedenlerden dolayı hizmet üretimi yapan işletmelerdir.

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinin süresi ise belirttiğimiz gibi vergilendirme açısından önemlidir. Çünkü yapım süresi bir yıldan daha uzun süren, tezimizin konusunu da oluşturan inşaatlar özel bir vergilendirme sistemine tabidir. Yapımı bir yıldan kısa sürede tamamlanan inşaatlar ise genel hükümlere göre vergilendirilir. Bu nedenle taahhüt şeklindeki inşaatlar yapım süresi dikkate alınarak ikiye ayrılmaktadır.

1.1.2.2.2.1. Yıllarla Yaygın İnşaat - Taahhüt ve Onarım İşleri

İnşaat - taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir. Örneğin, 01.01.2009 tarihinde başlayıp, 31.12.2009 da biten bir inşaat işi için geçen süre 1 yıl olmasına rağmen iş yıllara yaygın inşaat işi değildir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 30.10.2009 tarihinde başlayıp 30.05.2010 yılında tamamlanan bir inşaatın yapım süresi 7 ay olmasına rağmen 2 takvim yılını (hesap dönemini) kapsamaması nedeniyle, yıllara yaygın inşaat taahhüt işi olarak ifade edilir¹³.

İleride değineceğimiz, Gelir Vergisi Kanunu'nun¹⁴ 42-43 ve 44'üncü maddelerinde düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması nedeni ile bu ayırım vergilendirme açısından önem taşımaktadır.

¹³ Öztürk. s. 292.

¹⁴ 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

1.1.2.2.2. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Örneğin, 25.02.2009 tarihinde başlayıp, 28.12.2009 tarihinde tamamlanan iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığı için yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan işler ise vergilendirme açısından genel hükümlere tabidir. Diğer bir ifade ile GVK'nın 42- 43 ve 44'üncü madde de yer alan özel vergilendirme sisteminin kapsamına girmez.

1.1.3. Üretim

Üretim çeşitli şekillerde tanımlanabilir. Tüm ekonomi açısından üretim, bireylerin sınırsız gereksinimlerini gidermeye yönelik kıt mal ve hizmetlerin faydasını arttırmaktır. Bu tanıma göre üretim sadece malların yapımı değil, aynı zamanda hizmetlerin yapılmasıdır. Bununla birlikte malların yapımının yanı sıra hizmetlerin görülmesi, bir mal veya hizmetin yer, zaman ve şekil faydasını arttırmada üretim sayılır.

1.1.4. Üretim Çeşitleri

Mal ve hizmet üretimi olmak üzere iki farklı üretim biçimi söz konusudur.

1.1.4.1. Hizmet Üretimi

Hizmet bir bedel karşılığı başkalarının işine yarayan işi yapmak demektir. İnşaat işletmeleri bu faaliyetlerinin bir kısmını başkalarına ait bir inşaatın yapımını üstlenmek şeklinde yerine getirmektedirler. Özellikle kamu kurum ve kuruluşları ihtiyaç duydukları yapıları kendi inşa etmeyip inşaat işletmelerine yaptırmaktadırlar. Bununla birlikte özel sektör işletmelerinin de büyük bir çoğunluğu da bu tür yapıları alanında uzmanlaşmış olan inşaat işletmelerine yaptırmaktadırlar. Başkasının yapımını istediği inşaatların üretimini üstlenen ve yapan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği üretim, hizmet üretimidir¹⁵.

1.1.4.2. Mamul Üretimi

Sanayi işletmeleri açısından üretim, üretim eylemine giren farklı üretim öğelerini, işçilerle, makinelerle, kesici, delici, şekil verici, ayırıcı vb. çeşitli

¹⁵ Şenlik, s.6.

özelliklere sahip üretim araçları ile ayırmak ve böylece onlara farklı ve ortaklaşa özellikler kazandırıp istenilen kalite ve nitelikte mamuller ortaya çıkarmaktır.

Kendi adlarına inşaat yapıp satan işletmeler, malzemeleri, işçilikleri, makineleri kullanarak bina, apartman, iş hanı adını verdiğimiz mamulleri üretmektedirler. Dolayısıyla kendi adlarına bina inşa eden işletmeler tam anlamıyla mamul üretimi yapmaktadırlar.

1.2. İNŞAAT İŞLERİ İLE İLGİLİ ÇEŞİTLİ KAVRAMLAR

İnşaat faaliyeti ile ilgili çeşitli kavramlar aşağıda açıklanmıştır.

1.2.1. İnşaat Sahibi

Kendisine ait belirli bir inşaat işinin yapımını bir bedel karşılığında müteahhide veren kişi ve kuruluşlardır. İnşaat sahipleri; özel kişiler, ticari ve sınıף işletmeler veya kamu kuruluşları olabilir¹⁶.

1.2.2. Müteahhit

İnşaat taahhüt ve onarım işini üstlenen gerçek ya da tüzel kişidir. Yüklenici olarak da tanımlayabileceğimiz müteahhit; bir ücret karşılığında malzemeli ya da malzemesiz ihale eden kuruma karşı bir inşaat hizmeti vermeyi taahhüt etmiş kişidir¹⁷.

Devlet İhale Kanunu¹⁸ uygulamasında müteahhit, “üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler” olarak tanımlanmıştır.

1.2.3. Taşeron

İnşaat taahhüt ve onarım işini alan “Müteahhit” aldığı işin bir bölümünü, konularında uzmanlaşmış kişi veya kurumlara yaptırır. İşte müteahhide karşı işin belli bölümlerini üstlenen ikinci derecedeki bu kişi ve kurumlara taşeron denir¹⁹. Devlet İhale Kanununun da taşeron ise, “nevi itibariyle kısımlara ayrılan işin bir kısmını idareye karşı bedeli karşılığında gerçekleştirmeyi üstlenen gerçek veya tüzel kişi veya kişilerdir” olarak tarif edilmiştir.

¹⁶ Selman Aziz Erden, İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi, 2. Basım, Isparta, 1997, s.3.

¹⁷ İslam Çankaya, İnşaat Muhasebesi, 2. Baskı, Ankara, 2003, s. 20.

¹⁸ 10.09.1983 tarih ve 18161 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁹ Çankaya, s.20.

İnşaat taahhüt işletmelerinin taşeron kullanmalarının nedenleri ise şunlardır²⁰.

- Taşeron işletmeler belirli alanlarda uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle yaptıkları işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar. İnşaat işletmelerinin bünyesinde uzman bulundurmaları, onlara her zaman iş olanakları sağlayamayacaklarından ekonomik değildir.
- İnşaatların belli bölümlerinin yapımı özel makine ve teçhizat gerektirmektedir. Bu tür işleri yapacak iş makinelerini satın almak yerine taşeronlara yaptırmak daha az maliyetli olmaktadır. Örneğin konut inşaatında hafriyat işi için makine almak yerine taşeronlara yaptırmak daha ekonomiktir.
- Özellikle inşaat taahhüt ve onarım işleri riskli bir faaliyet alanıdır. İşin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi riskin dağıtılmasına imkân verir.
- İnşaat işleri büyük sermaye gerektirmektedir. Örneğin iş makineleri parkının oluşturulması için büyük sermayeye ihtiyaç duyulmaktadır. İnşaat işlerinin bir bölümünün taşeronlara devredilmesi bu sermaye yetersizliğinin giderilmesine olanak sağlamaktadır.

1.2.4. Hakediş

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir. İnşaat ve onarım işlerinde genellikle işin bitimi beklenmeden belli dönemler halinde müteahhidin yaptığı işlerin miktarı belli teknikler kullanılarak ölçülür ve işin o kısmının kabulü yapılarak müteahhide biten kısma karşılık ödeme yapılır. Buna geçici hakediş denir. Geçici hakedişler, sözleşmede aksi yönde bir hüküm yoksa aylık olarak hesaplanır. İşin geçici kabulü yapıldıktan sonra kesin kabulün yapılması için aynı şekilde işin bütününe ilişkin ölçümlere dayalı olarak çıkarılan kesin hesaplara istinaden yapılan hakedişe ise kesin hakediş denir. Kesin hakedişin hesaplanmasında geçici hakediş rakamlarına itibar edilmez.

Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara hesaplanacak Katma Değer Vergisi eklendikten sonra bulunan miktardan, sözleşmede yazılı kesintiler, varsa müteahhidin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilerek kalan tutar müteahhide ödenir.

²⁰ Şenlik, s. 7.

İster geçici ister kesin olsun, hakedişlerin hakediş raporu ile belgelenmesi gerekir. Bu rapor, inşaat işlerinde yükleniciye ödenecek ara ve kesin hakediş tutarının hesaplanmasına esas olan belgelerden oluşur. Yapının türüne göre ilgili sayfalar ve gerekli görülen diğer belgeler düzenlenerek müteahhit ve yapı denetim elemanlarınca imzalanır, yetkili makamca onaylanır²¹. Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanır. Bu tarihten başlamak üzere on beş gün içinde de ödeme yapılır.

1.2.5. Taahhüt

Kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmektir. Taahhüt bir edimin yüklenimini ifade etmektedir²².

1.2.6. Geçici Teminat

Yıllara yaygın inşaat faaliyetine başlayan bir işletmenin başkasının istediği bir inşaat işini yapması için öncelikle o işin yapımı konusunda bir anlaşma yapması gereklidir. Özel sektör işletmeleri ihale açmadan doğrudan inşaat işletmesi ile anlaşma yapabilirler. Ancak kamu kurum ve kuruluşları 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu²³ hükümlerine tabi olmaları nedeniyle bir inşaat işinin yapımı için ihale açmak zorundadırlar.

Kamu kurum ve kuruluşlarının açmış olduğu ihalelere katılmak isteyen inşaat işletmeleri KİK'in 33'üncü maddesine göre teklif ettikleri bedelin % 3'ünü geçici teminat olarak yatırmaları gerekmektedir. Teminat olarak yatırılan bu tutar eğer ihale alınmazsa geri alınabilir²⁴.

Geçici teminatın, teminat mektubu veya nakit şeklinde olması işi verenin belirlemesine bağlıdır.

²¹ Şenlik, s. 9.

²² Çankaya, s. 20.

²³ 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁴ Şenlik, s. 261.

1.2.7. Kesin Teminat

İhale yolu ile müteahhide verilen işin, ihale tutarının % 6'sı oranında kesin teminat alınır. Kesin teminat müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini sağlamak üzere alınmaktadır. Kesin teminat olarak para verilebileceği gibi teminat mektubu da verilebilir. Bunu saptama yetkisi iş sahibine aittir²⁵.

1.2.8. Geçici Kabul

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin tamamlandığı müteahhit tarafından yüklenici idareye yazılı olarak bildirilir. İdare tarafından tamamlandığı belirtilen işin, oluşturulan geçici kabul komisyonu tarafından incelemesinin yapılarak eksikliklerin, kusurların saptanması, bu eksikliklerin tamamlanmasından sonra yapılan kabule "Geçici Kabul" denir²⁶.

1.2.9. Kesin Kabul

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin geçici kabulünde saptanan eksiklikler ya da kusurların tamamlanmasından sonra, müteahhidin yazılı başvurusu üzerine idare tarafından oluşturulan kesin kabul kurulu tarafından işin tamamlandığına yönelik tutanağın düzenlenmesi üzerine, işin idare tarafından kabul edilerek onaylanması anlamına gelir. Kesin kabul işlemiyle, müteahhidin sözleşmeden doğan sorumluluğunu bütünüyle yerine getirdiği kabul edilir.

1.2.10. İnşaat Sözleşmesi

Bir varlığın veya bir tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir²⁷.

Yapılacak işin süresi, kapsamı, bedeli, cezai şartları ile tarafların hak ve yükümlülükleri gibi belirleyici unsurları içinde barındıran ve bu yönüyle işin başlamasından bitişine kadar her türlü uygulamaya yön veren hukuki bir belge niteliğindeki sözleşmeler, yıllara yaygın inşaat onarım işlerindeki en önemli belgedir.

²⁵ Kızılot, s. 56.

²⁶ Çankaya, s. 21.

²⁷ Çankaya, s. 21.

7 no'lu, İnşaat Sözleşmelerine ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ²⁸ ekindeki 11 no'lu Türkiye Muhasebe Standardı'nın tanımlarla ilgili bölümünde inşaat sözleşmeleri genel olarak su şekilde tanımlanmıştır;

“İnşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakın ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi ve tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile de ilgili olabilir.”

Yukarıda yer alan teknik tanımın yanı sıra sınıflandırma bakımından inşaat sözleşmeleri hizmet sözleşmeleri olarak nitelendirilir. Çünkü yapılan iş bir hizmet üretim işidir. İnşaat işletmeleri başkaları tarafından yapımı istenen binaların üretimini üstlenmek yoluyla bir hizmet ifa etmiş olurlar. Görüntüde bir üretim söz konusu olmasına karşın söz konusu üretim işveren adına yapılmakta, işe ilişkin nitelikler işveren tarafından tespit edilmekte ve işin bedeli sözleşmeye dayalı olarak belirlenmektedir. Hukuki açıdan ise inşaat sözleşmeleri çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanan, Borçlar Kanunu'nun 355'inci maddesindeki istisna (eser) sözleşmesi tanımına uyar. Müteahhit iş sahibi adına bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı taahhüt etmektedir.

Borçlar Kanunu'nun 11'inci maddesine göre sözleşmeler kanunda aksi belirtilmedikçe genel olarak belirli şekil şartlarına tabi değildir ve içeriği serbestçe belirlenebilir. Ancak uygulamada inşaat sözleşmeleri yazılı olarak yapılmaktadır. Kamu tarafından yaptırılan inşaat işlerinde ise sözleşmenin şekli ve koşulları Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu²⁹ hükümlerine göre belirlenir. KİSK'in 7'inci maddesine göre sözleşmede yer alması zorunlu asgari unsurlar şunlardır;

- İşin adı, niteliği, türü ve miktarı, hizmetlerde iş tanımı,
- İdarenin adı ve adresi,
- Yüklenicinin adı veya ticaret unvanı, tebligata esas adresi,
- Varsa alt yüklenicilere ilişkin bilgiler ve sorumlulukları,
- Sözleşmenin bedeli, türü ve süresi,

²⁸ 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

²⁹ 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

- Ödeme yeri ve şartlarıyla avans verilir verilmeyeceği, verilecekse şartları ve miktarı,
- Sözleşme konusu işler için ödenecekse fiyat farkının ne şekilde ödeneceği,
- Ulaşım, sigorta, vergi, resim ve harç giderlerinden hangisinin sözleşme bedeline dâhil olacağı,
- Vergi, resim ve harçlar ile sözleşmeyle ilgili diğer giderlerin kimin tarafından ödeneceği,
- Montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait şartlar,
- Kesin teminat miktarı ile kesin teminatın iadesine ait şartlar,
- Garanti istenilen hallerde süresi ve garantiye ilişkin şartlar,
- İşin yapılma yeri, teslim etme ve teslim alma şekil ve şartları,
- Gecikme halinde alınacak cezalar,
- Mücbir sebepler ve süre uzatımı verilebilme şartları, sözleşme kapsamında yaptırılacak iş artışları ile iş eksilişi durumunda karşılıklı yükümlülükler,
- Denetim, muayene ve kabul işlemlerine ilişkin şartlar,
- İnşaat işlerinde iş ve işyerinin sigortalanması ile yapı denetimi ve sorumluluğuna ilişkin şartlar.
- Sözleşmede değişiklik yapılma şartları,
- Sözleşmenin feshine ilişkin şartlar,
- Yüklenicinin sözleşme konusu iş ile ilgili çalıştıracığı personele ilişkin sorumlulukları,
- İhale dokümanında yer alan bütün belgelerin sözleşmenin eki olduğu,
- Anlaşmazlıkların çözümü.

1.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE İZLENEN SÜREÇ

Yıllara yaygın olan ve yaygın olmayan, taahhüt şeklindeki inşaat işleri, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektör işletmelerine yaptırılmaktadır. Ancak kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerinin inşaat yaptırımlarına ilişkin hukuki

düzenlemeleri ve inşaat yapımına başlanmasında izlenecek süreçleri birbiri ile farklılıklar göstermektedir. Özel sektör işletmeleri, BK'nun 355'inci ve 371'inci maddelerindeki hükümlerine aykırı olmamak koşuluyla inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler ile istedikleri şekilde sözleşme yapabilme serbestliğine sahiptir. Dolayısı ile özel sektör adına inşaat taahhüt işi yapan inşaat işletmeleri ile özel sektör işletmeleri arasında işin yapımında izlenecek süreç de serbestçe belirlenebilmektedir.

Ancak kamu kuruluşlarında bu serbestlik söz konusu değildir. Kamu kurum ve kuruluşları, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve bu kanunlarla ilgili yönetmelikler çerçevesinde işlemlerini gerçekleştirmek zorundadırlar. Bu nedenle bir inşaat işletmesinin kamu kuruluşlarına ait bir inşaat işine başlayabilmesi için yasa ve yönetmeliklerde belirlenen belli süreçleri izlemesi gerekmektedir³⁰.

1.3.1. Proje Hazırlığı

İnşaat taahhüt işlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptırmayı düşündüğü inşaatla ilgili projenin hazırlanmasıdır. İş sahibi varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa bu işte uzmanlaşmış kişi ve kuruluşlara isteklerine uygun projeler çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir³¹.

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

- **Ön Proje:** Belli bir yapının kesin ihtiyaç programına göre; gerekli arazi ve zemin araştırmaları yapılmadan, bilgilerin hâlihazır haritalardan alındığı, çevresel etki değerlendirme ve fizibilite raporları dahil elde edilen verilere dayanılarak hazırlanan plân, kesit, görünüş ve profillerin belirtildiği bir veya birkaç çözümü içeren projedir. Avan projeler olarak da adlandırılan bu projeler üzerinde değişiklik yapılması olasılığı söz konusudur.
- **Kesin Proje:** Belli bir yapının onaylanmış ön projesine göre; mümkün olan arazi ve zemin araştırmaları yapılmış olan, yapı elemanlarının ölçümlendirilip boyutlandırıldığı, inşaat sistem ve gereçleri ile teknik özelliklerinin belirtildiği projedir.

³⁰ Şenlik, s. 9.

³¹ Kızılot, s. 46.

- **Uygulama Projesi:** Belli bir yapının onaylanmış kesin projesine göre yapının her türlü ayrıntısının belirtildiği projedir.

KİK'in 38'inci maddesine göre, “yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz” denilmektedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı gibi, esas olan proje uygulama projesidir.

Uygulama projesi olmadan ihaleye çıkabilecek iki durum söz konusudur. İlki doğal afetlerin yol açtığı hasarların giderilmesindeki acil projelerdir. Bu projelerde ön proje veya kesin proje ile ihaleye çıkılması mümkündür. İkincisi ise işin yapımı sırasında arazi ve zemin etütlerinin gerekmesi sebebiyle ihaleden önce uygulama projesi yapılmayan büyük altyapı projelerinde kesin proje ile ihaleye çıkmak mümkündür³².

Yapılacak inşaatın türüne ve özelliklerine göre, bir inşaat projesi çeşitli alt projelerin bir araya gelmesinden oluşur. Örneğin bir konut projesinde;

- Mimari proje
- Betonarme Projesi
- Sıhhi Tesisat Projesi
- Elektrik Tesisatı Projesi
- Kalorifer Projesi

alt projeler yer alır. Ayrıca her projenin içinde teknik ve estetik özellikleri kapsayan detay projeleri de bulunur³³.

1.3.2.Yaklaşık Maliyetlerin Belirlenmesi

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda, 2886 Devlet İhale Kanunu'nda yer alan keşif bedeli kavramı yerine “yaklaşık maliyet” kavramına yer verilmiştir. Yapım işlerinde ihale öncesindeki diğer bir aşama, yaklaşık maliyetin belirlenmesidir. Yaklaşık maliyetin belirlenmesi Yapı İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği³⁴'nin 10'uncu maddesinde şu şekilde açıklanmıştır.

İdarelerce, ihale konusu işin yaklaşık maliyetine ilişkin fiyat ve rayiçlerin tespitinde;

³² Kızılot, s.48.

³³ Erden, s. 18.

³⁴ 04.03.2009 tarih ve 27159 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır

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

biri veya birkaçı birlikte kullanılmak ve gerekli diğer fiyat araştırmaları yapılmak suretiyle belirlenir.

Yönetmeliğin 10'uncu maddesinde kullanılan gerekli diğer fiyat araştırmaları kavramı, aynı maddede açıklanmıştır. Bu düzenleme uyarınca;

“İşin bütünü, iş grubu, iş kalemi ve malzeme rayici bazında yapılacak piyasa araştırmasına dayalı fiyat tespitlerinde; imalatın ve/veya malzemenin yapımcılarından, üreticilerinden, ana bayilerinden, toptancılarından, yetkili satıcılarından ve satıcılarından fiyatlar veya proforma faturalar alınmak suretiyle uygun fiyatlar belirlenir. Tereddüt edilen fiyatların gerçek piyasa rayiçlerine uygun olmadığı hususu Ticaret ve/veya Sanayi Odalarından alınacak yazılı rayiçlerle netleşir.”

1.3.3. İhalenin Duyurulması

İnşaat işinin ilgililere duyurulmasında özel kesimi bağlayan hiçbir kural yoktur. Kamu kesimine ait inşaat ve önemli onarım işlerinin ilanı ise belirli kurallara bağlanmıştır³⁵. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nda ihaleler, işin türü, ihale usulü ve yaklaşık maliyetine göre farklı şekillerde ilan edilmektedir. Ayrıca aynı kriterlere göre ilanın süresi de değişiklik göstermektedir.

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 5'inci maddesi uyarınca, yapım işleri ihalelerinde idarelerce uyulması zorunlu hususlar şunlardır:

³⁵ Erden, s.19.

- Birden fazla yılı kapsayan işlerde ihaleye çıkılabilmesi için, işin süresine uygun olarak yıllar itibariyle ödeneğin bütçelerinde bulunmasını sağlamak üzere programlamanın yapılmış olması zorunludur. Yapım İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'nin 5'inci maddesine göre ilk yıl için öngörülen ödenek proje maliyetinin % 10'undan az olamaz ve başlangıçta daha sonraki yıllar için programlanmış olan ödenek dilimleri sonraki yıllarda azaltılamaz.
- Öngörülen ödeneklerin kullanılmasına imkân verecek süre dikkate alınarak, idarelerce ihalelerin zamanında yapılması, birden fazla yılı kapsayan ve yatırım niteliği olan işlerde (doğal afetler nedeniyle yapılması gerekenler hariç) ise yılın ilk dokuz ayında ihalenin sonuçlandırılması esastır.
- Yapım işlerinde arsa temin edilmeden, mülkiyet, kamulaştırma ve gerekli hallerde imar işlemleri tamamlanmadan ve uygulama projeleri yapılmadan ihaleye çıkılamaz. Uygulama projesi bulunan yapım işlerinde anahtar teslimi götürü bedel teklif alınmak suretiyle ihale yapılması zorunludur. Ancak, doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılması için yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ön veya kesin proje ile, işin yapımı sırasında belli aşamalarda arazi ve zemin etütleri gerektirmesi nedeniyle ihaleden önce uygulama projesi yapılamayan, bina işleri hariç, yapım işlerinde ise kesin proje ile ihaleye çıkılabilir. Bu işlerin uygulama projesi yapılabilen kısımlar için anahtar teslimi götürü bedel, uygulama projesi yapılamayan kısımlarda ise her bir kalem iş için birim fiyat teklif almak suretiyle ihale yapılabilir.

1.3.4. İhaleye Girebilme Koşullarının Yerine Getirilmesi

Yapı, tesis, onarım işleri ihalelerine katılmak isteyen müteahhitler, ihale komisyonuna verilmek üzere ve yalnız verildiği iş için geçerli olan bir katılma (yeterlilik) belgesi hazırlarlar. İhaleye katılma belgesi için ihaleyi yapacak idarece belirtilen yere dilekçeyle başvurulur. İhaleye katılacak olan isteklilerden,

- Ekonomik ve mali yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler,
- İsteklinin iş hacmini gösteren belgeler

➤ Mesleki ve teknik yeterliliğin belirlenmesi için gerekli belgeler, istenir ve bu belgelerin değerlendirilmesi ile birlikte uygun görülen isteklilere yeterlilik belgesi verilir.

1.3.5. İnşaat Taahhüdü İçin Teklif Alınması

Teklif mektubu ve geçici teminat da dahil olmak üzere ihaleye katılabilme şartı olarak istenilen bütün belgeler bir zarfa konulur. Zarfin üzerine isteklinin adı, soyadı veya ticaret unvanı, tebligata esas açık adresi, teklifin hangi işe ait olduğu ve ihaleyi yapan idarenin açık adresi yazılır. Zarfin yapıştırılan yeri istekli tarafından imzalanır ve mühürlenir.

İhaleye çıkarılan inşaat işleri için aşağıdaki yöntemlerden biri ile teklif alınır³⁶:

- Kapalı Teklif Yöntemi
- Belli İstekliler Arasında Kapalı Teklif Yöntemi
- Açık Teklif Yöntemi
- Pazarlık Yöntemi
- Yarışma Yöntemi

1.3.6. Sözleşmenin Yapılması, Geçici Ve Kesin Teminat

İnşaat taahhüt sözleşmesinin yazılı olması için yasal herhangi bir sorumluluk yoktur. Buna rağmen inşaat taahhüt ilişkisinin en ince ayrıntısına kadar yazılı olarak kurulması hem iş sahibi hem de müteahhit açısından faydalıdır³⁷.

İnşaat ve onarım işlerine gireceklerin bedel üzerinden belirli oranlarda geçici ve kesin teminat vermeleri gerekir. İnşaat ve onarım işine girecekler geçici ve kesin teminat olarak aşağıda sıralanan değerleri bildirebilirler:

- Tedavülde bulunan Türk parası,
- Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet İç Borçlanma Senetleri ve bu senetler yerine düzenlenen belgeler,
- Bankalar ve özel finans kurumlarından verilen teminat mektupları.

³⁶ Erden, s.21.

³⁷ Erden, s.21.

İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde iş sahibi, müteahhitlerden işin keşif bedelinin % 3'ü oranında Geçici Teminat alır. Geçici teminatın, teminat mektubu ya da nakit şeklinde olması işi verenin belirlemesine bağlıdır. Geçici teminat daha sonra kesin teminata dönüştürülür ya da müteahhide iade edilerek yerine kesin teminat alınır³⁸.

İhale yoluyla müteahhide verilen işin, ihale edilen tutarının % 6'sı oranında kesin teminat alınır. Kesin teminat müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmesini sağlamak için alınır. Kesin teminat olarak para verilebileceği gibi teminat mektubu da verilebilir. Bunu saptama yetkisi iş sahibine aittir. Kesin teminatın hakedişlerden % 10 oranında kesilmesi de mümkündür. Kesin teminat işin kesin kabulünden sonra müteahhide iade edilir.

1.4. İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN YAPIM USULLERİ

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

Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar özel sektör firma ya da kişilerine ya da kamuya yapılabilir. Özel sektöre yapılan inşaat işlerinde işin kime verileceği ve nasıl ihale edileceği konusunda konulmuş herhangi bir kural yoktur. Kamuya ait inşaat işlerinin yapılması ise, Kamu İhale Kanunu'na tabidir.

1.4.1.Emanet Usulü

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

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

İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların mutlak suretle ihale ile karşılanması gibi bir zorunluluk yoktur³⁹.

³⁸ Çankaya, s.21.

³⁹ Kızılot , s.44.

1.4.2. İhale Usulü

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

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

En uygun ya da en düşük önerinin seçimi aşağıdaki usullerden birine göre yapılabilir.

1.4.2.1. Açık İhale Usulü

Açık ihale usulü, bütün isteklilerin teklif verebileceği bir ihale usulüdür. Bu usul, 2886 sayılı Kanundaki kapalı teklif usulüne benzerlik göstermektedir. Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilir.

İhaleye verilen tekliflerin tamamının reddedilmesi veya ihaleye hiç teklif verilmemesi hallerinde ihale iptal edilmektedir.

1.4.2.2. Belli İstekliler Arasında İhale Usulü

Kamu İhale Kanunu'na göre, belli istekliler arasında ihale usulü, yapılacak ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda idarece davet edilen isteklilerin teklif verebildiği usuldür. İşin özelliğinin uzmanlık ve/veya ileri teknoloji gerektirmesi nedeniyle açık ihale usulünün uygulanmadığı mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin ihalesi bu usule göre yaptırılabilir.

Kamu İhale Kanunu'nun 10'uncu maddesine uygun olarak belirlenen ve ön yeterlilik dokümanı ile ön yeterlilik ilanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre adayların ön yeterlik değerlendirmesi yapılır. Belirtilen asgari yeterlik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmez.

Ön yeterlilik değerlendirmesi sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilir. İşin niteliğine göre rekabeti engellemeyecek şekilde Kamu İhale Kanunu'nun 40'inci maddesine uygun olarak belirlenen ve ihale dokümanı ile davet mektubunda belirtilen değerlendirme kriterlerine göre tekliflerin değerlendirmesi yapılarak ihale sonuçlandırılır. İhaleye

davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif veren istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir.

Belli istekliler arasında ihale usulünün en önemli özelliği, ihaleye katılacakların ön yeterlilik değerlemesine tabi tutulması ve işin uzmanlık ya da ileri teknoloji gerektirmesidir. Bu usulün diğer bir özelliği ise ihaleye davet edilen veya teklif verenler açısından bir alt sınır öngörülmüş olmasıdır.

Bu ihale usulünün özelliklerinden biri olan ön yeterlilik değerlendirmesi de bu usulü diğer usullerden ayırmaktadır. Yapım işleri ihalelerinde yeterlilik; “ekonomik ve mali yeterlilik” ve “mesleki yeterlilik” olmak üzere iki aşamada belirlenmektedir⁴⁰.

1.4.2.3. Pazarlık Usulü

Pazarlık usulü, Kamu İhale Kanunu’nda, “ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul” şeklinde tanımlanmıştır.

Pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı Kanun’un 21’inci maddesinde belirlenmiştir.

Bu haller;

- Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucu teklif çıkmaması,
- Doğal afetler, salgın hastalıklar, can veya mal kaybı tehlikesi gibi ani ve beklenmeyen veya idare tarafından önceden öngörülmemeyen olayların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- Savunma ve güvenlikle ilgili özel durumların ortaya çıkması üzerine ihalenin ivedi olarak yapılmasının zorunlu olması,
- İhalenin araştırma ve geliştirme sürecine ihtiyaç gösteren ve seri üretime konu olmayan nitelikte olması,
- İhale konusu mal veya hizmet alımları ile yapım işlerinin özgün nitelikte ve karmaşık olması nedeniyle teknik ve mali özelliklerinin gerekli olan nitelikte belirlenememesidir.

⁴⁰ Kızılot, s. 46.

İnşaat konusunda çoğunlukla belli istekliler arasında ihale usulü kullanılmasına rağmen, bu usule göre yeterli sayıda kuruluş veya yeterli sayıda teklif çıkmaması halinde ve yasada belirtilen özellikli durumlarda pazarlık usulü kullanılmaktadır.

Yapım işlerinde pazarlık usulünün kullanılması halinde de, işlemlerin Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği'ne uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir⁴¹.

1.4.2.4. Doğrudan Temin

Aşağıda belirtilen durumlarda ihtiyaçların ilan yapılmaksızın doğrudan teminine gidilebilir.

- a. İhtiyacın gerçek ya da tüzel tek kişi tarafından karşılanabileceğinin tespit edilmesi,
- b. Sadece gerçek veya tüzel tek kişinin ihtiyaç ile ilgili özel bir hakka sahip olması,
- c. Mevcut mal, ekipman, teknoloji veya hizmetlerle uyumun ve standardizasyonların sağlanması için ilk alımı izleyen üç yıl içinde ihtiyaç duyulan yedek parça, ek malzeme veya hizmetin ilk alım yapılanın dışında başka gerçek veya tüzel kişiden temin edilememesi.

Sayılan üç durumda tekliflerin hazırlanması için yeterli süre tanınmak suretiyle davet edilecek istekli ile idarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılamak amacıyla teknik şartlar ve fiyat üzerinde görüşme yapılarak ihtiyaçlar temin edilir.

1.4.2.5. Tasarım Yarışmaları

Tasarım yarışmaları, bir ihale yöntemi olmamasına rağmen, bir hizmet alma yöntemi olduğundan dolayı ihale olarak kabul edilebilir. İdareler gerekli gördükleri her türlü etüt, plan, proje, güzel sanatlar kapsamındaki işlerin ihalesini jüri tarafından değerlendirilecek olan, ödüllü veya ödüksüz tasarım yarışmaları yapabilirler.

⁴¹ Kızılot, s. 46.

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN KAPSAMI VE VERGİLENDİRİLMESİ

2.1. TANIM VE DÜZENLEMELER

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri; belirli bir inşaat sözleşmesi kapsamında inşaat taahhüt işine dayanan ve yapısı itibariyle bir takvim yılı içerisinde bitirilmesine imkan olmayan; inşaat, hafriyat, yapı inşası, baraj, yol, köprü, tünel, metro yapımı gibi inşaat, onarım ve taahhüt işleridir. Buna göre, bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi sayılabilmesi için; inşaat ve onarım işinin başkalarının (resmi veya özel kişi ve kurumlar) hesabına yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılını kapsamaması gerekmektedir. Taahhüt niteliğinde olmayan, işletmelerin kendi nam ve hesaplarına satmak veya kullanmak için yaptıkları özel inşaatlar ile taahhüt niteliğinde olmasına rağmen bir takvim yılı içerisinde bitirilen işler, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmemektedir⁴².

Ülkemizde gelir üzerinden alınan vergilerde (gelir ve kurumlar vergileri) inşaat işleri için iki ayrı vergilendirme rejimi kabul edilmiştir. Bir yandan gelirin yıllık olarak tespit edilip vergilendirmesi uygulaması sürerken diğer taraftan da başkasına ait bir inşaat işinin yapılmasının taahhüt edilmesi şeklinde yapıлып da bir yıldan fazla yıla sirayet eden işlerde işe ilişkin kazanç işin bittiği yıl tespit edilmekte ve vergilendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kaynakta kesinti yoluyla vergilendirme yapılmakta, bu şekilde kesilen vergiler işin kazancının beyan edildiği dönem vergisinden mahsup edilmektedir. Çoğu inşaat firması bu iki rejime de tabi olan işleri birlikte yapmakta, hatta bu işleri birlikte yapmasalar dahi faaliyet dışı gelirleri dolayısıyla bu iki rejime aynı zamanda tabi olmaktadır⁴³.

⁴² Ali Asker, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Donem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 87, Aralık 2006, s. 64.

⁴³ Kazım Yılmaz, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Şubat 2004, s. 109.

İnşaat işinin iş olarak özellikleri şöyle sıralanabilir:

- Esas olarak bir imalat işidir,
- Uzun süren bir imalattır,
- Değişik safhalarda fatura edilmesi mümkündür.

Bu özellikler inşaat işlerinde dönemlerin birbirine karışmasına veya bir başka ifade ile vergilendirme dönemlerinde yapılan işlerin maliyet ve hâsılatlarının birbirine karışmasına, birbirinden tam olarak ayıramamasına yol açmaktadır. Bu bakımdan her işten ne kadar kar ya da zarar edildiği ancak işin bittiği zaman tespit edilebilmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için ayrı bir vergilendirme rejimi kabul edilmiş olmasının nedeni budur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, başladıkları yılda bitmeyip, sonraki yıllara da yayılan inşaat ve onarım işleridir. İnşaatın ne olduğu inşaatın tanımı yapılırken açıklanmıştır. İşin başlama ve bitiş tarihleri de ilerideki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile uğraşılması her şeyden önce ticari bir faaliyettir. Başkalarına ait inşaat ve onarma işlerinin belirli bir bedel ve koşul dâhilinde malzemeli veya malzemesiz yapılmasıdır. Ancak, bir taahhüde bağlı olması ve bu taahhüdün yerine getirilip getirilmediğinin nihai olarak işin bittiği zaman kontrol edilip, yapılan işin sahibince kabul edilinceye dek sonucunun ancak o zaman belli olacağından hareketle bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma taahhüt işlerinde özel bir vergileme rejimi kabul edilmiştir. Bu rejimin mantığı esas olarak bir hesap döneminden fazla süren işlerde taahhüdün sonucunun, iş bitmeden kapanan hesap dönemlerinde tam olarak görülmesinin mümkün olmamasıdır.

Özel vergilendirme rejiminin düzenlendiği GVK'nun 42'nci maddesi hükmü şöyledir:

“Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanunun 48/4-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) inşaat (dekapaj⁴⁴ işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde⁴⁵ kar veya zarar işin bittiği

⁴⁴ **Dekapaj:** Genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak ve maden yatağının üzerindeki veya kondağındaki örtü tabakasının gevşetilmesi, kazılması, yüklenmesi, taşınması, toprak harmanına dökülmesi, serilmesi, harman sahasının düzeltilmesi, toprak harmanı ve kademe yollarının yapımı ve bakımı gibi çeşitli işlerin tamamına denir.

⁴⁵ **(Değişmeden önceki şekli)** inşaat ve onarma işlerinde.

yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

*Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın (5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen ibare, **Yürürlük: 06.06.2008**) Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar⁴⁶ vermeye mecburdurlar.”*

43'üncü maddede gider ve amortismanların, 44'üncü maddede ise işin bitim tarihi ve bitim tarihinden sonra elde edilecek hâsılat ve yapılacak giderlerin ne şekilde işleme tabi tutulacağı konuları düzenlenmiştir. Bu konular ileride ayrıntılı şekilde ele alınacaktır.

2.2.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARIN VERGİLENDİRİLMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmasından dolayı vergilendirmede farklılıklar içermektedir. Bu farklılıklar yasal dayanaklarıyla birlikte aşağıda açıklanmıştır.

2.2.1. Yasal Düzenleme, Tanım Ve Özel Vergilendirme Rejimi

GVK'nın 37'nci maddesinde “Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazanç ticari kazançtır” şeklinde belirtilmiştir. İnşaat ve onarma işlerinde elde edilen kazançlar Gelir Vergisi Kanununun Ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Söz konusu kazancı kurum elde etmişse kurumlar vergisi kanununda belirlenen usullere göre vergilendirilir. Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki özsermayenin hesap dönemi başındaki ve sonundaki müspet farktır. Hesap dönemi ise normal olarak takvim yılıdır⁴⁷.

Muhasebe Sistemi Genel Tebliğinde dönemsellik ilkesi, “İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi;

⁴⁶ (5766 sayılı Kanunla değişmeden önceki şekli) (5228 sayılı Kanunun 59/3-c maddesiyle değişen ibare. **Yürürlük; 31.07.2004**) Mart ayının onbeşinci günü akşamına kadar.

⁴⁷ Şenlik, s. 55.

hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılması” şeklinde tanımlanmıştır⁴⁸.

Ayrıca, gerek Türk Ticaret Kanunu’nda⁴⁹ gerekse de Vergi Usul Kanunu’nda⁵⁰ dönemsellik kavramına paralel olarak düzenlemeler yapılmış ve işletmelerin belli dönemler için değerlendirilmeleri zorunluluğu getirilmiştir. VUK’un 174’üncü maddesinde yasal defterlerin hesap dönemi itibarıyla tutulacağı ve hesap dönemlerinin normalde takvim yılı olacağı, ancak 12’şer aylık özel hesap dönemlerinin de tayin edilebileceği belirtilmiştir. Bunlara paralel olarak, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun⁵¹ 16’ncı maddesinde kazancın hesap dönemleri itibarıyla tespit olunacağı aynı şekilde GVK’nın 1’inci maddesinde de gerçek kişilerin bir takvim yılı içerisinde elde ettikleri kazanç ve iratların gelir vergisinin konusunu oluşturacağı belirtilmiştir.

Kural hesap dönemi olmakla birlikte, GVK’nın 42, 43 ve 44’üncü maddelerinde düzenlenen ticari kazanç niteliği bulunan yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde yıllık hesap döneminden, dolayısıyla dönemsellik ilkesinden sapma olmuştur. Bu nedenle GVK’nın 42, 43 ve 44’üncü maddelerinde düzenlenen ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine de uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Ayrıca yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında yapılan hakediş ödemelerinden GVK’nın 94’üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 42’nci maddesi ile söz konusu maddenin gerekçesinden anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin, taşıdığı özellik nedeniyle genel hükümler dışında özel bir vergilendirme sistemi kabul edilmiştir. Buna göre özel vergileme rejimi yalnızca birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaatlar için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlayıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işleri ile özel inşaatlardan elde edilen kazançlar genel hükümlere göre vergilendirilir. Aynı şekilde, arsa karşılığında daire yapımında da özel vergilendirme söz konusu değildir.

⁴⁸ S.Sabit Durlanık, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Yaklaşım Dergisi, Sayı:268, Aralık 2003.

⁴⁹ 09.07.1956 tarih ve 9353 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵⁰ 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵¹ 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükellefler, işin devamı süresince kar ve zarar beyan etmeyecekler ancak her yıl yıllık beyannamelerini vereceklerdir. Beyannameye ek olarak verecekleri bilançonun aktifinde devam eden inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler, pasifinde ise devam eden inşaatlarla ilgili olarak alınan hakedişler görünür. Kar-zarar ise ancak işin bitim tarihinde belirlenir ve yıllık beyanname ile beyan edilir.

2.2.2. Özel Vergilendirme Rejimi Kapsamında Yer Alan İnşaat Ve Onarma İşleri

Bir işin GVK'nun 42'nci maddesi kapsamına girmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılana sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhüde bağlı olarak yapılması,

gerekmektedir. Bu üç koşul aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

2.2.2.1. Faaliyet Konusunun İnşaat Ve Onarım İşİ Olması

Genel anlamı ile inşaat malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü içerir. Bir gayrimenkulün, iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım kavramını ifade eder. İnşaat onarım işinin kime yapıldığının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kamu kurum ve kuruluşlarına yapılabildiği gibi, herhangi bir kurum veya gerçek kişiye de yapılabilir⁵².

Bir işin GVK'nın 42'nci maddesinde belirtilen inşaat ve onarma işi kapsamına girebilmesi için her şeyden önce faaliyetin konusunun "inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma" işi olması gerekir. Aynı sözleşmede inşaat ve onarım işi ile birlikte inşaat ve onarma niteliğinde olmayan işlerin de taahhüt edilmesi halinde bu işlerde GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Örneğin, mutfak dolabı imalatı ve montajı işi, duvar kâğıdı kaplama işi, peyzaj işi, mühendislik ve müşavirlik hizmetleri gibi işlerin inşaat ve onarım işleriyle birlikte

⁵² Kemal Akmaz, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, E-Yaklaşım, Kasım 2009, Sayı: 203

yüklenilmesi halinde yapılan işler tek bir iş olarak kabul edilir ve GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilir. Ancak, söz konusu işlerin inşaat işinden ayrı olarak münferiden üstlenilmesi halinde, senelere sirayet etse dahi mahiyet itibariyle inşaat ve onarım işi sayılmadığından GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir⁵³.

Bir yatırım projesinin gerçekleştirilmesi etüd, inşaat, makine ve teçhizat temini, montaj ve tamamlama inşaatı şeklinde bölünmektedir. Bu bölümlerde etüd aşaması genellikle idarece yapılmakta ya da ayrı bir ihale konusu teşkil etmektedir. Buna karşılık, diğer aşamalar özellikle malzeme temini, montaj ile inşaat ya ayrı ayrı ihale edilmekte ya da tek bedel üzerinden ve anahtar teslimi şartı ile aynı firmaca yüklenilmektedir. Bu son durumda; malzeme sağlanması, satın alma, mühendislik ve montaj işlerini inşaat işinden ayırmak mümkün olmayacağı görüşüyle faaliyetin daha doğrusu yüklenimin tümü GVK'nın 42'nci maddesi hükmü içinde değerlendirilecektir⁵⁴.

İnşaat onarma işine bağlı olarak doğmakla birlikte, inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilemeyecek faaliyetlerin, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilme imkânı bulunmamaktadır. Nitekim Gelir İdaresi tarafından verilen bir muktezada izleyen açıklamalara yer verilmiştir; *“malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü inşaat olarak tanımlamak mümkündür. Diğer taraftan, taşeron firmalara yaptırılan inşaat ve onarım işlerinin 42'nci maddede sayılan şartları taşıması halinde ödenecek istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak....Şube Müdürlüğü Mesuliyet Sahası İçindeki Su ve Kanal Yapım Bakım ve Rehabilitasyon İşini yüklenen İnş. San. Ve Tic. A.Ş.'ne bu proje kapsamında taşeron olarak firmanızca yapılacak kanalizasyon hatlarının temizlenmesi, görüntülenmesi ve çıkan tresubatin döküm sahasına nakli işinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu işler nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.”*

⁵³ Osman Öztürk, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 255, Aralık 2009.

⁵⁴ Kızılot, s. 61.

Bilgi teknolojisi sınıfı alt yapı yapım işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda verilen muktezada⁵⁵, *“her ne kadar çeşitli nedenlerle tamamlanamayarak yapımına takip eden yılda devam edilen bilgi teknolojisi sınıfı alt yapı yapım işinin “inşaat ve onarım” işi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmadığı gibi bu faaliyetiniz dolayısıyla tarafınıza yapılan istihkak ödemeleri üzerinden tevkifat yapılmaksızın elde edildiği yıl kazancı olarak beyana tabi tutulması gerekmektedir.”* şeklinde görüş bildirilmiştir.

Kurum tarafından maliyet+kar yöntemine göre düzenlenen sözleşmeler uyarınca taahhüt edilen inşaat işlerinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girip girmeyeceği yönünde verilen muktezada⁵⁶, (maliyet + kar) yöntemine göre ihale edilen taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın inşaat işi şartlarını taşımaması halinde, bu işten elde edilen kazancın işin ikmal edildiği (fiilen tamamlandığı) takvim yılının kazancına dâhil edilerek vergilendirilmesi ve işe ilişkin yapılan hakediş ödemeleri üzerinden de yine GVK'nın 94/3'üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir.

Dekapaj işlerinde vergileme konusunda ise 2004 yılına kadar sorunlar bulunmaktaydı. Sorunun temelinde bu işlerin yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığı yatmakta, bu konuda vergi idaresi ile Danıştay'ın görüşleri birbiriyle çelişkiydi⁵⁷. Geçmiş dönemlerde bir kısım vergi mükellefleri dekapaj işlerinde elde ettikleri kar veya zararı genel kurallar içerisinde her yıl tespit edip beyan ederken, bazı mükellefler bu işlerden elde ettikleri kar ve zararın tamamını özel vergileme rejimi olan GVK'nın 42'nci maddesi çerçevesinde işin bittiği yıl beyan etmekteydiler. Öte yandan dekapaj işlerinde ihale eden kurumunda olan kurumların iş yıllara yaygın olduğu takdirde ödedikleri istihkakların stopaj yapıp yapmayacağı sorunu da olayın GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu da uygulamada duraksamalara yol açmaktaydı. Dekapaj işlerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında olup olmadığı konusunda uygulamada yaşanan belirsizliğe 5035 sayılı Kanunla⁵⁸ 01.01.2004'ten itibaren son verilmiştir. Anılan

⁵⁵ 21.02.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11287 sayılıdır.

⁵⁶ 13.01.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11170 sayılıdır.

⁵⁷ Kızılot, s. 65.

⁵⁸ 02.01.2004 tarih ve Mük. 25334 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

düzenlemeyle GVK'nın 42'nci maddesine "dekapaj işleri de inşaat işi sayılır"⁵⁹ biçiminde bir parantez içi hüküm eklenmiştir.

2.2.2.2. İşin Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Yapılacak olan inşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'nci maddesinde düzenlenen özel vergileme sistemine tabi olabilmesi için, inşaat ve onarma işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Bu taahhüt, genellikle yazılı olmakla birlikte sözlü de olabilir. Taahhütten anlaşılması gereken husus, yapılan işin işverenin nam ve hesabına yapılmasıdır. Buna paralel olarak, bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatlar GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girmezler. Örneğin, kendi hesabına inşaat yapılması veya arsa karşılığı konut inşa edilmesi şeklinde yapılan inşaat işlerinde, başkası adına yapılan taahhüt işinden söz edilmesi mümkün bulunmadığından, bu işler yıllara yaygın olsa dahi GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Taahhüt edilen işin bedelinin ne şekilde belirlendiğinin önemi bulunmamaktadır. Bu bakımdan bedelin eksiltme, maliyet artı kar ya da pazarlık gibi yöntemlerin hangisi kullanılırsa kullanılsın işin yapımı taahhüt edilmektedir. Taahhüdün varlığının belirlenmesinde ihale ve bedel saptama yöntemine bakılmaz. Maliyet artı kar yöntemine göre taahhüt edilen bir işte yapılan işin maliyetinin ve gelirin kesin olarak belirlenebildiği noktasından hareketle her yıl kar zarar tespiti yapılan ve beyan edilen bir olayla ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından şu şekilde görüş verilmiştir; "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 gerekir. Bedelin tespit yönteminin ve işi yapan kurumun kazancını yıllık olarak belirlemesinin, işin GVK'nın 42'nci madde kapsamına girmesi açısından önemi yoktur..."⁶⁰

⁵⁹ Gelir Vergisi Kanunu Madde 42, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden (5035 sayılı Kanunun 48/4-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir".

⁶⁰ Yılmaz, s. 113.

2.2.2.3. İnşaat Ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması

İnşaat ve onarma işinin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına girebilmesinin diğer bir şartı da inşaat ve onarma işinin birden fazla yıla sirayet etmesi gerektiğidir. Burada birden fazla yıldan kastedilen 12 aylık dönem değil, takvim yılıdır. Yapılan inşaat ve onarma işi bir taahhüde bağlı olarak yapılsa bile, söz konusu iş aynı takvim yılı içinde bitiyorsa, kazanç genel hükümlere göre belirlenir. İşin başlama tarihi ile muhtemel bitiş tarihi mukavelede belirtilir. Dolayısıyla işin yıllara sirayet edip etmeyeceği mukavelede bellidir.

Sözleşmesinde aynı yıl içinde başlayıp bitirilmesi öngörülen inşaat taahhüt işleri, süresinde bitirilemeyerek ertesi yıla taşması halinde, bu tarihten itibaren yıllara yaygın inşaat işi olarak değerlendirilecek ve vergilendirmesi GVK'nın 42'nci maddesine göre yapılacaktır. Örneğin, sözleşmesinde 10.03.2009 tarihinde başlaması ve 31.12.2009 tarihinde bitirilmesi öngörülen inşaat işinin yüklenici tarafından 31.12.2009 tarihinde bitirilemeyerek ertesi yıla sarkması halinde, yapılmakta olan inşaat işi yıllara yaygın olarak kabul edilecektir. Aynı yıl içinde bitirilmesi öngörülmekle birlikte işin ertesi yıla sarkması durumunda ise bu işle ilgili kar veya zararın, işin bittiği yılda tespit edilerek tamamının işin bittiği yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan ancak takip eden yıla sarkan fabrika ilave inşaat işinin GVK'nın 42'nci madde kapsamında olup olmadığı konusunda verilen bir muktezada⁶¹ şu görüşlere yer verilmiştir;

“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.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

⁶¹ 14.03.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11349 sayılıdır.

sonra yapılacak istihkak ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.”

Sözleşmesinde birden fazla takvim yılında bitirilmesi öngörülen işlerin başladığı yıl içerisinde bitirilmesi halinde, söz konusu iş GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Bu durum, yapılan işler üzerinden yapılan tevkifatların yersiz olduğu anlamına gelmeyecek ve bu işe ait kar zarar işin bittiği yılın geliri olarak beyan edilecektir.

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat işinin yıllara yaygın inşaat işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda verilen bir muktezada⁶² ise benzer açıklamalara yer verilmiştir; “..... Valiliği İl Milli Eğitim Müdürlüğü ile akdedilen sözleşme karşılığı yapımını taahhüt ettiğiniz Çıraklık Eğitim Merkezi İkmal İnşaat yapım işinin aynı takvim yılında başlayıp bitecek olması yani birden fazla takvim yılına sirayet etmesi nedeniyle GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu olmadığı gibi bu işe ilişkin tarafınıza yapılan istihkak ödemelerinin Gelir Vergisi Kanununun 94/3. maddesi uyarınca tevkifata tabi tutulması da gerekmemektedir.

Ancak söz konusu işin herhangi bir surette başlanıldığı yılda bitirilememesi ve takip eden yıla sirayet etmesi halinde yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilecek bu işe ilişkin ayrı bir sözleşme düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın başlanıldığı yılda bitirilemeyeceği ile takip eden yıla sirayet edeceğinin ortaya çıkması halinde bu tarihten sonra tarafınıza yapılacak istihkak ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/3. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekeceği gibi tevkifata tabi tutulan bu gelirden doğan kar veya zararın işin bittiği yılda kati olarak tespit edilerek tamamının o yılın geliri sayılarak beyannameyle beyana tabi tutulması gerekeceği hususu ise tabidir.”

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazanç işin bitiminde saptanabilmekte ve vergileme de bundan sonra yapılabilir. Uzun bir süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi

⁶² 01.04.2005 tarihli ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11469 sayılıdır.

telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir⁶³.

2.3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA VE BİTİM

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-43 ve 44'üncü maddelerinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin vergileme usulü düzenlenmiştir. Belirlenen rejime tabi olacak inşaat ve onarma işlerinin birden fazla takvim yılına yayılması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bir yıldan fazla bir yıla yayılıp yayılmadığının anlaşılabilmesi için işin başlama ve bitiş tarihlerinin bilinmesi gerekmektedir⁶⁴.

2.3.1. İşin Başlama Tarihi

Vergi kanunlarımızda inşaat taahhüt işlerinin hangi tarihte başlamış kabul edileceğine yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte yıllara yaygınlığın belirlenmesi açısından işin başlama tarihi de bitiş tarihi kadar önem arz eden bir konudur. Sözgelimi sözleşme imzalanmış olmakla birlikte işe başlama ile ilgili daha ileriki bir tarih belirlenmiş ise ya da müteahhide yer teslimi öngörülmüş ise yıllara yaygın inşaat onarım işi kapsamına girip girmemek konusunda hangi durumda işin başlamış kabul edileceğinin tespiti önem kazanmaktadır.

Esas olarak taahhüt sözleşmesinde işe başlama için bir tarih öngörülmüş ise sorun yoktur. Belirlenen tarihte işe başlanamaması durumunda ise bu durumun sözleşmede yapılacak bir tadilat ile belgelenmesi gerekir aksi takdirde yüklenici açısından ceza ya da tazminat yükümlülüğü ortaya çıkabilir.

⁶³ Kızılot, s. 62.

⁶⁴ Yılmaz, s. 153.

Bazı durumlarda sözleşmede işe başlama tarihi ile ilgili bir hüküm bulunmamakta, ancak iş sahibi tarafından müteahhide yer teslimi öngörülmektedir. Bu durumda işe başlama tarihi yer tesliminin yapıldığı tarihtir. Yer teslimi ile ilgili de bir tarih belirlenmemesi halinde ise fiilen başlama tarihi dikkate alınır. Bunların hiçbiri yok ise, hukuken başkaca bir dayanak ortaya konamayacağından sözleşme tarihi işe başlama tarihi olarak alınır.

Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde⁶⁵ belirttiği görüşüne göre; inşaat ve onarma 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.

Açıklamalar çerçevesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin başlangıç tarihinin tespitinde aşağıda sayılan kriterlere dikkat etmek gerekmektedir:

- Sözleşmede işe başlama tarihi belli edilmişse bu tarihin,
- İşe başlama tarihi bulunmamakla birlikte yer teslimi için bir tarih öngörülmüş ise bu tarihin,
- Yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin fiili başlangıç tarihinin,
- Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise, sözleşmenin imzalandığı tarihin işin başlangıç tarihi olarak dikkate alınması gerekmektedir.

ÖRNEK: Mükellef (M), belediye ile 15.07.2009 tarihinde yapılan sözleşme gereğince yol yapım işini yüklenmiş ve işe 15.10.2009 tarihinde başlaması gerekirken, söz konusu alanın SİT alanı içinde olması nedeni ile iş yapımı ertelenmiştir. İlgili alanın SİT alanından çıkarılması ile 30.01.2010 tarihinde işe başlama talimatı alan mükellef M, işi aynı yıl içinde bitirmiştir. Bu durumda söz

⁶⁵ Maliye Bakanlığı'nın 02.06.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5138-9-20504 sayılı özelgesi.

konusu iş, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmeyecektir.

2.3.2. İşin Bitim Tarihi

İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi GVK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesi;

“(2361 sayılı Kanunun 31'inci maddesiyle değişen madde) İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde (5035 Sayılı Kanunun 48/4-b maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik:01.01.2004; Yürürlük:02.01.2004) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih⁶⁶; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.” şeklinde düzenlenmiştir.

Düzenlemeye göre işin bitim tarihi işin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olup olmamasına göre farklılık arz etmektedir.

2.3.2.1. Geçici Ve Kesin Kabul Usulüne Tabi İşlerde İşin Bitim Tarihi

GVK'nın 44'üncü maddesinde, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının onay tarihi veya fiili bitim tarihi esas alınmıştır. Geçici ve kesin kabule tabi işlerde işin bitim tarihi, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihtir.

Geçici Kabul, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin 41'inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu düzenleme gereğince, işin bittiğini bildirme yükümlülüğü müteahhide aittir. Bu nedenle sözleşme konusu iş tamamlandığında, müteahhit idareye dilekçe ile başvurarak geçici kabul isteğinde bulunur. Bu başvuru uyarınca yapılan işleri, idarece verilecek talimat üzerine kontrol teşkilatı tarafından ön incelemeye tabi tutulur, ön inceleme sonucunda işin sözleşmeye ve eklerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa muayene ve kabul işlemlerine ilişkin yönetmelik hükümlerine göre geçici kabul heyeti oluşturulur. Kabul heyetinin oluşturulması ve işyerine gönderilebilmesi,

⁶⁶ (Değişmeden önceki şekli) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih.

yapılan işin kusurlu ve eksik kısımlarının bedelleri toplamının, işin tamamına ait bedelin yüzde beşinden fazla olmamasına bağlıdır. Ancak, bu oranı geçmeyecek kusur ve eksiklikler, aynı zamanda, işin idareye teslimine ve kullanılmasına engel olmayacak ve herhangi bir tehlikeye meydan vermeyecek nitelikte olmalıdır⁶⁷.

Geçici kabul usulüne tabi işlerin bitmesine rağmen, işverence herhangi bir nedenle işin kabulü yapılmazsa, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilmelidir. İşverenin geçici kabulü yapmamasına karşın, işi teslim alarak kullanmaya başlaması veya ilgili yerin hizmete açılmış olması, mesken inşaatlarında kullanma izninin alınmış olması, işin fiilen tamamlandığı tarih olarak değerlendirilir.

Geçici kabulün yapılmasından sonra, müteahhide genel olarak on iki ay olan (sözleşmede ve eklerinde belirtilmesi gereken) teminat süresi olarak adlandırılan bir süre verilir. İşin özelliğine göre teminat süresi arttırılabilir veya azaltılabilir⁶⁸.

Müteahhit teminat süresi içinde işlerin bakımını yapmak ve işin tümünü iyi bir şekilde korumak ve çıkabilecek kusur ve aksaklıkları gidermek zorundadır. Bu süre içinde, müteahhit tarafından yapılması gereken sürekli bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapılıp yapılmadığı kabul heyeti tarafından incelenerek tespit olunur. Sürenin bitiminde, müteahhidin başvurusu üzerine, kesin kabul heyeti oluşturulur. Teminat süresi içinde müteahhidin bütün yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğu kendisine yüklenebilecek ve kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul heyeti tarafından kesin kabul tutanağı hazırlanır. Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur⁶⁹.

GVK'nın 44'üncü maddesi birinci fıkrasında geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak ifade edilmiştir.

⁶⁷ Ali Tuğlu, Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri, Vergi Dünyası, Sayı 229, Eylül 2000.

⁶⁸ Nedim Uyanık, İnşaat İşlerinde Sözleşme Yönetimi (Teorik ve Pratik Bilgiler), Beta Yayın, İstanbul, Haziran 2004.

⁶⁹ Ayhan Yılmaz, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:10, Şafak Matbaacılık, Ankara 2003, s. 26.

Geçici kabulün ne şekilde yapılacağı Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 42'nci maddesi ile Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinin⁷⁰ 7.ve 8'inci maddelerinde açıklanmıştır.

Buna göre;

- Sözleşme konusu iş tamamlandığında, yüklenici idareye vereceği dilekçe ile geçici kabul isteğinde bulunur.
- Yapılan işler, idarece verilecek talimat üzerine yapı denetim görevlisince ön incelemeden geçirilir. Ön inceleme sonucunda işin sözleşme ve eklerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlemlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa geçici kabul teklif belgesinin yetkili makama gönderilmesini müteakip 10 gün içinde idarece geçici kabul komisyonu oluşturulur.
- Kabul komisyonunun oluşturulması ve işyerine gönderilebilmesi, yapılan işin kusurlu ve eksik kısımlarının bedelleri toplamının işin sözleşme bedelinin yüzde beşinden fazla olmamasına bağlıdır. Bu oranı geçmeyen kusur ve eksiklikler, aynı zamanda işin idareye teslimine ve kullanılmasına engel olmayacak ve herhangi bir tehlikeye meydan vermeyecek nitelikte olmalıdır.
- Kabul komisyonu tarafından, yüklenici veya vekili ile birlikte, yapılacak incelemelerden sonra işin durumu uygun görüldüğü takdirde bir kabul tutanağı düzenlenir ve bunu yüklenici veya vekili de imzalar.
- Geçici kabul tarihi olarak esas alınacak tarih, işin geçici kabule elverişli bir halde tamamlandığı tarih olup bunu geçici kabul komisyonu tespit ederek tutanağa geçirir.
- Geçici kabul tutanağı, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur.

Yüklenicinin taahhüdündeki işi, sözleşmesinde ve idarece verilen en son süre uzatımı kararında öngörülen iş bitim tarihinde tamamladığının yapı denetim görevlileri tarafından yapılan ön incelemede tespit edilmiş olması şartı ile, kabul komisyonunun iş yerine geç gitmesi ve kabul işlemini geç yapması halinde, kabul tutanağında itibar tarihi olarak işin fiilen bitmiş olduğu tarih gösterilir ve bu tarih işin

⁷⁰ 04.03.2009 tarih ve Mük. 27159 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

geçici kabul tarihi kabul edilir⁷¹. Bu durumda karşımıza üç farklı tarih çıkmaktadır. Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih, itibar tarihi ve tutanağın idarece onaylandığı tarihtir.

Geçici kabulün unsurlarında sayılan son madde geçici kabul tutanağının vergi hukuku açısından hüküm ifade etmesi açısından önemlidir. Esasen GVK'nın 44'üncü maddesinde yer alan geçici kabule tabi işlerde iş bitimi ile ilgili düzenleme 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile sonradan getirilmiştir. Değişiklik öncesi düzenlemeye göre geçici kabule tabi işlerde iş bitimi geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih şeklindeydi. Bu uygulama yukarıda sözü edilen YİGŞ'nin 41'inci maddesindeki idarece onaylandıktan sonra geçerli olma kuralı ile hukuken çeliştiği için Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında sorun yaşanmakta, Maliye Bakanlığı ise YİGŞ hükmü yönünde yorum yapmaktaydı. Hatta kimi yargı kararlarında itibar tarihinden bile söz edilmekteydi⁷². Söz konusu kanun değişikliği ile bu karışıklık giderilmiş olmakta ancak başka bazı sakıncalara yol açılmış olmaktadır.

Söyle ki;

- Geçici kabul tutanağı düzenlenmiş ancak onaylanması gerçekleşmemiş olduğundan dolayı fiilen bitmiş olan iş yıllara yaygın hale gelebilmektedir. İşin taahhüt edildiği tarihte birden fazla takvim yılına sarkmasının belli olduğu durumlarda idarece geçici kabul tutanağının onay tarihi bir sorun doğurmamaktadır. Ancak taahhüdün yapıldığı aşamada, aynı yıl içinde başlayıp bitecek inşaat ve onarma taahhütlerinde, işin fiilen bitişi ve geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi aynı takvim yılında gerçekleşmesine rağmen süreç nedeniyle geçici kabul tutanağı takip eden takvim yılında onaylanabilir. Bu nitelikteki işlerin, sırf şekli bir işlemin doğuracağı vergileme rejimi nedeniyle hukuki olarak yıllara yaygın olup olmadığı olması gerekip gerekmeyeceği tartışma konusudur.
- Onaya kadar geçecek süre içerisinde bir hakediş ödemesi olursa gereksiz yere vergi kesintisi yapılması gündeme gelecektir.

⁷¹ V.Arif Simsek, Adım Adım İhale, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara 2006, s. 225.

⁷²Danıştay 4.Dairesi 18.03.1997 tarih ve E:1997/408, K:1997/956 sayılı Kararı , www.danistay.gov.tr, (16.03.2010)

- Fiilen biten işin geliri kar-zarar hesaplarına aktarılmadığından dolayı kar dağıtılamayacak ve işletme sahiplerinin geçimlerini temin amacıyla işletmeden çektikleri paralar örtülü kazanç dağıtımı⁷³ eleştirisine muhatap olacaktır⁷⁴. Aynı şekilde kar dağıtımına bağlı olarak hesaplanacak vergi, sonraki yıla sarkmış olmaktadır.
- Mükellef, hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen vergileri ilgili dönem beyannamesi üzerinde mahsup edememekte ve kesilen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan vergiden fazla ise iadesini alması gereken zamanda alamamaktadır⁷⁵.

Görüldüğü üzere, teknik bir eksikliği gidermek amacıyla yapılan düzenleme uygulamada hem Maliye Bakanlığı hem de mükellef açısından yukarıda sayılan kimi olumsuz neticeler yaratmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabul tutanağının onay tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi zorunlu kanuni şekil şartıdır. Bu nitelikteki işler fiili olarak bitmiş olmasına ve hatta bunlar için geçici kabul tutanağının düzenlenmesine rağmen GVK'ya göre işin bitmiş sayılması, her halükarda yetkili makam tarafından söz konusu tutanağın onaylanmasına bağlıdır. Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği'ne göre geçici kabule tabi işlerde işin bitimi açısından işin fiili olarak bitiş tarihi esas alınmaktadır. Ancak söz konusu işin kazancının vergilenme rejimi ilgili kanun olan GVK'da düzenlenmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde işin bitiminde fiili olarak işin bitirildiği tarihin esas alınmasının, sadece geçici ve kesin kabule tabi işlerin dışında olan işler için geçerli olacağı belirtilmiştir.

Sonuç olarak yıllara yaygın işlerden geçici ve kesin kabul usulüne tabi olanlarda, işin bitim tarihinin kanunda açıkça düzenlendiği şekliyle geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih olması ve vergilendirme rejiminin belirlenmesinde, söz konusu vergiyi doğuran olayın geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanmasıyla hukuki olarak tekemmül etmesi icabı işin bitim

⁷³ Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi hükümlerine göre, işletme sahiplerinin işletmeden karşılığında faiz ödemedi ya da emsallerine göre düşük faizle para çekmeleri durumunda kazancın vergisel gerekler yerine getirilmeden örtülü olarak dağıtıldığı varsayılır ve yasaklanmıştır.

⁷⁴ Yılmaz, s. 165.

⁷⁵ Yılmaz, s. 165.

tarihinin belirlenmesinde, mutlaka geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih esas alınmalıdır. Bu nedenle taahhüt edildiğinde aynı takvim yılında başlayan ve fiili iş bitim tarihi veya geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih, aynı takvim yılında olmasına rağmen çeşitli nedenlerle ertesi takvim yılında geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması söz konusu ise yıllara yaygın inşaat ve onarma işi oluşmuş demektir⁷⁶.

2.3.2.2. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitim Tarihi

Mevzuata veya sözleşmeye göre geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmakla birlikte işin tamamlanmasına karşın geçici kabulün yapılmaması durumunda işin bitimi için hangi tarihin esas alınacağı hususunun GVK'nın 44'üncü maddesinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlere ilişkin hükmüne mutlaka bağlı kalınıp kalınmayacağı tartışılmalıdır. Bazı durumlarda işin bitirilip kullanılmaya başlamasına karşın uzun süre geçici kabulün yapılmadığı olabilmektedir. Bu durum bir taraftan müteahhidi mağdur ettiği gibi bir taraftan da vergisel işlemlerin zamanında yapılmasına engel olabilmektedir. GVK'nın 44'üncü maddesinde böyle bir durumda işin bitim tarihi olarak hangi tarihin alınacağına ilişkin bir düzenleme yapılmamıştır. Ancak, böyle bir düzenlemenin olmaması ille de geçici kabul tutanağının düzenlenmesinin beklenmesi gerekeceği anlamına gelmemelidir. Müteahhidin işin bittiğini idareye bildirdikten sonra geçici kabulün yapılmaması durumunda idarenin mevzuata aykırı bir eylemsizliği söz konusu olduğundan, sözleşmenin geçici kabul usulüne ilişkin hükümlerinin geçerliliği kalmamalıdır. Bu durumda da iş geçici ve kesin kabul usulünün dışına çıkmaktadır. Dolayısıyla işin bitim tarihinin tespitinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlere ilişkin esaslara göre belirleme yapmak gereği doğmaktadır. Bunun için de işin fiilen tamamlandığı ve müteahhit tarafından idareden geçici kabul yapılmasını talep ettiği tarihten sonra, idarenin geçici kabul yapmamakla birlikte fiilen kullanmaya başlaması aynı zamanda işin belli eksiklikleri olsa dahi zımnen kabul ettiğini gösterdiğinden fiilen kullanmaya başlama tarihinin işin bitim tarihi olarak alınması daha doğru olur. Ancak, yapılan işin türüne göre konu ile ilgili olarak mevzuatta bir düzenleme varsa dikkate alınmalıdır. Bu bakımdan İmar Kanunu'na göre yapı

⁷⁶ Yavuz Arslan, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar, Vergi Dünyası, Sayı:233, Temmuz 2008.

kullanma izin belgesinin verildiği tarihin işin bitim tarihi olarak alınması inşaat mevzuatına da uygun olur⁷⁷.

2.3.2.3. Geçici Kabulün Kısımlar İtibariyle Yapılması Durumunda İşin Bitimi

Bazı inşaat ana sözleşmelerine bağlı olarak, işin belli bölümlere ayrılması, biten ve kullanıma açılan her bir bölüm için ayrı ayrı geçici kabul yapılmasına dair alt sözleşmeler bulunabilmektedir. Otoyol inşaatı bu duruma uygun bir örnek olabilir. 100 km. lik bir otoyolun kullanıma açılabilmesi için tamamının bitirilmesi beklenmeyebilir ve yapımı biten kısımlar geçici kabulü yapılarak kullanıma açılabilir. Bu gibi durumlarda kısmi olarak yapılan geçici kabule dayanarak bitirilip kullanıma açılan kısım için işin bitmiş sayılıp sayılamayacağı tartışma konusu olmaktadır. Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelveğe göre kısım kısım geçici kabulü yapılan işlerde projenin bütünü göz önüne alınmalı ve en son yapılan geçici kabul işin bitimi için ölçü olmalıdır⁷⁸. Özelgeler incelendiğinde, kısım kısım teslim edilen işlerde bitirilen kısmın maliyetinin doğru olarak saptanmasının mümkün olmamasından hareketle bir işin kar-zararının ancak işin bütünü bitirildiğinde açıklıkla ortaya çıkabileceği belirtilmiş ve bu görüşten hareketle yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan mantık göz önüne alındığında doğru bir şekilde, kısmi geçici kabulün iş bitimi olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar verildiği anlaşılmaktadır.

Bazı yazarlara göre ana sözleşme yapılırken işin kısım kısım teslim edileceği bilindiğine göre her kısım için hesapların ayrı ayrı takip edilmesi durumunda bitirilen kısmın maliyetinin saptanması zor olmamalıdır. Bu kabule göre her kısım için geçici kabul, ilgili kısım için işin bittiği manasına gelir ve vergisel açıdan işin geri kalanından bağımsız olarak bu şekilde değerlendirilmelidir⁷⁹. Karışıklığa yol açabilecek olan husus, ortak genel giderler ve finansman giderleri ile amortisman giderlerinden her kısma düşecek payın (her ne kadar GVK'nın 43'üncü maddesinde bu gibi giderlerin dağıtım esasları belirlenmiş olsa da) her zaman doğru olarak tespit edilemeyebileceğidir. Bu tespitin yapılamaması durumunda biten kısmın kar-zararının doğru olarak saptanıp vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Buna ek

⁷⁷ Yılmaz, s. 170.

⁷⁸ Maliye Bakanlığı'nın 10.05.1993 tarih ve 299975 sayılı özelveği (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 2, Yaklaşım Yayınları, 1994, s. 3008)

⁷⁹ Yılmaz, s. 168.

olarak, çalışmamızın ileriki bölümlerinde ayrıntılı olarak değinilecek olan, hakediş ödemeleri ve alınan avansların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz gelirleri ve oluşacak kur farklarından ne kadarının biten kısım ile ilişkilendirileceği nasıl tespit edilecektir? Bütün bu zorluklar göz önüne alındığında Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili yaklaşımının doğru olduğunun kabul edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Anılan durumun bir benzeri olarak, bir ana sözleşme ile işin kapsamı, süresi, bedeli belirlenmiş olmakla birlikte, proje bazında yapılacak işlerin bu işlere ait süre, ceza ve ödenek dilimi gibi unsurlarının ayrı ayrı alt protokollerle belirlenmiş ve her bir bölüm ayrı geçici kabule bağlanmış olması durumunda her bölüm birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir. Çünkü bu unsurların ayrı ayrı belirtilmiş olması her bir alt protokolü kendi başına bir sözleşme durumuna getirir ve kendi içinde kar-zarar tespiti mümkün olur. Bu yapıyla yukarıdaki örnekten ayrılmaktadır ve her bölümün diğerinden bağımsız olarak vergilendirilmesinde bir sakınca yoktur. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu yöndedir⁸⁰.

2.3.2.4. Geçici Ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitim Tarihi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih yıl, işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Bu gibi durumlarda, Borçlar Kanunu'na göre yapılan sözleşmelerin ifası söz konusu olduğundan konunun bu açıdan da ele alınması gerekir⁸¹.

Borçlar Kanunu'na göre; sözleşmelerde esas, sözleşme hükümlerinin yerine getirilmesi yani ifasıdır. İstisna akitlerinde de yapılan şeyin açıkça veya zımnen kabulüne müteakip akit sona erer ve müteahhit her türlü sorumluluğundan kurtulur.

İşin ifa edilerek son bulması için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir.

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan işin teslim edilmiş olması (teslim fiilen yapılabileceği gibi hükmen de olabilir),

⁸⁰ Maliye Bakanlığı'nın 24.02.1998 tarih ve B.07.0.gel.0.51/5129-105/6402 sayılı özelgesi (Yaklaşım Dergisi, Sayı: 67,s:240), Maliye Bakanlığı'nın 09.06.1997 tarih ve B.07.0.gel.0.51/5129-96/23828 sayılı özelgesi (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, s:123).

⁸¹ Kızılot, s. 181.

- Yapılan işin kabul edilmiş olması. Kabul, tek taraflı bir irade beyanı ile açıkça yapılabileceği gibi kusurların varsa sözleşmede öngörülen süre içinde, yoksa ilk fırsatta bildirilmesi suretiyle zımnen yapılabilir. Kabul ile sözleşme sona erer⁸².

Ayrıca fesih, ibra, anlaşma, ifanın mümkün olmaması ve birleşme hallerinde sözleşme sona ereceğinden bu hallerin vuku bulduğu tarihleri işin bitim tarihi kabul etmek gerekir.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan yıllara yaygın inşaat ve onarım işinde, işin bitim tarihi işin fiilen tamamlandığı ya da fiilen bırakıldığı tarihe göre belirleneceğinden, işin tamamlanmasından önce ortaklıktan ayrılan ortağın, işi fiilen bıraktığı tarihe göre dönem bilançosunu hazırlayarak kazancını beyan etmesi gerekir.

2.3.2.5. Taahhüt edilen İşe Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İş Bitimi

Bu durumda hareket noktası sözleşme olacaktır. Eklentiler için bütün unsurları ile yeni bir taahhüt sözleşmesi yapılması durumunda işin öncekinden bağımsız bir iş olduğunun kabulü gerekir. Önceki sözleşmeye ek olarak protokol yapılması durumunda ise işin kapsamında değişiklik olarak değerlendirilir ve eklentiler için öngörülen süre de dâhil işin tamamı için geçici kabul ile iş bitmiş olur⁸³.

2.3.2.6. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi

Bazı inşaat ve onarım işlerinde yüklenici firma işin tamamını ya da belirli kısımlarını başka yüklenicilere yaptırabilir. Örneğin, bir bina inşaatını yapmayı taahhüt eden yüklenici, bu işi bütünüyle bir başka yükleniciye yaptırabilir ve iş sahibinden alacağı hakediş ile taşeron ya da alt yüklenici olarak tanımlayabileceğimiz ikinci derece müteahhide yapacağı hakediş ödemeleri arasındaki müspet farkı gelir yazar. Aynı şekilde binanın sadece çatı kaplama işini bir başka yükleniciye yaptırabilir. Kamu İhale Kanununa tabi işlerde idareler, işin özelliği nedeniyle alt yüklenici çalıştırılmasını öngörmedikleri işlerde, işlerin

⁸² Kızılot, s. 181.

⁸³ Yılmaz, s. 169.

tamamının yüklenicinin kendisi tarafından yapılmasını isteyebilirler. YİĞŞ'nin 21'inci maddesine göre işin tamamının taşeronlar vasıtasıyla yapılması mümkün değildir.

İnşaat işinin tamamen ya da kısım kısım taşeronluk sözleşmesi ile alt yüklenicilere yaptırılması durumunda işin bitim tarihi esas olarak taşeronluk sözleşmesinde belirtilmiş olan tarihtir. Bu tarih hukukun temel ilkelerinden sözleşme serbestîsi anlayışından hareketle taraflarca belirlenir ve otomatik olarak işin geçici kabulü ile ilgi kurulması doğru değildir⁸⁴. Bir olayda Maliye Bakanlığı, işin geçici kabulünün yapıldığı tarihi alt yüklenici için iş bitimi olarak değerlendirmiş ve vergi tarhiyatı yapmış, Danıştay ise bu tarhiyatı reddetmiş ve sözleşmede yer alan tarihin belirleyici olduğunu bildirmiştir⁸⁵. Sözleşmede işin bitim tarihi ile ilgili böyle bir öngörü yok ise o zaman işin fiilen bitirildiği ya da bırakıldığı tarih esas alınır. Çünkü alt taşeronlara yaptırılan işler geçici-kesin kabul usulüne tabi olmaz⁸⁶.

2.3.2.7. Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitimi

Müteahhidin ölümü halinde karşımıza iki farklı durum çıkar. Bunlardan birincisi ölüm ile işin bitirilmesinin imkânsız hale gelmesi ve mirasçılarının işi devam ettirmek istememeleridir ki bu durumda izlenecek yol ile ilgili bir tartışma bulunmamaktadır. İkinci durum ise ölen müteahhidin yasal mirasçılarının işi sürdürmek istemesidir. Bu durumda işin ne şekilde bitmiş sayılacağı hususunda farklı görüşler öne sürülmektedir.

Konu ile ilgili düzenlemeler KİSK'in 17'nci maddesi ile YİĞŞ'nin 50'nci maddesinde birbirine paralel olarak karşımıza çıkar. Bu düzenlemelere göre müteahhidin ölümü halinde yapılmış olan işler tasfiye edilerek kesin hesap çıkarılır ve müteahhidin kesin teminatı ile varsa diğer alacakları mirasçılarına ödenir. Ayrıca idare işe devam etmek isteyen mirasçılardan yeterli gördüklerine ölüm tarihinden başlamak üzere 30 gün içerisinde kesin teminat vermek şartıyla sözleşmeyi devredebilir.

⁸⁴ Yakup Tokat, Yıllara Yayılı İnşaat İşinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar, Yaklaşım Dergisi, sayı:171, Mart 2007, s. 36.

⁸⁵Danıştay 4. Dairesi 20.10.1999 tarih ve E.1998/3676,K:1999/3627 sayılı kararı, www.danistay.gov.tr, (16.03.2010).

⁸⁶ Yılmaz, s. 172.

YİĞŞ'nin 48'inci maddesinde sözleşmenin fesih ve tasfiye nedenlerinden biri olarak ölüm hali de sayılmıştır. Tasfiye halinde işin müteahhitçe yapılmış kısımları için tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi olarak işlem görecektir. Müteahhidin ölümü sebebiyle tasfiye durumunda ise ölüm tarihi itibarıyla iş bitmiş sayılır. VUK'un 164'üncü maddesine göre de vergi mükellefi için ölüm hali işi bırakma hükmündedir. Mirasçılar ise devam etmek istemezlerse ya da idare inisiyatifini işi mirasçılara devretmek yönünde kullanmayıp eksik kalan kısımlar için yeniden ihaleye çıkmaya karar verirse, ölüm tarihi itibarıyla ile idare ile mükellef arasındaki fiili ve hukuki ilişki sona ermiş olduğundan bu tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir⁸⁷.

VUK'un 12'nci maddesi hükmüne göre vergilendirmeye ilgili tüm yükümlülükler mirası reddetmemiş varislere geçer. GVK'nın 92'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre de mirası reddetmemiş olan varisler tarafından, hesap dönemi başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem için, ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde ölenin gelir vergisi beyannamesi verilecek, yıllara yaygın inşaat ve onarım işine ait hesapların tasfiyesi sonucu oluşacak kar-zarar bu beyannameye eklenecektir. Mirasçıların mirası reddetmesi durumunda vergi alacağından tahsil edilemeyen kısmın terkin edilmesi gerekir. Çünkü idarenin alacağın takibi için hukuken başvurabileceği kimse kalmamıştır⁸⁸.

Tartışma konusu olan husus, müteahhidin ölümü halinde mirasçılarının işe devam etmek istemeleri halinde işin bitim tarihinin ne olması gerektiğidir. Bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır.

Birinci yaklaşımın temeli gelirin kişiselliği ilkesine dayanır. Buna göre gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar oluşturmaktadır ve verginin mükellefi gerçek kişilerdir. GVK'nın 85'inci maddesinde yer alan gelirlerin toplanması ilkesi verginin konusunda değil şahısta bütünlüğü ön plana çıkarmaktadır. Ölüm ve memleketi terk hariç, diğer durumlarda işi bırakan mükellefin vergilendirilmesi için hesap dönemi sonu beklenir. Bunun sebebi gelir getirici başka bir faaliyetin oluşup oluşmayacağına bilinmemesidir. Ölüm ve memleketi terk

⁸⁷ Abdullah Çelik, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:239, Temmuz 2001, s. 66.

⁸⁸ Kemal Akmaz, "Mükellefin Ölümünün Vergi Alacağına ve Cezasına Etkisi", E-Yaklaşım, Mart 2007, Sayı:

hallerinde ise vergileme hesap dönemi sonu beklenmeden yapılır çünkü hesap dönemi içerisinde ileride gelir getirici bir faaliyet olma olasılığı ortadan kalkmıştır. Buradan hareketle denebilir ki gelir vergisi mantığında önemli olan faaliyetin devam edip etmemesi değil, faaliyetin gelir vergisi mükellefi şahıs ile ilişkisinin devam edip etmemesidir⁸⁹.

GVK'nın 42-43 ve 44'üncü maddelerinde yer alan yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile ilgili düzenlemeler mükellefin faaliyetine normal olarak devam ettiği olağan durumlar için getirilmiş olup, ticari faaliyetle bağlantı kesildiğinde uygulama olanağı kalmaz. Bu durumda mirasçıların işe devam edip etmemelerinin bir önemi olmamalıdır. Her durumda ölüm tarihi itibarıyla kar-zarar tespit edilip mirasçılar tarafından beyan edilmelidir⁹⁰.

İkinci görüşün temel dayanağı yıllara yaygın inşaat onarım işlerindeki özel vergileme rejimini gerekli kılan mantığın kendisidir. Bir ticari kazancın oluşumu için, kazanç doğurucu faaliyetin tüm unsurlarıyla meydana gelmiş olması gerekir. Bir mal alım satımı ya da imalata konu bir malın üretilip satılması gibi. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde ise yapılan harcamalar ve alınan istihkaklar geçici aktif ve pasif hesaplara kaydedilmekte ve iş bitimine kadar bekletilmektedir. Giderler henüz maliyete dönüşmemiştir. Alınan istihkaklar ise bir avanstır, borçtur iş bitmediği ve işin kesin hesabı ortaya çıkmadığı müddetçe işin gerçek kar-zararı bilinemez⁹¹. Bu sebepten ötürü işin bitim tarihi, mirasçılar tarafından sürdürülen işin GVK'nın yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile ilgili genel hükümler çerçevesinde belirlenen bitim tarihi olmalı ve vergileme bu tarihe göre yapılmalıdır.

2.3.2.8. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi

Fesih nedeniyle işin sona ermesi durumunda ne şekilde hareket edileceği KİSK'in 19, 20 ve 21'inci maddeleri ile YİĞŞ'nin 48'inci maddesinde açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre mücbir sebep⁹² durumları dışında yüklenicinin mali acz içinde

⁸⁹ Necati Tandoğan, Yıllara Sari İnşaat ve Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:145, Eylül 1993, ss. 28-29.

⁹⁰ Abdullah Çelik, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:239, Temmuz 2001. s. 69.

⁹¹ Tandoğan, s. 28.

⁹²Mücbir sebepler VUK'nun 13'üncü maddesinde ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, sahsın iradesi dışında defter ve belgelerinin elden çıkması gibi sebepler olarak tanımlanmıştır.

bulunmasından dolayı sözleşme hükümlerini yerine getirememesi, böyle bir sebep bulunmama ile birlikte sözleşmeden doğan yükümlülüklerini uyarıya rağmen yerine getirmemesi ya da ihaleye katılmasını önleyici yasaklanmış fiil ve davranışlarda bulunduğu sonradan tespiti hallerinde sözleşme idare tarafından feshedilir.

Fesih durumunda sözleşmenin bozulmasına karar verildiği tarih itibarıyla yapılan işin kesin hesabı çıkarılır ve yüklenici ile ilişki kesilir. Bunun yapılabilmesi için bir heyet tarafından fesih tarihine kadar yapılan işlerin mevcut durumu tespit edilir ve bir tutanağa bağlanır.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde de sözleşme feshedilebilir. Bu konuyla ilgili olarak BK'nın 82., 358., 367. ve 369. maddelerinde yer alan sözleşmenin feshi ile ilgili düzenlemeler esastır. Bu düzenlemelerde şu haller fesih nedeni sayılmıştır;

- Müteahhidin temerrüde düşmüş olması nedeniyle fesih (Md.358)
- Keşif bedelinin çok fazla aşılması nedeniyle fesih (Md.367)
- Müteahhidin zarar ve ziyanının tazmini ile fesih (Md.369)
- İş sahibinin temerrüdü nedeniyle fesih (Md. 82)

Bunların dışında sözleşmelere konan özel hükümlerle de hangi hallerde sözleşmenin feshedilebileceği düzenlenebilir.

Sonuç olarak geçici ve kesin kabul usulüne tabi olsun ya da olmasın sözleşmenin feshi durumunda işin bitim tarihi fesih bildirimiminin resmen karşı tarafa yapıldığı tarih olacaktır. Bu kuralın bir istisnası feshedilen sözleşmenin konusunu teşkil eden işle ilgili olarak fesih bildiriminden sonra da bir takım işlerin yapılacağı fesih tutanağında yer almış ise, bu işlerin bitirildiği tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmelidir. Danıştay 4. Dairesi'nin 11.10.1994 tarih ve E.1993/4458, K:1994/4703 Sayılı kararında, feshedilen sözleşme konusu işe ait şantiyenin iş sahibine teslim edilmesine kadar geçen sürede gözetim ve bakımına müteahhit tarafından devam edildiği, bu sebepten dolayı ilgili işin bitim tarihinin şantiyenin iş sahibine teslim edildiği tarih olması gerektiğinin altı çizilmiştir⁹³.

⁹³Yılmaz, s. 177.

2.3.2.9. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi

Kamu İhale Kanunu'nun 24'üncü maddesinde hizmet ve yapım sözleşmelerinde öngörülmeleyen durumlar nedeniyle işin, sözleşme bedelinin üzerinde bir artış ile tamamlanabileceğinin tespit edilmesi durumunda hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği hükme bağlanmıştır⁹⁴.

Tasfiye durumunda, şirket ve işveren arasındaki hukuki bağ sona erer ve sözleşme gereği taahhüt edilen işle ilgili olarak tasfiyenin başladığı tarihe kadar yapılan harcamalar göz önüne alınarak, işveren ile şirket arasında bir tasfiye protokolü hazırlanır. Hazırlanan bu protokolda işle ilgili olarak kesin kar zarar (yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak kurumun bilançosunun aktifinde yer alan harcamalar ile pasifinde yer alan istihkaklar karşılaştırılarak) tespit edilir.

2.3.2.10. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 16'ncı⁹⁵ maddesinde sözleşmelerin, zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile başkasına devredilebileceği yer almaktadır.

İhale yetkilisinin vereceği izinle yapılan devir sözleşmesi ile müteahhit açısından iş bitmiş sayılmaktadır. Bu sözleşmeyle işverene karşı yapılan taahhüde bağlı borçlar sona ermektedir. Bu durumda yapılan devir sözleşmesinin hukuken tamamlandığı tarihin, devreden firma açısından işin bitim zamanı olarak ele alınması gerekmekte ve devir tarihine kadar oluşan faaliyet sonucunun ilgili yılda beyan edilmesi gerekmektedir⁹⁶.

İşin devri halinde, devir alan kimse bütün hak ve vecibeleri ile işi devreden müteahhidin durumuna girecek, vergisel açıdan da mükellefiyet kendisine ait olacaktır. Devreden kişinin daha önce aldığı istihkakları da devralan kişiye devretmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığı, idarenin de onayı ile taahhüt edilen inşaat ve onarım işinin devri halinde, kesilen gelir vergisi

⁹⁴Arslan ,a.g.m.,

⁹⁵ Kamu İhale Kanunu madde 16, Sözleşme, zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izni ile başkasına devredilebilir. Ancak, devir alacaklarda ilk ihaledeki şartların aranması zorunludur. Ayrıca, isim ve statü değişikliği gereği yapılan devirler hariç olmak üzere, bir sözleşmenin devredildiği tarihi takibeden üç yıl içinde aynı yüklenici tarafından başka bir sözleşme devredilemez veya devir alınmaz. İzinsiz devredilen veya devir alınan veya bir sözleşmenin devredildiği tarihi takibeden üç yıl içinde devredilen veya devir alınan sözleşmeler feshedilerek, devreden ve devir alanlar hakkında 20, 22 ve 26'ncı madde hükümleri uygulanır.

⁹⁶Arslan, a.g.m.

stopajının devralan kişi tarafından beyannameye gösterilmek suretiyle mahsup edilebileceğini kabul etmiştir. Sözleşme gereği devir mümkün değil ise hukuken devir yapılmaz. Devir öncesi kar ve zarar hesaplanıp devreden tarafından o yılın beyanına dahil edilmelidir⁹⁷.

2.3.2.11. Mütahhidin İflası Halinde İşin Bitimi

KİSK'nun 17'nci maddesinin 2'nci fıkrasında yüklenicinin iflas etmesi halinde sözleşmenin feshedileceği ve bundan sonra fesih ile ilgili düzenlemelerin geçerli olacağı belirtilmiştir. YİGŞ'nin 50'nci maddesinde de aynı yönde düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelere göre yüklenicinin iflası durumunda işin bitim tarihi fesih için açıklanan esaslara göre belirlenecektir.

2.4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki tevkifat uygulaması genel hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

2.4.1. Vergi Tevkifatı İle İlgili Genel Uygulama

Vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek ve mütahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde ödenen istihkak bedellerinden vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu ödemeler geçici kabulün veya işin fiilen bitiminden sonraki ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödeme olmaktadır.

Vergi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) %3 nispetinde vergi kesintisi yaparak, GVK'nın 98'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye ve aynı Kanun'un 119'üncü maddesine göre beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar söz konusu vergi dairesine vergiyi yatırmaya mecburdurlar.

⁹⁷ Yılmaz, s. 18.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde gelir vergisi tevkifatının matrahı, bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleridir. Kesilen bu vergiler verilecek yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir-kurumlar vergisinden mahsup edilir. İşin devam etmesi nedeniyle kazancı beyannameye dahil edilmemiş olan inşaatlara ilişkin istihkaklardan kesilen gelir vergisi tevkifatları diğer kazanç unsurları üzerinden hesaplanan gelir ya da kurumlar vergisinden mahsup edilemez. Diğer taraftan, geçici kabulden sonra kesin kabulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle alınan istihkaklar, biten inşaat işiyle ilgilendirilmeksizin elde edildikleri yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır ve gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmazlar.

Yıllara sari inşaat ve onarma işinden elde edilen istihkaklar nedeniyle oluşan faiz gelirlerinin, inşaat işinin değil faiz gelirlerinin ait olduğu yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına giren birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden tevkif edilmiş bulunan vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu neticesinde, mükellefe iadesi gereken bir verginin kalması halinde, bu vergi mükellefin talebi doğrultusunda nakden ve/veya diğer vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle iade edilecektir.

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine karşın iş değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilir. Yeni sözleşmenin yapılması veya sözleşmede değişikliğin yapılmasıyla birlikte ya da fiilen iş yıllara yaygın duruma gelebilir. Bu durumda yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Örnek: Hükümet Konağı inşaatı yapım işi 20.10.2008 tarihinde sözleşmeye bağlanmış, 05.01.2009 tarihinde yer teslimi yapılmış, ayrıca işin 180 günde tamamlanacağı sözleşmeye bağlanmıştır. Söz konusu inşaat işi ile ilgili olarak müteahhide zaman zaman istihkak (hakediş) ödemesi yapılmıştır.

Örnek olayımızdaki inşaat için yer teslimi 05.01.2009 tarihinde yapıldığından işin başlangıç tarihi 05.01.2009 olup, işin 180 günde tamamlanacağı öngörüldüğünden bitim tarihinin de aynı yılda olması nedeniyle işin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu istihkaklardan gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Örnek: Devlet Hastanesi bina inşaatı yapım işi 30.10.2007 tarihinde sözleşmeye bağlanmış, 05.01.2008 tarihinde yer teslimi yapılmış, ayrıca işin 180 günde tamamlanacağı sözleşmeye bağlanmıştır. Ancak inşaat belirtilen zamanda tamamlanamamış ve 01.05.2009 tarihinde geçici kabul tutanağı idarece onaylanmıştır. Söz konusu inşaat işi ile ilgili olarak 2009 yılı ile ilgili olarak zaman zaman istihkak (hakediş) ödemesi yapılmıştır.

Örnek olayımızdaki inşaat için yer teslimi 05.01.2008 tarihinde yapıldığından işin başlangıç tarihi 05.01.2008 olup, işin 180 günde tamamlanacağı öngörüldüğünden bitim tarihinin de aynı yılda olması nedeniyle işin GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla 2008 yılında yapılacak istihkak ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak işin belirtilen tarihte tamamlanamaması, dolayısıyla bir sonraki yıla sirayet etmesi nedeniyle başlangıçta yıllara sair olmayan iş yıllara sair inşaat işi haline gelmiştir. Bu nedenle 2009 yılı ile ilgili olarak yapılan istihkak (hakediş) ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup; geriye dönük olarak herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

2.4.2. Vergi Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3'üncü maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1'inci maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan kişi ve kurumlar şunlardır⁹⁸:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret Şirketleri

⁹⁸ Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş Bası, İzmir, Şubat, 2008, S. 157.

- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Menkul kıymetler yatırım fonu yöneticileri,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zira kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK'nın 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Kesinti oranı önce % 3 olarak saptanmış, ancak daha sonra 1137 Sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun'un⁹⁹ 4'üncü maddesi ile yapılan değişiklikle, 1969 yılından itibaren %2 ye indirilmiştir. 2361 Sayılı Kanun'la da 01.01.1981 tarihinden itibaren %5'e yükseltilmiştir. 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹⁰⁰ ile bu oran tekrar %3 e indirilmiştir ve hâlihazırda bu oran uygulanmaktadır. Kesinti oranının başlangıçta bu işlerden elde edilen ortalama kar hadlerine göre belirlendiği, ancak uygulanan oranlar arasındaki dengesizliğe bakıldığında daha sonra hazineye kaynak yaratma fonksiyonunun ön plana geçtiği ve sektörün karlılık oranıyla bağlantının kesildiği görülmektedir. Bu durum büyük eleştirilere sebep olmuş ve sonunda %3 lük orana geri dönmüştür.

Kesilen vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. İşin zararlı sonuçlanması halinde veya kapsama girmeyen işler için gereksiz olarak kesilen vergilerin mükellefçe iadesi istenebilecektir.

2.4.3. Hakedişlerden Yapılan Vergi Tevkifatı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda

⁹⁹ 31.03.1969 tarih ve 13162 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁰⁰ 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş (istihkaka) belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. Tahsil edilen bu bedel hakediş (istihkak) olarak adlandırılmaktadır¹⁰¹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 3 numaralı bendinde, "42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden % 3 oranında¹⁰² vergi tevkifatı yapılacağı" hükmü yer almaktadır.

2.4.4. Nakden Veya Hesaben Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde vergi kesintisinin, istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılacağı hüküm altına alınmış ve GVK'nın 96'ncı maddesinde de hesaben ödemenin neyi ifade ettiği açıklanmıştır¹⁰³. Hesaben ödemedен söz edilebilmesi için vergi kesintisine tabi kazancı (istihkakları) ödeyenlerin istihkak sahiplerine (müteahhitlere) karşı borçlu durumda gösteren herhangi bir kayıt veya işlemin varlığı yeterlidir. Örneğin, hakediş raporlarının düzenlenmesi, iş hâsılatı ile ilgili fatura kesilmesi, bu faturaların defterlere kaydedilmesi gibi. Yapılan işe bağlı olarak düzenlenen hakediş raporlarına göre yapılan nakdi istihkak ödemeleri de vergi ödemeleri de vergi kesintisine tabidir. Hakediş raporları düzenlendiği halde nakdi ödeme yapılmadığı durumlarda GVK'nın 96'ncı maddesi uyarınca, hakediş raporları, istihkakları ödeyenleri müteahhitlere karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğuna göre hesaben ödemenin varlığı için yeterlidir. Nakdi ödeme sonraki aylarda yapılacaksa, vergi kesintisinin hakediş raporlarının düzenlendiği tarih itibarıyla yapıp beyan edilmesi gerekir¹⁰⁴.

2.4.5. Tevkifat Matrahı

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde vergi kesintisinin matrahı (üzerinden vergi kesintisi hesaplanacak tutar), bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri ve avansların tutarıdır. Örneğin, 100.000,00 TL avans ödemesi yapılmış ise kesilecek

¹⁰¹ Yılmaz, s. 30.

¹⁰² Kesinti oranı 2006/11449 ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren %3 olarak uygulanmaktadır.

¹⁰³ GVK madde 96: Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

¹⁰⁴ Kızılot, s. 105.

vergi $100.000,00 \times 0,03 = 3.000$ TL'dir. Sözleşmede, yapılan işin vergi kesintisini işverenin üstleneceğinin öngörülmesi durumunda kesinti matrahı, ödemenin vergi kesintisini de içerecek şekilde brüte tevdi edilmiş tutarıdır¹⁰⁵. Örnek olarak; 100.000,00 TL ödeme yapılacağını varsayarsak kesinti matrahı, bu tutarın brüte çevrilmiş şekli olan $100.000,00/0,97=103.093$ TL ve kesilecek vergi $103.093,00 \times 0,03=3.093$ TL olacaktır. İstihkak bedeline mahsuben daha önce avans ödemesi yapılmış ise bu ödemelerden vergi kesintisi yapılmış olacağından, istihkak ödemesi sırasında avanslar düşülerek kalan tutar üzerinden kesinti yapılır¹⁰⁶. İnşaat taahhüt işlerinde karşımıza çıkan özel bir durum ise, malzemenin bir kısmının, bedeli daha sonra istihkak bedelinden mahsup edilmek üzere işveren tarafından sağlanması durumudur. Bu durumda müteahhide verilen malzeme aynı bir ödeme sayılacak ve esasen nakden ödenen avanstaki mahiyet itibarı ile bir farkı olmayacaktır. Buna göre istihkakta kesinti matrahı hesaplanırken mahsup edilecek malzeme tutarının istihkak bedelinden düşülmesi mümkün değildir ve istihkakın tümü üzerinden kesinti hesaplanacaktır¹⁰⁷.

ÖRNEK: Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X AŞ. Yapımını üstlendiği Y AŞ. Şirketine ait inşaat işinin tamamlanan kısmı için 20.06.2009 tarihinde 30.000,00 TL tutarlı 1 nolu hakediş düzenlemiştir. Bu hakedişle ilgili olarak düzenlenen fatura ise aşağıdaki gibidir. İş 30.04.2010 tarihinde tamamlanacaktır.

1 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	30.000,00
%3 Stopaj	900,00
KESİNTİLER TOPLAMI	900,00
NET TUTAR	29.100,00
Hesaplanan KDV %18	5.400,00
TOPLAM TUTAR	34.500,00

¹⁰⁵ Musa Örmeci, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 75, Kasım 1987, s. 25.

¹⁰⁶ Serdar Gümüşay, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı, Diyalog Dergisi, Sayı:214, Şubat 2006, s. 136.

¹⁰⁷ Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboga, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj, 2. Baskı, Kılavuz Yayıncılık, İstanbul 2000, ss. 372-373.

Muhasebeleştirilmesi ise şu şekilde olacaktır;

26.06.2009	
100 Kasa HS.	34.500,00
295 Peşin Ödenen Ver. ve Fon. HS.	900,00
354 Yıl. Yay. İnş. Hak. Bed.HS	30.000,00
391 Hesaplanan KDV HS.	5.400,00
İnşaat 1 nolu hakediş alımı	
/	

2.4.6. Vergi Kesintisinde Özel Durumlar

Tevkifat uygulamasında farklılık arz eden özel durumlar şunlardır:

2.4.6.1. Döviz Cinsinden Yapılan Sözleşmelere İstinaden Hesaplanan Kur Farklarında Vergi Kesintisi

İnşaat ve onarım sözleşmelerinde bedelin döviz cinsinden belirlendiği durumlarda müteahhit lehine hesaplanan kur farklarından vergi kesintisi yapıp yapılmaması gerektiği hususu açıklanması gereken bir konudur.

Kur farkları iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi, hakediş bedelinden mahsup edilmek üzere yüklenici firmaya avans ödenmesi durumunda, avansın, verildiği tarihteki Türk Lirası karşılığı ile hakedişten mahsup edildiği tarihteki TL karşılığı arasındaki fark oluşmasıdır. Verilen avanstaki TL karşılığı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak avansın hakedişten mahsubu aşamasında oluşan kur farkının vergi kesintisi karşısındaki durumu özellik göstermektedir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse;

A firması 500.000 USD bedel karşılığı yüklediği iş için 100.000 USD avans almış, ve 1,40 TL kurdan hesaplanan 140.000,00 TL üzerinden %3 vergi kesintisi (4.200 TL) yapılmıştır. Firmaya hakedişin kalan bedeli olan 400.000 USD'nin ödenmesi sırasında hesaplamaya konu kur 1,50 TL düzeyinde oluşmuş, $500.000 \times 1,50 = 750.000$ TL hakediş hesaplanmıştır. Bu durumda kesinti matrahı basit hesapla $750.000 - 140.000 = 610.000,00$ TL olarak görünmektedir. Kurda değişiklik

olmasa idi kesinti matrahı; $(500.000 \times 1.40) - 140.000 = 560.000,00$ TL olacaktı. Görüldüğü gibi önemli bir farklılık oluşmakta ve kur değişikliklerinden kaynaklanan bu gibi durumlarda vergi kesintisinin ne şekilde uygulanacağı soru işareti yaratmaktadır.

Vergi kesintisi ile ilgili olarak ise Maliye Bakanlığı yayınladığı bir özelgesi ile kur farklarının ne şekilde işlem göreceğini açıklamıştır. Buna göre, döviz cinsinden yapılan ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihteki kur üzerinden hesaplanan TL karşılıkları vergi kesintisine esas matrah olacaktır¹⁰⁸. Bu durumda yukarıdaki örneğe tekrar dönülürse, içerisinde kur farkını da barındıran 610.000 YTL yerine, hakedişin hesaplandığı tarihte avans düşüldükten sonra kalan 400.000 USD'lik tutarın o günkü kurdan TL karşılığı olan $400.000 \times 1,50 = 600.000$ TL'nin vergi kesintisine tabi tutulması yeterlidir.

Kur farkına yol açabilecek diğer bir durum ise, tahakkuk tarihi ile ödemenin nakden yapıldığı tarih arasında oluşabilecek kur farklarıdır. Aynı örneğe devam edersek, hakediş faturasının düzenlendiği tarihte 1,50 düzeyinde olan kur, nakden ödemenin gerçekleştirildiği tarihte 1,55 olmuş olsun. Bu durumda $400.000 \times 1,55 = 620.000$ TL tutarında ödeme yapılmış olacaktır. Görüldüğü gibi $620.000 - 600.000 = 20.000,00$ TL tutarında kur farkı doğmuştur. Hakedişin döviz olarak değerlendirilmesinden doğan kur farklarının hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kur farklarının da iş bitiminde vergilendirileceğinden hareketle bu şekilde oluşan kur farklarından da vergi kesintisi yapılması gerekir¹⁰⁹.

2.4.6.2. Fiyat Farkları ve Wade Farklarında Vergi Kesintisi

Fiyat farklarının, işin bitiminden önceki bir tarihte ödenmiş olmak koşulu ile kazanç tespiti yönünden inşaat ve onarım işinin bir parçası sayılacaktır. Buradan hareketle aynı vergileme rejimine tabi olması gerekir. Sonuç olarak bu gibi ek ödemelerden de vergi kesintisi yapılacağı tabiidir. İstihkakların zamanında ödenmemesinden dolayı müteahhide gecikme faizi veya vade farkı adı altında bir ödeme yapılması gündeme gelebilir. Bir görüşe göre bu durumda hesaplanan vade

¹⁰⁸Maliye Bakanlığı'nın 21.02.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı özelgesi (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, s:273).

¹⁰⁹Ömer Kaya ve Birgül Gedik, Yıllara Sarı İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergilendirmede Özellik Arz eden Durumlar, Vergi Dünyası, Sayı: 201, Mayıs 1998. ss. 96-97.

farkları devam eden işle ilgili olmayıp, geç ödemeyi cezalandırıcı bir unsurdur. Vergiyi doğuran olay tarihi itibarı ile istihkak hesaplanmakta, bu tarihten sonra ödenecek tutar söz konusu işten bağımsız, sıradan bir alacak halini almaktadır. Bu çerçevede ödenen vade farkları işten bağımsız bir finansman hizmetinin karşılığı niteliği taşır. Bu mahiyetiyle yıllara yaygın işten bağımsız olarak genel vergileme hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve dolayısı ile bu gibi ödemelerden kesinti yapılmaması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı da bu görüşü destekler mahiyette verdiği bir özeldesinde; yıllara yaygın işin müteahhide ödenmeyen ve sonraya bırakılan kısımları için ödenen faizlerin vergi kesintisine tabi olmadığını belirtmiştir.

2.4.6.3. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi

Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını taşeronlara devredebilirler. Taşeronlara yaptırılan işler yıllara yaygın bir inşaat işi ise, işin asıl üstlenici olan müteahhidin taşeron firmaya yapmış ödemelerden de GVK'nın 94/3'üncü maddesi uyarınca stopaj yapılacaktır. Taşerona yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması değil aynı zamanda, bu inşaatın taşerona yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir¹¹⁰.

Taşeronlara yaptırılan işlerde vergi kesintisi yönünden özellik taşıyan durumlar şu şekildedir;

- Taşerona yaptırılan iş, yıllara yaygın bir iş ise, yani başladığı yıl bitmeyip de, gelecek yıla ya da yıllara sirayet ediyorsa, ödemede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemedeki GVK'nın 94/3, KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca ve Bakanlar Kurulu Kararınca % 3 oranında vergi kesintisi yapması gerekir.
- Taşerona yaptırılan işin, yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.
- Taşerona yaptırılan işin başlangıçta yıllara yaygın olmamasına karşın daha sonra (işin zamanında bitirilememesi, süre uzatımı, işteki artışlar vs. nedeniyle) yıllara yaygın olması durumunda, inşaatın yıllara

¹¹⁰ Serdar Gümüştay, Uğur DOĞAN, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı, Diyalog, Yıl:21, Sayı:215, Mart 2006, s. 71.

yaygın olduğu tarihte yani işe başlanıldığı yılı izleyen yılda ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bu durumda vergi kesintisi, işin başlangıcından beri yapılan tüm ödemelerden değil işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan yapılacaktır¹¹¹.

Uygulamada çok sık rastlanan bir yöntem de taşeronla müteahhit firma arasında her yıl için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesidir. Bu durumda taşeronun yaptığı iş sözleşmesine göre başladığı yılda tamamlandığından, işverenin (müteahhit) yapmış olduğu ödemelerden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Ancak, vergi incelemeleri sırasında, inceleme elemanları, taşeronla yaptırılan ve her yıl ayrı sözleşme düzenlenen işlerin aslında birbirinin devamı olduğu ve sırf vergi kesintisinden kaçınmak amacıyla yıllık sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varmaları halinde, işveren durumundaki müteahhit adına cezalı ve gecikme faizi uygulamalı raporlar düzenlenmekte ve vergi dairelerince de buna göre işlem yapılmaktadır¹¹².

Malzemenin asıl müteahhit tarafından sağlanıp, yalnızca işçiliğin taşeronlara yaptırıldığı ve işin yıllara yaygın olduğu durumlarda taşeronla yapılan ödemelerden vergi kesilip kesilmeyeceği, taşeron sıfatı yönünden zaman zaman duraksamalara neden olabilen bir konudur. İnşaatın iki esas unsurunun malzeme ve işçilikten ibaret olduğu kuşkusuzdur. Bu unsurlardan, malzemeyi sağlayan asıl müteahhit malzeme satıcısı vasfını almayacağı gibi, işçiliği yapan taşeron da inşaatçı sıfatını kaybederek işçi durumuna girmiş olmaz. İnşaatın sadece işçiliğini yapan taşeronların inşaat yaptıklarını kabul etmek ve iş yıllara yaygın oluyorsa yapılan ödemelerden vergi kesmek gerekir. Ancak, burada dikkat edilmesi gereken önemli nokta, taşeronla verilen her işin ayrı ayrı göz önünde tutulması hususudur. Yaptırılan işin tümü değil, her iş ayrı ayrı göz önüne alındıktan sonra, bunların içinde yıllara yaygın olan varsa, yalnızca yıllara yaygın olan işle ilgili olarak yapılan ödemelerden GVK'nın 94/3'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir.

¹¹¹ Fahri Öztem, Ali Şentürk, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157, Ekim 2001

¹¹² Kızılot, s. 131.

2.4.6.4. İş Bitiminden Sonra Ödenen İstihkaklarda Vergi Kesintisi

GVK'nın 44'üncü maddesi hükmüne göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, bu işle ilgili olarak işin bitim tarihinden sonra elde edilecek her türlü hasılat ve yapılacak her türlü gider, söz konusu gelir veya giderin doğduğu yılın karzarar tespitinde dikkate alınacaktır. Madde hükmünde yola çıkılarak varılacak sonuç, bu türden hâsılatların özel vergileme rejimine tabi olmadığıdır. Bu sebeple işin bitim tarihinden sonra elde edilen hâsılatın vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir¹¹³. Maliye Bakanlığı tarafından verilen çok sayıda özalgede de aynı yönde görüş bildirilmiş olup bu hususta bir tartışma bulunmamaktadır.

İş bitimi itibarı ile tahakkuk etmiş olan ancak onayı yapılmadığından nakden ödemesi gerçekleştirilmemiş bulunan istihkak bedellerinden ise, kesinti zamanı olarak GVK'nın 94'üncü maddesi metninde ödemelerin nakden veya hesaben yapılması gösterildiğinden ve bu bedeller tahakkuk ettirildiği ve muhasebe sistemine girdiği anda hesaben ödeme gerçekleşmiş sayılacağından vergi kesintisi yapılacaktır¹¹⁴.

2.4.6.5. Yurt Dışında Yapılan İnşaat ve Onarım Faaliyetlerinde Vergi Kesintisi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi kapsamında olup yurt dışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler yapanlar Türkiye'de KVK'nın çerçevesinde vergilendirileceklerdir. Bu işleri yapan kurumların mükellefiyet esasları, KVK'nın 3'üncü maddesinde düzenlenmiştir. KVK'nın 3'üncü maddesi, kimlerin tam mükellefiyet esasına tabi olduklarını belirlemektedir.

Buna göre; KVK'nın 1'inci maddesinde yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.

Yukarıdaki hükümlere göre; KVK'nın 1'inci maddesinde yazılı olup, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlardan, yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler yapanlar tam mükellef sayılacaklardır. Bu nedenle, tam mükellef sayılan bu kurumların yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmet işlerinden elde ettikleri kazançları yurtiçi kazançları ile birlikte Türkiye'de

¹¹³Şefik Çakmak, İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı:226, Haziran 2000, s. 16.

¹¹⁴Çakmak, s. 13.

vergilendirileceklerdir. Bu işlerden elde edilen kazançların Türkiye’de ne zaman vergilendirileceği, Gelir Vergisi Kanunu’nun 85’inci maddesinde düzenlenmiştir.

Buna göre, yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetleri yapan kurumların bu işlerden sağladıkları gelirler, mükelleflerin bunları Türkiye’deki hesaplarına intikal ettirdiği yılda veya Türkiye’deki hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükelleflerin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılacak ve vergilendirilecektir.

Tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına tabi gerçek ve tüzel kişi müteahhit firmaya yapılacak istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı kuşkusuzdur. Ancak, yurt dışında yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi yaptırılan müteahhit firmanın Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması halinde, bu iş dolayısıyla doğan kazancın Türkiye’de elde edildiği kabul edilmeyeceğinden, dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi olanaksızdır. Vergilendirilmesine olanak bulunmayan bu gibi işler dolayısıyla ödenecek istihkak bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasına da gerek yoktur¹¹⁵.

2.4.6.6. Maliyet + Kar Usulüne Göre Yapılan Ödemelerden Vergi Kesintisi

Maliyet artı kar usulüne göre yapılan ödemeler dört grupta toplanabilir.

- Masrafların karşılanabilmesi için verilen avanslar,
- Daima aynı seviyede tutulan işletme sermayesi,
- Hizmet ve malzeme bedelini teşkil eden ve döviz olarak yurt dışında ödenen meblağlar,
- Müteahhidin ücret veya kar payını teşkil eden ve döviz olarak transfer edilebilir meblağlar.

Gelir Vergisi Kanunu ile bu ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmasında, masraf karşılıkları ve kar payları şeklinde bir ayırım yapılmaksızın tüm istihkaklar ve avanslar esas alındığından yapılan ödemelerin tamamından kesinti yapılır. İşin yürütülmesi için verilen işletme sermayeleri ise, avans niteliğinde olduğundan bunlardan da vergi kesileceği açıktır. Maliye Bakanlığı’nın konu ile ilgili aynı hükümleri içeren görüşü de şu şekildedir:

¹¹⁵ Kızılot, s. 145.

“İlgi yazıda; Vergi Dairesi Başkanlığı mükellefi İşletme A.Ş. tarafından maliyet+kar yönetimine göre düzenlenen sözleşmeler uyarınca taahhüt edilen inşaat işlerinin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamına girip girmediği, bu iş için ödenen istihkak bedelleri üzerinden stopaj yapılıp yapılmayacağı konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannameinde gösterilir." denilmiş olup, aynı Kanununun 94'üncü maddesinin (A) fıkrasının 3 numaralı bendinde de 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden vergi kesileceği hükme bağlanmıştır.

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 gerekir. Bedelin tespit yönteminin ve işi yapan kurumun kazancını yıllık olarak belirlemesinin, işin 42'nci madde kapsamına girmesi açısından bir önemi yoktur.

Buna göre, İşletme A.Ş.'nin maliyet+kar yöntemine göre ihale edilen taahhüt konusu inşaat ve onarım işlerinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde bu iş için yapılacak ödemelerden sorumlularca Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/1'inci maddesine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekir.

Tevkifat masraf karşılıkları ve kar payları şeklinde yapılan ödemelerin tümü üzerinden yapılacaktır.

Öte yandan, adı geçen şirketin, Defterdarlığınızca şirket hakkında tayin olunan 23.01.1991 tarih ve sayılı yazıda belirtilen görüşünüze uygun olarak 1997 ve 1998 yılında masraf + kar sistemi ile yapmış olduğu inşaat işlerinden elde ettiği kazancı her yıl beyan ettiği anlaşıldığından, anılan yıllar için mükellefin beyanına göre işlem yapılması ancak müteakip

yıl kazançlarının vergilendirilmesinde yukarıda belirtilen açıklamalar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir¹¹⁶.”

2.4.6.7. Vergi Kesintisinde Sorumluluk

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesine göre; mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu düşen gerçek veya tüzel kişi, vergi sorumlusu ise verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Bu tanımdan hareket edildiğinde; vergi sorumlusu yaptığı vergi tevkifatı sonucu kestiği vergiyi, vergi dairesine kendi adına yatıracak ancak verginin asıl borçlusu hesabına işlem yapılacaktır.

GVK'nın vergi kesintisini düzenleyen 94'üncü maddesinin son fıkrasında “Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir” denilmektedir. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamında bu ibareden iş sahibi, yüklenici ya da iş sahibi hesabına yükleniciye ödeme yapan araçlar anlaşılmalıdır.

Yine, Gelir Vergisi Kanunu'nun 107'inci maddesine göre yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Görüldüğü üzere, kanun koyucu vergiyi keserek ödenmesi gereken vergi sorumlusunu vergi kanunlarının uygulanması yönünden mükellef gibi kabul etmiştir. Verginin beyan edildiği muhtasar beyannamede, sorumlu adına düzenlenmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapılmaması veya eksik yapılması halinde muhasebe yetkilileri sorumlu olacaktır. Vergi kesintisi yapmayan ya da eksik kesinti yapan muhasebe yetkilileri VUK'un 11'inci maddesi uyarınca sorumludurlar. Ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamasına karşın müteahhit bu işle ilgili kazancını beyan etmiş ve kesilmesi gereken vergiyi mahsup etmeyerek ödemişse, muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması söz konusu değildir¹¹⁷.

¹¹⁶ Maliye Bakanlığı'nın 12.04.2000 Tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4929-209/16635 Sayılı Özelgesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=1028>, Erişim (15.04.2010)

¹¹⁷ Kızılot, s. 158.

2.4.7. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup Ve İadesi

GVK'nın 121'inci maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesine göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle ödenen istihkaklardan yapılan vergi kesintisi, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir. Gelir vergisi Kanunu'nun 121'inci ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddelerinde beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubun yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir¹¹⁸.

İadesi gereken vergiler ile ilgili olarak, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna, veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır¹¹⁹.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

2.4.7.1. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dâhil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen gelir işin bittiği yıl beyannamesine dâhil edileceğine göre, bu

¹¹⁸ Asım Gezer, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Hakedişlerden Kesilen Gelir Vergisi Tevkifatı ile Fon Paylarının Mahsubu ve İadesi" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.179, Ağustos 2003, s. 9

¹¹⁹ Kızılot, s. 184.

işlere istinaden yapılan kesintiler, işin devam ettiği süre zarfında verilen yıllık beyannamelerden mahsup edilemez ve bilanço hesabında bekletilir¹²⁰.

252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne¹²¹ göre tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

2.4.7.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade

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

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

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

Söz konusu genel Tebliğ ile mükellefin ortağı olduğu adi ortaklık ve kolektif şirketlerin borçlarına incelemesiz mahsup da kabul edilmiştir. Mükellefler dilerlerse

¹²⁰ Ömer Duman, Gelir, Kurumlar KDV ve ÖTV' de Verginin Mahsubu ve İadesi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 91.

¹²¹ 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif Şirketlerin müteseilsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif Şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır¹²².

2.4.7.3. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir¹²³.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, 10.000 TL'yi aşan kısım Vergi Usul Kanunu'na göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca

¹²² Yılmaz, s. 240.

¹²³ Gezer, s. 10.

yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 TL'yi kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun¹²⁴ 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir.

252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne istinaden nakden iade talebinin 100.000 TL'yi kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

2.5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde geçici vergi uygulaması genel hatlarıyla aşağıda açıklanmıştır.

2.5.1. Genel Olarak Geçici Vergi

Türk vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler, gelirin elde edildiği dönemi takiben gelir vergisi mükellefleri için iki taksit halinde yedi ay, kurumlar vergisi mükellefleri için dört ay içerisinde kamu gelirine dönüşmektedir. Ülkemizin içerisinde bulunduğu enflasyonist ortam sebebiyle vergilemedeki bu gecikme kamu zararına yol açmaktadır. Ayrıca ücret gibi bazı gelir unsurlarının vergilendirilmesinde stopaj yoluyla kesinti nihai vergileme olmaktadır ve mükelleflerin elde ettikleri gelir unsurunun mahiyetine göre farklı vergileme dönemleri uygulaması vergilemede adalet ilkesi yönünden eleştiriye uğramıştır.

Bütün bu sakıncaları gidermeye yönelik olarak vergi gelirlerinin tahsilinin öne alınması için çalışmalar başlatılmış, nihayetinde 26.12.1993 tarihli ve 3946 Sayılı Kanun¹²⁵ ile GVK'nın 120'nci maddesinde değişikliğe gidilerek geçici vergi

¹²⁴ 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹²⁵ 30.12.1993 Tarih ve 21804 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

müessesesi vergi mevzuatımıza girmiştir¹²⁶. Başlangıçta mükellefin tercihine bağlı olarak uygulanan sistem, 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun¹²⁷ ile zorunlu hale getirilmiş ve büyük oranda hâlihazırda uygulanmakta olan seklini almıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren düzenleme ise GVK ile paralel bir şekilde KVK'nın 32'nci maddesinde yapılmıştır. GVK ve KVK açısından geçici vergi uygulamasındaki tek fark vergi oranı olup, bu oran gelir vergisinde yüzde onbeş, kurumlar vergisinde yüzde yirmidir.

Geçici vergi uygulamasına göre, geçici vergi dönemi sonu itibari ile aynen hesap dönemi sonunda yapıldığı gibi geçici vergi dönemi kazancı hesaplanacak ve beyan edilip, beyan edilen gelire ilişkin kesinti yoluyla ödenen vergiler düşüldükten sonra varsa tahakkuk eden vergi ödenecektir. Ödenen geçici vergiler ve beyannameye intikal ettirilen gelirlerden daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler daha sonra hesap dönemi sonu itibari ile hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.

Bu konudaki son düzenleme beyan ve ödeme süreleri ile ilgili olup, 5615 Sayılı Kanun¹²⁸ ile bu süreler; beyanname vermek için geçici vergi dönemini takip eden ikinci ayın 14. günü, tahakkuk edecek verginin ödenmesi için 17. günü olarak belirlenmiştir.

Geçici vergi dönemleri GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde altışar ay olarak tespit edilmiş, ancak sürelerle ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanarak geçici vergi dönemlerini hesap döneminin basından itibaren üçer ay olarak tespit etmiştir.

2.5.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi

Önceki bölümlerde değinildiği üzere yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde vergileme, GVK ve KVK açısından genel hükümlerin dışında, özel düzenlenmiş bir alandır. GVK'nın geçici vergiyi düzenleyen mükerrer 120. maddesinin parantez içi hükmünde, 42'nci madde kapsamına giren işlerden dolayı mükelleflerin geçici vergi ödemeyecekleri belirtilmiştir. Bu düzenlemenin gerekçeleri ise 42'nci madde kapsamındaki işler için istihkaktan kesinti yoluyla zaten bir ön vergilemenin mevcut olması ve yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin bitim tarihinin tespiti ile ilgili

¹²⁶ M. Emin Akyol, Muzaffer Küçük, Tüm Yönleriyle Geçici Vergi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2003, s. 38.

¹²⁷ 29.07.1998 Tarih ve Mükerrer 23417 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹²⁸ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

bazı zorlukların bulunmasıdır¹²⁹. GVK'nın 42'nci madde kapsamına girmeyen diğer işlerden dolayı bir kazanç elde edilir ise, yalnızca bu kazançları kapsamak üzere geçici vergi ödenecektir.

Madde metninden çıkarılan anlama göre geçici vergi dönemi itibarıyla yıllara yaygın iş bitmiş olsa bile, bu işten elde edilen gelirler ilgili dönemin geçici vergi hesaplamasına konu edilmeyip, yıllık beyannameye kadar bekletilecektir. Bu durum birtakım farklı sonuçlar doğurur. Bunlar;

- Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamındaki işlerden dolayı kesilmiş bulunan vergilerin geçici vergiden mahsup edilip edilemeyeceği,
- Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamındaki işlerden dolayı zarar edilmesi durumunda bu zararın ilgili dönem geçici vergi beyanamesi üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilip edilemeyeceği,
- Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamındaki işlerin bitim tarihinden sonra işle bağlantılı olarak elde edilecek gelirlerin ve katlanılan giderlerin ilgili olduğu dönemin geçici vergi hesaplamasına dâhil edilip edilmeyeceği,
- Sonradan yıllara yaygın hale gelen işler için daha önce ödenmiş bulunan geçici vergilerin ne şekilde işleme tabi tutulacağıdır.

2.5.2.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Vergi kesintisi mekanizmasının temel mantığı, (stopajın nihai vergileme olmadığı durumlarda) mükellefin vereceği yıllık beyanname üzerinden tarh edilecek vergiden mahsup edilmek üzere bir kısım verginin kaynaktan kesinti yoluyla alıkonularak vergi alacağının emniyet altına alınmasıdır. Yıllara yaygın inşaat onarım kapsamındaki işlerde ise buna ek olarak vergide gecikmenin telafi edilmesi amacı güdülmüştür. Üçer aylık geçici vergi dönemlerinde de hesaplanan vergiden ilgili geçici vergi dönemi içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilir.

¹²⁹ Muzaffer Küçük, Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz 2004, s. 63.

Mahsubun yapılabilmesi için öncelikli şart, kesintiye konu gelirin beyannameye intikal ettirilmiş olmasıdır. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden elde edilen gelirler geçici vergi kapsamı dışında olduğundan dolayı, beyannameye dahil edilmeyen bu gelirlere ilişkin kesilmiş bulunan vergilerin hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün değildir. Konu ile ilgili bir Maliye Bakanlığı özelgesinin sonuç kısmı şu şekildedir¹³⁰;

“Ayrıca diğer kazançlarınız nedeniyle geçici vergiye tabi olmanız halinde de yıllara yaygın inşaat işinden elde ettiğiniz kazançlarınızın geçici vergi beyannameye dahil edilmeyeceği tabiidir. Dolayısıyla üzerinden geçici vergi ödenmeyen yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kazançlarınızdan tevkif suretiyle ödenen vergilerinizin cari yıl içerisinde ödenecek geçici vergiye mahsubu mümkün değildir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler bu işten elde edilen kazancın beyan edildiği takvim yılı beyannameyi üzerinde tahakkuk eden vergilere mahsup edilecek arta kalan bir kısmın bulunması halinde ise bu tutarlar genel hükümler çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir.”

Geçici vergi dönemleri itibarıyla kesin olarak bitmiş ve zararla sonuçlanmış bir işe ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin geçici vergiden mahsup edilememesi mantıksal bir sorunu beraberinde getirmektedir. GVK'nın verginin mevzuu ile ilgili 1'inci maddesine göre verginin konusu bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Yıllara yaygın bir işin kar-zararı ise iş bitimine kadar kesin olarak tespit edilemez. Geçici vergi dönemi içerisinde bitmiş ve zararla sonuçlandığı tespit edilmiş olan bir iş söz konusu ise, kesinti yoluyla ön vergilemenin dayanağı ortadan kalkmış demektir¹³¹. Bu durumda zarar edilen bir işle ilgili kesilmiş olan ve mantıksal dayanağı kalmayan verginin ilgili dönem hesaplanacak geçici vergiden mahsup edilebilmesi gerekir. Yıllık beyannameye kadar beklenmesine gerek olmamalıdır, çünkü yıllık beyanname üzerinde gösterilecek bir kazanç ve kesilen vergilerin mahsup edilebileceği, bu kazançta istinaden hesaplanacak bir vergi bulunmamaktadır. Böylelikle mahsup edilemeyen vergiler uzun bir süre mükellefin sırtında gereksiz yere yük olarak kalmaktadır.

¹³⁰ Maliye Bakanlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 Sayılı Özelgesi.

¹³¹ Küçük, s. 64.

2.5.2.2.Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşi Zararının Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi

Bu konu üzerinde öteden beri bir tartışma sürüp gitmektedir. Bu tartışmanın esas kaynağı, geçici vergiyi düzenleyen GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinin parantez içi hükmünün lafzıdır. Söz konusu düzenleme aynen şöyledir;

“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergileme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK' un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42. Madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103'üncü. maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.”

Görüldüğü üzere maddede “**kazançlar**” ibaresi yer almaktadır. Bu ibareye dayanarak kimi yazarlar tarafından sadece bu işlerden elde edilen kazancın vergi dışı tutulacağı, bir kazanç elde edilmemesi (zarar edilmesi) durumunda, söz konusu zararın geçici verginin tespitinde dikkate alınması gerektiği, bu yolla kesilen vergilerin mahsup edilememesinden dolayı mükellefe binen yükün bir nebze de olsa hafifletilebileceği, bunun geçici vergi ve vergi kesintisi yolları ile ön vergileme sisteminin yapısına uygun olacağı görüşü dile getirilmektedir¹³².

Aynı yönde bir başka görüşe göre, geçici verginin konusu kazançtır ve kazanç dönem başı ve dönem sonu öz varlıkları arasındaki müspet farktır. Bu farkın kaynağı yıllara yaygın inşaat onarım işleri ise, bu işler kesinti yoluyla bir ön vergilemeye tabi tutulduğundan geçici vergiye konu edilmemesi yerindedir. Zarar ise öz varlığı düşürür. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamında olmayan işlerden elde edilen kazançlardan, kapsama dahil zararlar indirilemezse haksız bir vergileme söz konusu olacak, özellikle yıllara yaygın inşaat onarım işinin zararı kapsama girmeyen işlerin karından daha büyükse zarar etmiş bir mükelleften vergi alınması gibi ilginç bir

¹³²Muzaffer Küçük, Yıllara Yaygın Taahhüt İşi Zararlarının Geçici Vergi Karsısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:231, Kasım 2000, s. 59.

durum ortaya çıkacaktır. Ayrıca zararın mahsubu için yasal bir engel bulunmamaktadır¹³³.

Yıllara yaygın inşaat onarım kapsamındaki işlerin zararlarının geçici vergi matrahından indirilemeyeceğini öne sürenlerin temel dayanağı konu ile ilgili yasal düzenlemelerin buna imkân tanımamasıdır. Bu görüşe göre kanun koyucu GVK'nın mükerrer 120'nci maddesine 42'nci madde ile ilgili parantez içi hükmünü koyarken yıllara yaygın inşaat onarım işleri hesapları ile kapsama girmeyen diğer işlerin hesaplarını kesin olarak birbirinden ayırmak istemiştir. Öyle olmasaydı parantez içi hükmüne ihtiyaç olmazdı, çünkü 42'nci maddede bu gibi işlerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler yeterince açıktır. İş devam ettiği sürece zaten geçici vergiye konu bir kazanç bulunmamaktadır. İşin bitiminde ise kar-zarar artık ortaya çıkmıştır ve bu kar-zararın geçici vergi matrahını etkilemesi mükerrer 120'nci maddenin parantez içi hükmü ile özellikle engellenmiştir¹³⁴.

Diğer taraftan, madde metninde geçen “kazanç” ibaresi, karşı görüşü savunanların söz ettiği şekilde yalnızca “kar” olarak anlaşılmalıdır. GVK'nın ticari kazancı düzenleyen 37'inci maddesinde ve izleyen maddelerde hep “ticari kazanç” ifadesi yer almaktadır. Maddelerin düzenlenmesinde bir kar-zarar ya da kayıp-kazanç ayırımı yapılmamıştır. Buradaki kazanç kavramı ticari faaliyet sonucu elde edilen karı da zararını da içinde barındırır¹³⁵. Dolayısı ile kanuni düzenlemelerin zarar mahsubuna engel olmadığı savı doğru değildir.

Konu hakkındaki karşılıklı fikirleri incelediğimiz zaman ortaya çıkan sonuç, vergileme açısından bir adaletsizliğin mevcut olduğunun kabulü gerektiği, ancak yürürlükteki yasal düzenlemelerin, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan zararın doğduğu geçici vergi dönemi kazancından mahsup edilmesinin mümkün olmadığı yönündedir. Geçici verginin esaslarını düzenleyen GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinin parantez içi hükmünün kaldırılması yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde özel vergileme sisteminin ruhuna aykırı olacağından, sadece zararların

¹³³ Haluk Erdem, , Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:52, Temmuz-Eylül 2000, s. 21.

¹³⁴ İsmail Aslan, Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:119, Kasım 2002, s. 157.

¹³⁵ Adem Durak, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönem Geçici Vergisinden Mahsup Edilemez, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:249, Mayıs 2002, s. 51.

mahsup edilebilmesi yönünde bir düzenleme yapılması ile bu adaletsizliğin giderilmesi mümkündür. Geçici vergi kapsamında yıllara yaygın inşaat onarım işinin kar ve zararın farklı değerlendirmelere tabi tutulması ilk bakışta tutarsızlık gibi görünse de, uygulama önerisinin vergi mevzuatımızda örnekleri çokça görülen, firmaların finansal durumunu güçlendirmeye yönelik bir vergi teşviki olarak düşünülmesi gerekir.

2.5.2.3. İşin Bitim Tarihinden Sonra Alınan İstihkakların Ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu

GVK'nın 44'üncü maddesindeki düzenlemeye göre işin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne ad altında olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı ya da gelirlerin elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu çerçevede 42'nci madde kapsamındaki işler geçici kabulün yapılması, işin fiilen bitmesi ya da bırakılması ile sınırlandırılmaktadır. Bu işlerin tamamlanmasından sonra elde edilecek hâsılatlar sıradan bir gelir olarak vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Bu sebepten dolayı geçici vergiye dâhil edilmeme gerekçesi kalmayacaktır¹³⁶.

Buna göre anılan gelir ve giderlerin, yıllara yaygın inşaat onarım işi ile bir ilgisi kalmadığı kabulüne göre ait oldukları geçici vergi dönemi vergi hesaplamasına da dahil edilmesi gerekir.

2.5.2.4. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu

Sözleşmesine göre bir takvim yılı içerisinde başlayıp bitmesi öngörülen inşaat ve onarım işleri, ödenek sıkıntısı, tabi afetler ya da işin geçici kabulünün gecikmesi gibi sebeplerle bir sonraki yıla sarkabilir. Bu gibi durumlarda işin yıllara yaygın hale geldiği kabul edilir ve vergi ile muhasebe açısından ilgili mevzuatın gereklerine uyulur. Bu gereklerden bir tanesi de söz konusu işle ilgili hâsılat ve giderlerin geçici vergiye konu edilmemesidir. Yıllara yaygın hale geldiği takvim yılı başından itibaren geçici vergi kapsamına girmeyecek olan bu türden işlerle ilgili daha önce ödenmiş bulunan geçici vergilerin ne şekilde işleme tabi tutulacağı sorusu gündeme gelmektedir.

¹³⁶ Durak, s. 51.

Süre uzatımı nedeniyle yıllara yaygın inşaat onarım işi kapsamına girmiş olan bir işin hâsılat ve giderleri, bu durumun kesinleştiği tarihten itibaren geçici vergiye konu edilmemelidir. Bir görüşe göre, önceki geçici vergi dönemlerinde bu işle ilgili olarak hesaplanıp ödenmiş olan geçici vergilerin ise daha sonraki geçici vergi dönemlerinde ya da yıllık beyanname üzerinde hesaplanacak vergiden mahsubu gerekir. Çünkü geçici verginin mahsubunda, kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun tersine, ait olduğu gelirin beyannameye dahil olup olmaması ayrımı gözetilmez¹³⁷. Buna göre matrahın yetersiz olması nedeniyle yıllık beyannameden mahsup edilemeyen geçici vergilerin ise genel hükümler çerçevesinde iade edilmesi gerektiği açıktır.

Akla gelebilecek diğer bir seçenek ise, kesinti yoluyla ödenen vergilerde olduğu gibi, yıllara yaygın hale gelen işi için önceki dönemlerde ödenmiş olan geçici vergilerin de aktifleştirilerek yıllara yaygın işin kazancının beyan edileceği vergilendirme dönemi hesaplanacak vergiden mahsup edilmesidir¹³⁸. Kanımızca bu uygulama daha doğru olup, sonradan yıllara yaygın hale gelen işlerde geriye dönük vergi kesintisi yapılmamasının mantıksal dayanağını oluşturmaktadır. Aksi takdirde bu durumdaki işler hem stopaja hem de geçici vergiye tabi tutulmuş ve mükerrer vergilemeye yol açılmış olacaktır. Her ne kadar bu uygulamanın, geçici vergi ve stopaj esaslarının farklı olmasından dolayı doğru olmadığı ileri sürülse de sonradan yıllara yaygın hale gelmenin olağandışı bir durum olduğu ve peşin vergileme mantığına uygun hareket etmek gerektiği kabul edilmelidir¹³⁹.

2.6. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM FAALİYETLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN İNCELENMESİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinin Katma Değer Vergisi Kanunu karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

2.6.1. Yıllara Yaygın Hakediş Ödemelerinde Katma Değer Vergisi

Kamu kuruluşlarınca müteahhit veya taşeronlara yaptırılan inşaat taahhüt işleri, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir iş olduğundan 3065 sayılı Katma Değer

¹³⁷ Yılmaz, s. 290.

¹³⁸ Sakıp Seker, İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellik Arzeden Geçici Vergi Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs 1999, s. 133.

¹³⁹ Yılmaz, s. 289.

Vergisi Kanununun¹⁴⁰ 1'inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir. Dolayısıyla müteahhitlere ödenen hakediş ödemeleri üzerinden ayrıca katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

3065 sayılı KDV uygulaması açısından teslimin ne anlama geldiği Kanun'un 3'üncü maddesinde teslim sayılan haller şu şekilde sıralanmıştır:

- Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,
- Vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfi,
- Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyedliğin devri,

3065 sayılı KDV Kanunu açısından hizmet ise, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Kanun'un 5'inci maddesine göre, vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılması hizmet sayılmaktadır.

Katma Değer Vergisinin Mükellefi; ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ve devamlı bir şekilde teslim ve hizmet ifasında bulunan, ithalat yapan ve anılan Kanunun 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişilerdir.

Bu duruma göre, inşaat ve onarım işleri nedeniyle kendilerine hakediş ödenen dolayısıyla ticari kazanç elde eden müteahhitler katma değer vergisinin mükellefidirler. Hizmet ifası hallerinde vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin yerine getirilmesi anında doğmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili kısım kısım mal teslim edilmesinde KDV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin "Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması" hükmü gereğince vergiyi doğuran olay bu teslim ile birlikte gerçekleşmiş olmaktadır. Dolayısıyla müteahhit firmalarca

¹⁴⁰ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

kısım kısım yapılan teslimler karşılığında kendilerine ödenen hakedişlere ilişkin KDV'lerin de hesaplanması gerekmektedir¹⁴¹.

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarım işi yapanlarca düzenlenen hakediş belgeleri, işveren konumundaki idarece incelendikten sonra duruma göre bazı değişikliklerle onanmaktadır. Yapım İşleri Genel Şartnamesi'ne göre hakediş raporları geçici ve kesin olmak üzere iki çeşittir. Geçici Hakediş Raporlarının düzenlenmesi Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 40'inci maddesinde belirlenen esaslara göre, Kesin Hakediş Raporu ve hesap kesilmesi ise adı geçen şartnamenin 41'inci maddesi belirlenen esaslara göre yapılmaktadır.

KDV Kanunu 1. Seri no.lu Tebliğ ile Hakediş Belgeleri, fatura benzeri belge sayılarak, bu belgelere dayalı KDV indiriminin yapılmasına izin veriliyordu. Yani hakediş belgesinin düzenlenmesi durumunda ayrıca fatura düzenlenmesi koşulu aranmıyordu. Ancak, bu uygulama 34 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile kaldırılmıştır. Tebliğ şu şekildedir;

Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddelerinde verginin indirim konusu yapılabilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda ayrıca gösterilmesi gerektiği, 53. maddesinde ise "fatura ve benzeri vesika" deyiminin Vergi Usul Kanununda düzenlenen belgeleri ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir."

Tebliğ hükmünde de anlaşılacağı üzere, taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşanların, hakediş belgesinin yanı sıra bir de fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ancak, hakedişte yazılı tutarın, bazı değişikliklerle idarece onanması söz konusu olduğundan, faturanın hakedişin onandığı tarihte düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın düzenlenmemesi halinde, hem düzenlemeyen müteahhit firma, hem de fatura olmayan işveren adına, Vergi Usul Kanunu'nun 353/1'inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir¹⁴².

¹⁴¹ Yüksel DUMAN, Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Yıl:30, Sayı:225, Haziran 2007, s.71.

¹⁴² Kızılot, s. 261.

Düzenlenen hakediş faturalarında, hakediş bedelinin yanı sıra hesaplanan KDV, gelir vergisi stopajı ve damga vergisi yer alacaktır. Hesaplanan KDV ilgili dönem KDV beyannamesine dâhil edilerek ödenir¹⁴³.

2.6.2. KDV Yönünden Vergiyi Doğuran Olayın Meydana Geldiği Tarih

Hakedişler, belirli aralıklarla düzenlenen geçici hakediş raporlarına dayanılarak ödenmektedir. Hakediş raporları ile müteahhit firma, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin belirli bir kısmını yaptığını belirterek bu kısmın idarece teslim alınmasını teklif etmektedir. İhale makamı ise, şartnameye göre düzenlenmesi gereken hakediş raporunu inceleyip doğruluğunu onadıktan veya bir takım değişikliklerin yapılmasından sonra hakediş raporunu mükellef ile karşılıklı imzalamak suretiyle işi teslim almaktadır. Böylece teslim gerçekleşmektedir. Dolayısıyla da KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Ancak, söz konusu hakedişler için teslimin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır¹⁴⁴.

Birinci görüşe göre; hakediş ödemelerinde vergiyi doğuran olay hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte gerçekleşmektedir. Hakediş raporlarının idarece onaylandığı tarihte müteahhit firma açısından hakediş alacağı doğmaktadır. İdare bu tarih itibarıyla işin bitirilen kısmını teslim alabilmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinin "*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 işin bitim tarihi olarak kabul edilir*" hükmü gereğince Gelir Vergisi açısından da verginin doğduğu tarih idarece kabul tutanağının (hakediş raporu) onaylandığı tarih olduğu kabul edilmiş bulunmaktadır. Diğer taraftan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde "*...Geçici kabul tutanağı, muayene ve kabul işlerine ilişkin yönetmelik gereğince, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur...*" denilmek suretiyle geçici kabulün idarece onaylanması ile geçerli olacağını, mükellefin bu tarihten itibaren alacağını talep edebileceğini ifade etmektedir. KDV açısından bu tarihte teslimin geçerli olacağını ve vergiyi doğuran olayın bu tarihte

¹⁴³ Zübeyir Bakmaz, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri" Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:49, Ocak 2008, s. 193.

¹⁴⁴ Duman, s. 72.

meydana geldiğini göstermektedir. Danıştay 7. Dairesi'nin 1993/4107 nolu kararı ve Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 04.04.2000 tarihli muktezası da bu görüşü destekler niteliktedir¹⁴⁵.

İkinci görüşe göre; hakediş ödemelerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay hakediş raporunun taraflarca imzalanıp onaylanmasından sonra ita amirince tahakkuk müzekkeresi ve ödeme emri belgesinin onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. Bu görüş sahipleri Bayındırlık İşleri Şartnamesinin 39'uncu maddesinde belirtilen esas almaktadırlar. Bu maddede müteahhit ile işveren idare tarafından imzalanan geçici hakediş raporunda, tahakkuk işlemi yapıncaya kadar yetkili makamlar tarafından düzeltme yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla görüş sahipleri tahakkuk müzekkeresi düzenlenene kadar hakediş tutarının belli olmadığını yani teslim tutarının bilinemediğini bu nedenle de müzekkere düzenlenmeden vergiyi doğuran olayın gerçekleşemeyeceğini savunmaktadırlar. Danıştay 11. Dairesi'nin 18.10.2000 tarih ve E.2000/1142, K. 2000/3946 sayılı kararı bu görüşü desteklemektedir.

2.6.3. Stopaja Tabi Ödemelerde KDV Matrahının Tespiti

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, KDV matrahının belirlenmesi sırasında zaman zaman duraksamaya düşülen konulardan biri de, stopaja tabi ödemelerde, KDV matrahının ne şekilde saptanacağına ilişkindir. Stopaja tabi ödemelerde, gelir elde eden müteahhidin bunun karşılığında fatura düzenlerken, gelir vergisi kesintisini düşükten sonra kalan kısmın KDV matrahını oluşturacağı yönünde görüşler de olmakla birlikte, genelde hakim olan görüş ve yürütülen uygulama KDV matrahının; kesintiler düşülmeden önceki meblağ olduğu yönündedir¹⁴⁶.

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 24/b maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon, ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede yapılan vergi kesintisi, KDV Kanunu 24'üncü maddesi gereğince, KDV matrahına dahil bulunduğundan verginin hizmet bedeli ya da yapılan işin bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla KDV'nin malı teslimi ya da hizmetin ifası

¹⁴⁵ Duman, s. 72.

¹⁴⁶ Kızılot, s. 160.

karşılığı olan bedelden, gelir vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanması mümkün değildir.

2.6.4. Dövizle Yapılan İşlerde KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26'ncı maddesi dövizle yapılan işlemlere ilişkindir. Anılan maddeye göre, bedelin dövizle hesaplanması halinde, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Bu genel esas, ülkemizde uygulanmakta olan ve T.C. Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenip açıklanan döviz kuru ile işletilecektir. 3065 sayılı KDV Kanunu'nun 10/a maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi ya da hizmetin ifası ile meydana gelmektedir. Yalnız taksitli satışlarda malın veya hizmetin peşin satış bedeline vade farkı adı altında bir bedel daha eklenmektedir. Aynı Kanun'un 24/c maddesinde ise, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirleri ise servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin KDV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir¹⁴⁷.

Vergi idaresi, mal ve hizmet bedelinin geç ödenmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının KDV yönünden vergilendirilip vergilendirilmeyeceği konusundaki düzenlemeyi 105 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile yapmıştır. Sözü edilen tebliğin ilgili bölümü aşağıdaki gibidir:

“2. Kur Farkları

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibariyle vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

¹⁴⁷ Kızılot, s. 269.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Bu durumda, dövizle yapılan taksitli satışlar nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının “vade farkı” olarak değerlendirilip, kur farkları için malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı tarihte düzenlenen ilk faturaya atıfta bulunularak bir fatura düzenlenmesi ve malın veya hizmetin tabi olduğu oranda KDV hesaplanması gerekir.

Her alanda olduğu gibi, inşaat sektöründe de, hizmet bedellerinin döviz cinsinden veya dövize endekli olarak belirlenmesi uygulaması yaygınlaşmaktadır. Özellikle kamu kurum ve kuruluşlarına karşı taahhüt edilen yol, baraj, köprü gibi büyük bayındırlık işlerinde inşa süresinin uzaması, hizmet bedellerinin enflasyon karşısında erimesine neden olmaktadır. Bu sorunun çözüm yollarından birisi de, inşaat taahhüt hizmetleri bedellerinin döviz cinsinden belirlenmesi veya dövize endekslenmesidir. KDV uygulamasında, inşaat taahhüt işleri, kısım kısım hizmet ifası kapsamında KDV'ye tabi bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olay ise, her bir kısım hizmetin ifası anında meydana gelmektedir.

Bedeli döviz cinsinden veya dövize endekli olarak belirlenen inşaat taahhüt işlerinde, hizmet bedeli dövizin, vergi idaresi görüşü doğrultusunda hakediş belgesinin ihale makamınca onaylandığı, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararına göre ise ita amirince tahakkukun yapıldığı tarihteki cari alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek, bulunan bedel üzerinden KDV hesaplanması ve ilgili vergilendirme döneminde beyan edilmesi gerekir. Hizmet bedeli dövizin ve KDV'nin karşı taraftan tahsil edilmemesi verginin beyan edilmesine engel değildir¹⁴⁸.

2.6.5. Verginin Matrahı

İnşaat taahhüt işlerinden dolayı müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanacak KDV'nin matrahının hesabında ilk önce (varsa) KVK'nın 25'inci maddesinde yer alan şekilde müteahhitlerin işi almak için yaptıkları ıskontolar düşülecektir. Daha sonra bu tutardan bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutar

¹⁴⁸ Kızılot, s. 285.

düşülecek, bulunacak tutara çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV matrahından indirilmeyecektir. Ayrıca KVK'nın 24'üncü maddesinin 2'nci fıkrasına göre, mal veya hizmet satışına bağlı olarak vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları KDV matrahına ilave edilecektir. Bu hüküm gereğince, hakedişlerden kesilmiş olan vergiler de matraha dâhil olacaktır.

2.6.6. Vergini Oranı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmelerin yapmış oldukları işin hizmet işi olduğunu daha önceki açıklamalarda belirtmiştik. Dolayısıyla üstlenmiş oldukları işlerin teslimleri sırasında hesaplayacakları KDV'nin oranı genel KDV oranı olan % 18 dir.

Diğer taraftan, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Karara eki (I) sayılı listenin 12'nci sırası ve 13'üncü sırası ile;

- Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri,
- Kanunla kurulmuş sosyal güvenlik kuruluşları ve belediyelere yapılan sadece 150 metrekareye kadar konutlara ilişkin inşaat taahhüt işleri,

% 1 oranında katma değer vergisine tabidir.

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinin indirimli orana tabi olması ve konut yapı kooperatiflerine inşaat taahhüt hizmeti veren mükelleflerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/2'nci maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları, hangi tür inşaat taahhüt işlemlerinin indirimli orana tabi işlemler olduğu konusunda tereddüde düşülmesi nedeniyle Maliye Bakanlığı, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasını içeren 21.11.2003 tarihli 5 nolu Katma Değer Vergisi sirkülerini yayınlamıştır. Bu sirkülere göre, sirkülerin yayımından sonra adına münhasıran inşaat yapı ruhsatı bulunmayan kooperatiflere KDV istisnası veya indirimli oranda Katma Değer Vergisi uygulaması söz konusu olmayacaktır¹⁴⁹.

¹⁴⁹ Şenlik, s. 108.

2.6.7. Avanslarda Katma Değer Vergisi

İnşaat taahhüt sözleşmeleri ile işin başlangıç tarihinden önce ileride ödenecek istihkaklardan mahsup edilmek üzere müteahhide avans ödemesi yapılabilmektedir. Avans ödemesi, gerçekleştirilen bir teslim veya hizmetin karşılığını oluşturmadığından, KDV'ye tabi değildir. Diğer bir ifade ile avans bedeli için fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, avans bedeli için fatura düzenlenmesi halinde, KDV Kanunu'nun 10/b maddesine göre belgede gösterilen tutarla sınırlı olarak belgenin düzenlendiği tarihte vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu durumda, avans bedeli üzerinden KDV hesaplanacaktır.

2.6.8. Katma Değer Vergisi Tevkifatı

Katma Değer Vergisi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi sorumluluğu ile ilgili olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın "Vergi Sorumlusu" başlığı altındaki 9'uncu maddesinde " Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." denilerek Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak 89 seri nolu KDV genel tebliği¹⁵⁰ ve 91 seri nolu KDV genel tebliği¹⁵¹ ile inşaat taahhüt ve onarım işleri tevkifat kapsamına alınmıştır. Buna göre birbirleriyle yaptıkları işlemler hariç olmak üzere inşaat taahhüt işi yaptıran;

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,

¹⁵⁰ 21.10.2003 tarih ve 25266 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁵¹ 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

Yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan % 18 KDV nin 1/6 sını tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir.

Yapım işlerinde tevkifat oranı 11.07.2006 tarih ve 26225 nolu Resmi Gazete de yayınlanan 99 seri nolu KDV genel tebliğine göre, 91 seri nolu KDV genel tebliğinin (A/5-a) bölümünde kapsamı belirtilen yapım işlerinde tevkifat oranı, bu tebliğin yayımını izleyen üçüncü günden itibaren başlamak üzere 1/6 olarak tespit edilmiştir.

Buna göre 99 seri nolu tebliğin yayımını izleyen üçüncü günden (14.07.2006 tarihinden) itibaren, kapsama giren yapım işleri dolayısıyla düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde gösterilen bedel üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisinin 5/6 sı işi yapanlara ödenecek, 1/6 sı ise işi yaptıran kurum, kuruluş ve işletmeler tarafından 2 nolu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

99 seri nolu Genel Tebliğin 5.2 bölümünde yapılan düzenleme yalnızca yapım işleri ile sınırlı tutulduğundan 91 seri nolu tebliğin A/5-a bölümünde tanımlanan diğer hizmet türleri için eski uygulama geçerliliğini korumaktadır.

Buna göre¹⁵²,

- Bir yapım işi ile birlikte yürütülen ve 91 seri nolu tebliğin A/5-a bölümünün 2'nci paragrafında sayılan hizmetler için düzenlenen belgelerde, yapım işinin tevkifat kapsamında olmamasına, 30.04.2006 tarihinden önce ihalesi tamamlanmış olanlarda veya 1/6 oranında tevkifat yapılacak olmasına bakılmaksızın, 1/3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

¹⁵² Şenlik, ss. 120-121.

- Yapım işinden bağımsız olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında bu hizmetlerin verilmesi durumunda ise 1/2 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.
- Bu hizmetlerin yapım işi ile birlikte veya bağımsız olarak verilmesi ifadesinden anlaşılması gereken husus; sayılan hizmetleri verenlerin aynı zamanda bu hizmetlere konu yapım işini de üstlenmesi durumunda hizmetin yapım işi ile birlikte yürütüldüğü kabul edilecek, hizmeti verenler tarafından yapım işinin üstlenilmemesi durumunda bu işlemler bağımsız bir işlem olarak kabul edilecektir.

Diğer taraftan Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan 03.08.2006 tarih ve 41 nolu Katma Değer Sirkülerinde 99 nolu Genel Tebliğe ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Buna göre;

30.04.2006 tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerinde tevkifat uygulamasına ilişkin olarak, 99 seri nolu KDV Genel Tebliğinin “yapım işlerinde tevkifat oranı” başlıklı 5.2 bölümünün son paragrafında, 30.04.2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce ihalesi tamamlanmış yapım işlerine ilişkin olup bu tebliğin yayımı tarihinden sonra düzenlenecek faturalarda gösterilen katma değer vergisi tutarının tevkifata tabi tutulmayacağı belirtilmiştir. Bununla neyin kastedildiği de 41 nolu KDV Sirkülerinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır¹⁵³.

- Yapım işlerine ait KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmakla sorumlu olan kişi ve kurumlar 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işlerine ait olarak 11/7/2006 tarihinden sonra düzenlenecek faturalardaki KDV’den tevkifat yapmayacaklardır.
- Tevkifata tabi tutulmayacak yapım işlerinin yüklenicileri, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce alt yüklenicilere devrettikleri kısımlara ait KDV üzerinden tevkifat yapmayacaklardır. Ancak, 30/04/2006 (bu tarih dahil) tarihinden önce sözleşmesi imzalanan yapım işi yüklenicilerinin bu tarihten sonra alt yüklenicilere devrettikleri veya

¹⁵³ Şenlik, ss. 122.

devredecekleri kısımlara ait KDV üzerinden ise tevkifat yapmaları gerekmektedir.

91 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince Katma Değer Vergisi tevkifata tabi bulunan işlerin Katma Değer Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X şirketi yapımını sürdürdüğü Milli Eğitim Bakanlığı Okul inşaatı işinden dolayı 20.07.2009 tarihinde 100.000,00 TL tutarlı 2 nolu hakediş düzenlemiştir.

OKUL İNŞAATI 2 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	100.000,00
% 3 Tevkifat	3.000,00
Binde 7.5 DV	750,00
KESİNTİLER TOPLAMI	3.750,00
KESİNTİLER SONRASI NET TUTAR	96.250,00
HESAPLANAN KDV (% 18)	18.000,00
1/6 KDV Tevkifatı	3.000,00
TAHSİL EDİLECEK KDV (5/6)	15.000,00
TOPLAM TUTAR	111.250,00

2.6.8.1. Tevkifata Tabi Yapım İşleri

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

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadaströ, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri kapsamında değerlendirilecektir.

Tevkifat uygulaması kapsamına giren yapım(inşaat) işlerinin tamamı hizmet ifalarından oluşmaktadır. Tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşların yapım işleri ile ilgili dahi olsa mal alımları Katma Değer Vergisi tevkifatına tabi değildir. Örneğin bir bankanın bahçe duvarını yaptırmak için çimento alması durumunda banka tevkifat yapmayacaktır. Ancak aynı banka duvarı kendisi yapmayıp, bir müteahhide yaptırmaması durumunda müteahhidin yaptırdığı iş hizmet işi olması nedeniyle düzenlenecek faturada tevkifat yapılacaktır¹⁵⁴.

Gelir İdaresi Başkanlığı Gaziantep Vergi Dairesi Başkanlığı Vergi Uygulama Müdürlüğünün 30.06.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.27.15.01/06-515-116/ Sayılı Özelgede “Tevkifat kapsamına giren bu işlemlerin tamamı hizmet mahiyetindedir. KDV kanununun 2’nci maddesinde tanımı verilen teslim mahiyetindeki işlemler bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamına girmemektedir.

Bu nedenle yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların, tevkifat kapsamına giren hizmetlerde kullanılacak olanlar da dahil olmak üzere piyasadan yapacakları her türlü mal alımlarında tevkifat uygulanmayacaktır.

Ancak kapsama giren hizmetleri ifa edenlerin bu amaçla kullandıkları mal, madde ve malzemelere ait tutarlar hizmet bedelinden düşülmeyecek, tevkifat kullanılan malzemelere ait tutarlarda dahil olmak üzere toplam hizmet bedeli üzerinden hesaplanacaktır.” Açıklamasına yer verilmiştir.

2.6.8.2. Taşeronlara Yaptırılan İnşaat İşlerinde Tevkifat

91 nolu KDV Genel Tebliğinin yayımını izleyen aybaşından itibaren yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere devredilmiş ve devredilecek yapım işlerinde, işi devreden her yüklenicinin, kendisine ifa edilen hizmete ait Katma Değer Vergisi üzerinden bu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması belirtilmiştir. Alt yüklenicilere uygulanan tevkifat, 91 nolu KDV Genel Tebliğinin A/2 bölümünde sayılan kurum ve kuruluşlarca yapım işinin asıl yüklenicisine tevkifat uygulamasına engel değildir.

Diğer bir ifade tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşlara karşı üstlenilmiş inşaat taahhüt işleri tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya

¹⁵⁴ Şenlik, s. 123.

daha alt yüklenicilere devredilmiş ise, işi devreden yüklenicinin de 89 ve 91 nolu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması gerekmektedir. Örneğin; bir kamu kurumuna ait bina yapımını üstlenmiş bir yüklenici bu işin bir kısmını taşeron işletmeye yaptırması durumunda taşeronun yaptığı iş için tevkifat yapacak ve 2 nolu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edecektir.

2.6.8.3. Tevkifata Tabi Olmayan Yapım İşleri

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi bulunmayan kişi ve kuruluşların Türkiye’de yaptıkları işlerden doğan KDV nin tamamı tevkifata tabi değildir. Örneğin; Türkiye’de bir baraj inşa eden bir şirketin Türkiye’de işyeri, kanuni merkezi yoksa bu şirketin yaptığı iş üzerinden hesaplanacak KDV’nin tamamı barajı yaptıran kurum veya kuruluş tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceğinden ayrıca tevkifata tutulması söz konusu değildir.

KDV tevkifatı yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yaptığı inşaat işleri tevkifata tabi değildir.

Fatura düzenleme sınırının altında buluna işler için de tevkifat uygulanmayacaktır.

2.7. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE DAMGA VERGİSİ

Damga vergisi, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden belli bir parayı ihtiva edip etmemesine bağlı olarak nispi ya da maktu bir tutar olarak alınan bir vergidir. Hangi kâğıtların damga vergisinin konusuna girdiği ve hangilerinin damga vergisinden istisna olduğu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu’na¹⁵⁵ ekli 1 ve 2 sayılı listelerde sıralanmıştır. Sözü edilen listeler incelendiğinde yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamında damga vergisinin konusuna giren kâğıtların şunlar olduğu görülür;

- Sözleşmeler
- İhale kararlar
- Hakediş belgeleri
- Avans ödemelerine ait makbuzlar

¹⁵⁵ 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

2.7.1. Sözleşmeler

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde değinildiği üzere, yıllara yaygın inşaat onarım kapsamındaki işler için düzenlenen sözleşmeler istisna sözleşmesi (akdi) kapsamındadır. Borçlar hukuku çerçevesinde düzenlenecek sözleşmelerde herhangi bir şekil şartı aranmaz. Taraflar arasında karşılıklı irade beyanı ile sözleşme kurulmuş olur. Bu kuralın istisnası kamunun taraf olduğu sözleşmelerdir ve bu türden sözleşmeler, ilgili kanunlarda yer alan düzenlemelere uygun olmak zorundadır. Nitekim kamunun taraf olduğu inşaat taahhüt sözleşmeleri KİSK hükümleri uyarınca yazılı olarak düzenlenmelidir ve bu sözleşme müteahhit ve kamu adına da idare amiri tarafından imzalanmak suretiyle geçerlilik kazanır. Kamu ihale mevzuatına tabi olsun ya da olmasın, yapım işine ait sözleşme kağıda döküldüğü anda damga vergisi mükellefiyeti doğar¹⁵⁶.

DVK'ya ekli 1 sayılı listenin akitlerle ilgili kâğıtlar başlığı altında, belli bir parayı ihtiva eden mukavelenemelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Belli bir parayı ihtiva etmeyen sözleşmeler ise listede yer almamakta olup damga vergisinin konusuna girmemektedir. İnşaat taahhüt sözleşmelerinin her hâlükarda belli bir parayı ihtiva edeceği göz önüne alındığında düzenlenen sözleşmelerde binde 7,5 oranında damga vergisinin hesaplanması gerekir.

Sözleşme konusu taahhüdün zamanında bitirilememesinden dolayı bir süre uzatımı öngörüldüğünde ilk sözleşme ile aynı oranda damga vergisi alınacağı DVK'nın 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer almaktadır. Burada sorun damga vergisinin hangi matrah üzerinden hesaplanması gerektiğidir. Aynı maddenin 2'nci fıkrasında sözleşmede değişiklik halinde artan tutar üzerinden vergi alınacağı belirtilmiş ise de süre uzatımı ile ilgili düzenlemenin ayrı bir fıkra yapılmış olmasından dolayı bu iki fıkra arasında doğrudan bağ kurulması tartışma yaratabilir.

Sayıştay'ın 21.12.1972 tarih ve E.72/2 sayılı kararında sürenin asli unsur olduğu sözleşmelerde bunların aynı şartlarla bir süre daha uzatılması ile ilave edilen ya da tekerrür eden bir meblağ bulunuyorsa bu meblağ üzerinden, böyle bir meblağ bulunmuyorsa ya da hesaplanamıyorsa esas sözleşme için alınmış olan tutarda damga

¹⁵⁶Abdullah Çelik, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:246, Şubat 2002, s. 53.

vergisi alınması gerektiği belirtilmiştir. Buna ek olarak Maliye Bakanlığının yayınladığı 01.02.1973 tarihli ve 2101104-1467/6483-6 sayılı genelgede, sözleşme sürelerinin ilk sözleşmedeki işten ayrı olarak yeniden bir iş veya taahhüdü gerektirecek biçimde uzatılması halinde artan belli ya da hesaplanabilir tutar üzerinden nispi damga vergisi alınacağı bildirilmiştir¹⁵⁷.

Yukarıdaki açıklamalara göre, bir inşaat taahhüt sözleşmesinde süre uzatımı söz konusu olursa ve bu süre uzatımıyla birlikte sözleşme bedelinde bir artış meydana gelirse, ilk sözleşme bedeli üzerinden değil, sadece artan bedel üzerinden ve ilk sözleşmeyle aynı oranda damga vergisi hesaplanması gerekir. Ek bir unsur olarak ise söz konusu süre uzatımına ilişkin esas sözleşme üzerine sonradan bir şerh konmuş olması veya süre uzatımına ilişkin bir sözleşme ya da mektup düzenlenmiş olması gibi, damga vergisinin konusunu oluşturacak işlemlerin gerekli olmasıdır. Uzatma bu beyanın karşı tarafa ulaşması ve kabul edilmesi ile tamamlanır ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur¹⁵⁸. Sözleşmelere kendiliğinden süre uzatımı gerektirecek bir madde konmuş ve bu maddeye istinaden süre uzatılmış ise ortada damga vergisini doğuracak bir kâğıt olmayacağından bu gibi hallerde damga vergisi hesaplanmamalıdır. Çünkü DVK'nın 1'inci maddesine göre verginin konusu kâğıtlardır. Kendiliğinden uzamanın yeni bir sözleşme tesisi hükmünde olduğu yönünde görüş bulunmasına karşın¹⁵⁹, Danıştay 7. Dairesi'nin kendiliğinden uzayan sözleşmelerde damga vergisi aranmayacağı yönünde bir kararı bulunmaktadır¹⁶⁰.

Sözleşmenin devri halinde ise sözleşmenin taraflarında değişiklik olacak, sözleşme konusu işin içeriğinde bir değişme olmayacaktır. DVK'nın 14'üncü maddesine göre sözleşmenin devri halinde esas sözleşme üzerinden hesaplanan verginin dörtte biri alınır.

2.7.2. İhale Kararları

DVK'ya ekli 1 sayılı listenin kararlar ve mazbatalar başlıklı ikinci bölümünün 2'nolu bendinde ihale kanunlarına tabi olan ya da olmayan daire ve kurumların

¹⁵⁷ Erhan Ökmen ve Timur Çakmak, "Taraflar Arasında Yapılan Sözleşmelerin Süresinde Meydana Gelecek Değişikliklerin Damga Vergisine Etkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:205, Eylül 1998, ss. 146- 147.

¹⁵⁸ Ahmet Kırman, , Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Doğu Matbaacılık, Ankara 1997. s. 107.

¹⁵⁹ Kırman, s. 108.

¹⁶⁰ Danıştay 7. Dairesi'nin 20.12.1995 Tarih ve E.1993/5576, K.1995/5516 Sayılı Kararı, www.danistay.gov.tr, (16.03.2010).

yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının binde 4,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

İhale kararlarının vergilendirilmesi için kararın hukuken tekemmül etmiş olması gerekir. Yani bu işi için gerekli yasal prosedür tamamlanmış, ihale makamınca da onaylanmış olmalıdır¹⁶¹. Birçok yargı kararı hukuken tekemmül etme sonucu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yönündedir. Ayrıca bir kararın ihale kararı olarak değerlendirilebilmesi, bedel, işin yaptırılacağı kişi ya da kuruluş ve dolayısı ile işin şartlarının alınan kararda yer almasına bağlıdır. Bu niteliği taşımayan kararlar ihale kararı sayılmaz ve vergiye tabi olmaz¹⁶².

2.7.3. Hakediş Belgeleri

DVK'nın 1'inci maddesi'nde; yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgelerden kanuna ekli 1 sayılı listede yer alanların damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Kanun'un 2'nci maddesi'nde ise; Vergiye tabi kâğıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kâğıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir denmektedir.

Söz konusu liste incelendiğinde hakediş belgelerinin kendi basına verginin konusuna girmediği görülmekle birlikte, DVK'nın anılan 2'nci maddesinde belirtildiği şekilde hakediş belgelerinin üzerine bedelin tahsil edildiğine dair şerh konması halinde bu belgeler, 1 sayılı listenin makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlığının a bendinde yer alan "resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelere karşılık kişi ya da kurumlar tarafından resmi dairelere verilen makbuz hükmünde" sayılır ve bu kapsamda binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulur¹⁶³. Danıştay 11'inci Dairesi bir kararında, damga vergisinin konusunun hakediş raporu olmadığı, bedelin tahsil edildiğine ilişkin konulan şerh olduğundan hareketle vergi dairesince cezalı tarhiyata uğrayan mükellefin açtığı davayı reddetmiştir¹⁶⁴.

¹⁶¹ Aysun Koçak, Taahhüt İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak 2008, s. 141.

¹⁶² Çelik, s. 54.

¹⁶³ Çelik, s. 55.

¹⁶⁴ Kırman, s. 104.

2.7.4. Avans Ödemelerine Ait Makbuzlar

Avans, henüz satılmamış bir mal, ifa edilmemiş bir hizmet veya yerine getirilmemiş bir taahhüt için ileride yapılacak ödemeye mahsuben yapılan bir ön ödemedir.

DVK'ya ekli 1 sayılı listenin IV-makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlığının 1 No'lu bendinin a alt bendinde, avans olarak yapılanlar dâhil, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına kişiler adına açılmış hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine ödenmesini temin eden kâğıtların damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemeden hareketle sadece resmi daireler tarafından yapılan avans ödemeleri verginin konusuna girecek, özel kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılan avans ödemeleri üzerinden damga vergisi hesaplanmayacaktır.

Avans ödemesi sırasında ödenen vergi, hakedişten mahsup aşamasında hesaplanacak damga vergisinden mahsup edilemez. Çünkü her biri ayrı ayrı verginin konusuna giren ve ayrı ayrı hukuki sonuçları olan iki ayrı kâğıt düzenlenmesi söz konusudur¹⁶⁵.

¹⁶⁵ Çelik, s. 57.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.1. İNŞAAT TAAHHÜT İŞLETMELERİNDE MUHASEBENİN ÖNEMİ VE ÖZELLİKLERİ

İnşaat taahhüt işletmelerinin gerçekleştirdikleri faaliyetlerin özelliği gereği, diğer işletmelerden farklı özelliklere sahip olması nedeniyle, inşaat taahhüt işletmeleri için muhasebe sisteminden elde edilen doğru ve zamanlı bilgilerin önemi büyüktür. Çalışmanın bu kısmında, diğer işletmelerden farklı yönleri bulunan inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebenin önemi ve özellikleri ortaya konulmaya çalışılacaktır.

3.1.1. İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebenin Önemi

Muhasebenin temel amacı, bir işletmede ortaya çıkan ve para birimi ile ifade edilebilen olayları Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak, belirli bir sistem içinde kaydetmek, sınıflandırmak, özetlemek, finansal tablolar biçiminde raporlamak ve yorumlamaktır¹⁶⁶.

Muhasebe, işletme eylemlerinin kontrolünü olurlu kılmak, geleceğe ilişkin işletme eylemlerini planlamak, etkin kararlar alınabilmesi için işletme içi ve dışındaki kişilere mali olaylarla ilgili bilgilerin toplanması ve iletilmesi işlemi olarak tanımlanabilir¹⁶⁷. Elde edilen bu bilgiler, işletme sahiplerine, yöneticilerine, çalışanlarına doğru kararlar almalarında yol gösterdiği gibi, işletme ile ilgili kişi ve gruplara da kararlar almalarında yardımcı olur. İnşaat taahhüt işlerinde muhasebe sistemi, kendisinden beklenen temel işlevleri belirli zamanlarda düzenlenen finansal tablolar ve maliyet raporları ile yerine getirmektedir.

Tüm işletmelerin temel hedeflerinden biri olan kar, işletmenin belirli bir dönem içindeki hâsılatından, aynı dönem içindeki giderlerini aşan kısmı olarak nitelendirilir. Kar, işletme sahipleri, hissedarları, işletme dışı diğer kişi ve gruplar açısından da büyük önem taşır. Ancak, karın doğru ölçümü için, hâsılatın gerçekleştiğinin kabul edilebileceği belirli bir anın tespit edilmesi gerekmektedir. Bu

¹⁶⁶ Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, İstanbul, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, 2003, s. 1.

¹⁶⁷ Ümit Ataman, Başak Akgün, Genel Muhasebe Uygulamaları, 2. Basım, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2001, s.1.

noktada, inşaat işletmelerinin diğer işletmelerden farklılığı ortaya konulmalıdır. İnşaat taahhüt işlerinde, genellikle yapımına başlanan işlerin, yıllara yaygın olarak gerçekleştirilmesi nedeniyle karın ölçümü bu endüstride ayrı bir özellik taşımaktadır.

İnşaat taahhüt işlerinin, başlangıç ve bitiş tarihleri farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Bu özelliği nedeniyle, inşaat sözleşmelerinin muhasebeleştirilmesindeki en önemli husus, inşaat gelir ve giderlerinin inşaat işinin yapıldığı dönemde muhasebeleştirilmesidir.

İşletme ilgililerinin inşaat taahhüt işi sürdüğü dönemler içinde işletme faaliyetleri ve bu faaliyetlerin karlılığına ilişkin bilgi alma gereksinimi söz konusu olmaktadır. Örneğin, beş yılda tamamlanacak olan bir liman inşaatının yapımını üstlenen inşaat şirketinin, beş yıl süreyle yürütülen faaliyetlerin karlılığına ilişkin bilgileri, beşinci yılın sonunda, işin bitiminde ortaklarına sunması beklenemez.

İnşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe sistemi, ihaleye katılmak üzere teklif edilen fiyatların belirlenmesi, devam eden işler boyunca gerekli maliyet kontrollerinin sağlanması, yapılan işlerle ilgili fiili olarak katlanılan maliyetlerin ve karın hesaplanması ve finansal tabloların hazırlanması açısından büyük önem taşır.

3.1.2. İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesi kendine özgü bazı özellikler taşımaktadır.

İnşaat taahhüt işleri, süreç açısından diğer işlere göre daha uzun bir süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır. Dolayısıyla, sözleşme gelir ve giderlerinin inşaat işinin yapıldığı dönem ile eşleştirilerek hesaplanması gerekmektedir. Bir inşaat işi kaç döneme yayılırsa yayılsın, muhasebe döneminin gelir ve giderleri eşleştirilerek yalnızca o yılın karı veya zararı saptanabilir. Bunu yapabilmek için de, her döneme ait gelir ve gider unsurlarının doğru bir biçimde saptanması gerekmektedir. Bu noktada, ihale bedeli büyük bir önem taşımakta, inşaat işinin başlangıcında işin öngörülen maliyeti ile teklif ve kabul edilen bedel arasında kurulan ilişki, işlemlerin doğru bir şekilde yapılması için hareket noktası oluşturmaktadır¹⁶⁸.

¹⁶⁸ Mehmet Sayarı, “İnşaat Taahhüt Kazançlarına İlişkin Farklı Bir Yaklaşım”, Vergi Dünyası Dergisi, Ocak, 1998, s.2.

İnşaat taahhüt işletmelerinde, onaylanan ve uygulanmakta olan muhasebe politikaları, amortisman yöntemleri ve yapılmakta olan işler gibi konular, gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.

İnşaat işleri genellikle inşaat işletmesinin merkez bürosundan ayrı yerde, ayrı şehirde hatta ayrı ülkede yapılır. Uzakta yapılan inşaat işlerinin, muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanılmasında bazı sorunlar olabilmektedir. Bu, muhasebenin merkezde ya da inşaat alanında tutulacağı kararını gündeme getirir. Uygulamada, inşaat taahhüt işletmelerinde muhasebe; merkez muhasebesi ve şantiye muhasebesi olmak üzere iki ayrı yerdedir. Merkez muhasebesinde, inşaat taahhüt işletmesinin bütününe ilişkin tüm finansal olaylar muhasebeleştirilir. Şantiye, inşaat taahhüt işletmesinin yapımını üstlendiği inşaat işinin zamanında ve proje ve şartname isteklerine uygun olarak yapılması ve bitirilmesi için kurulan geçici bir işletmedir. Kurulan şantiyelerin süresi, inşaat işleri ile sınırlıdır. Alınan inşaat işinin başlamasıyla birlikte kurulan şantiye, inşaatın bitimi ile ortadan kaldırılır. Bir işletmedeki şantiyenin sayısı alınan işlere bağlı olarak çeşitlilik gösterir. Tüm şantiyeler merkeze bağlı olmakla birlikte, her biri tek başına ayrı bir işletme gibi yönetilmektedir. Her şantiyenin yönetimi, bulunduğu iklim koşulları, inşaat işinin niteliği, kullanılan inşaat makinelerinin özelliği, çalışanların özellikleri gibi birçok faktöre bağlı olarak değişir. Bazı firmalarda şantiyede bir muhasebe birimi kurularak, orada yapılan işe ait tüm hesaplar şantiyede tutulmaktadır. Bu durumda şantiye için ayrı defter tasdik ettirilmekte ve şantiyenin bütün muhasebesi burada tutulmaktadır. Merkez ile olan ilişkiler ise merkez-şube ilişkisi içinde yürütülmeli ve muhasebeleştirilmelidir.¹⁶⁹ Şantiyelerde ağırlıklı olarak yapılan işlere ait tüm unsurlar ve maliyetler izlenmektedir. Şantiye muhasebesinin alanına girmeyen tüm işlemler, merkez muhasebesi tarafından tutulmaktadır. Belirli dönemlerde, tüm şantiyelerden gelen veriler dikkate alınarak şirketin bütünü için finansal tablolar hazırlamak merkez muhasebesinin temel görevidir. Bu yol, büyük ve muhasebenin şantiyede tutulmasını gerektiren işlerde en verimli yoldur. Bu durum ile belge ve bilgi akışında meydana gelebilecek aksamalar önlenmekte ve şantiyenin durumunun zamanında ve doğru olarak izlenebilmesine olanak sağlanmaktadır¹⁷⁰.

¹⁶⁹ Yılmaz, s. 315.

¹⁷⁰ Yılmaz, **a.g.e.**, s.315.

3.2. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE DEFTER DÜZENİ

VUK'un 176'ncı maddesinde, defter tutma açısından tüccarlar iki sınıfa ayrılmışlardır. Buna göre;

1. sınıf tüccarlar bilanço esasına göre,
2. sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutarlar.

VUK'un 177'nci maddesinde ise birinci sınıf tüccarların kimler olduğu alım, satım ve hâsılat tutarları dikkate alınarak sayılmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmelerin VUK 177'nci maddesinde belirtilen hadleri aşanlar 1. sınıf tüccar sayılır ve bilanço esasına göre defter tutarlar. Alım, satım ve istihkak tutarları bu maddedeki hadleri aşmayan inşaat işletmeleri ise işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.

İlk kez inşaat ve onarım işine başlayan müteahhitler ve taşeronlar yaptıkları işin tutarı ne olursa olsun ilk işe başladıkları yıl işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler.

Adi ortaklıklar dışındaki şahıs şirketleri ile kurumlar vergisi mükellefleri ilk işe başladıkları yıl işletme hesabı esasına göre defter tutamazlar. Kollektif, adi komandit, anonim, limited ve hisseli komandit şirket bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar.

3.2.1. İşletme Hesabı Esasına Göre Tutulacak Defterler

İkinci sınıf tüccarlar işletme hesabı esasına göre defter tutarlar. Bu şekilde tutulacak defterin adı işletme hesabı defteridir. Daha önce ikinci sınıf tüccarlar için tutulması zorunlu olan kasa defteri niteliğindeki günlük perakende satış ve hâsılat defterinin tutulma zorunluluğu 4369 sayılı Kanunla 1.1.1999 tarihinden itibaren kaldırılmıştır.

İşletme hesabı defteri bir anlamda kar - zarar cetveli gibidir. Sol tarafına giderler, sağ tarafına gelirler kaydedilir. Gider kısmına mal alımları, indirilecek katma değer vergisi ile işletme ile ilgili diğer giderler kaydedilir. Gelir tarafına ise mal satışları ve hesaplanan katma değer vergisi ile işletmenin diğer gelirleri kaydedilir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler işletme hesabı defterine kaydedilmez. Ancak ayrı bir amortisman veya envanter defterinde ya da listede bunların

gösterilmesi halinde bu kıymetler üzerinden ayrılan amortismanlar da işletme defterinin gider tarafına kaydedilebilir.

203 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁷¹ ile işletme hesabı defterinin de müteharrik yapraklı olarak tutulmasına imkân sağlanmıştır. Bir başka ifade ile işletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, bilgisayarla yaptıkları kayıtları daha sonra müteharrik yapraklara kaydetmek suretiyle bilgisayarda defter tutma imkânından yararlanabilirler.

İşletme hesabında defter tutanların envanter defteri tutma ve envanter çıkarma zorunluluğu bulunmamaktadır. Genel kural bu olmakla birlikte Kanun ikinci sınıf tüccarlardan mal alıp satanların diğer bir ifade ile emtia üzerine iş yapanların emtia envanteri çıkarmalarını zorunlu tutmuştur. Bu şekilde envanter çıkarma zorunluluğu bulunanlar envanter sonuçları için bir envanter defteri tutabilecekleri gibi hesap dönemi başında işletme defterinin başına, sonunda ise kayıtların kapandığı yere emtia mevcudunu kaydedebilirler¹⁷².

Müteahhit ya da taşeron işletmeler defterin gider kısmına satın alınan malzemeler veya yaptırılan hizmetler karşılığı ödenen paralar, amortismanlar ve inşaat işletmesi ile ilgili tüm giderleri ve ödenen katma değer vergilerini kaydederler.

Defterin gelir sayfasına ise dükkân, daire bedelleri ile alınan istihkaklar elde edilen diğer gelirler ile hesaplanan Katma Değer Vergileri kaydedilir.

3.2.2. Bilanço Esasına Göre Tutulacak Defterler

Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler;

- Yevmiye (Günlük) Defteri,
- Defteri Kebir,
- Envanter Defteri

Yevmiye Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun 183'üncü maddesine göre, yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak

¹⁷¹ 16.03.1990 tarih ve 20463 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁷² Ercan Beyazıtlı, Tutulması Zorunlu Olan Defterler, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2002, Sayı: 256

yazıldığı defterdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerin müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

Defteri Kebir

Vergi Usul Kanunu'nun 184'üncü maddesine göre defteri kebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Envanter Defteri

Vergi Usul Kanunu'nun envanter defterinde işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço Günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.

Envanter esas itibarıyla defter üzerine çıkartılır. Ancak, işlerinde geniş ölçüde ve çeşitli mal kullanan büyük müesseseler envanterlerini listeler halinde tanzim edebilir.

Yukarıda sayılan defterlerin her biri ciltli ve sayfaları birbirini takip edecek şekilde sıra numaralı olmalıdır. Ancak, bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ve özellikle işlem ve kayıt sayısı fazla olan mükellefler tarafından muhasebe kayıtlarının büyük çoğunlukla bilgisayar ortamında tutuluyor olmasından dolayı, 3239 Sayılı Kanun'un¹⁷³ 16. maddesi ile mükelleflere diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı (sürekli form şeklinde) olarak kullanabilme serbestisi getirilmiştir

GVK'nın 42'nci maddesine göre yıllara yaygın inşaat onarım işi ile uğraşanlar her bir işin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde tutmak veya defterin ayrı sayfalarında göstermek zorundadırlar. Ancak günümüzde muhasebe kayıtları genellikle bilgisayar ortamında tutulmakta ve defterler sürekli form şeklinde tasdik ettirilip kullanılmaktadır. Bu sebeple her bir inşaat işine ait maliyet ve hâsılatın ayrı defterlerde izlenmeyip, tek düzen hesap planında ilgili olduğu büyük defter

¹⁷³ 11.12.1985 tarihli ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

hesaplarının altında tali hesaplar açılması suretiyle takip edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır¹⁷⁴.

3.2.3. İnşaat İşletmeleri Tarafından Tutulması Gereken Diğer Defterler

İnşaat-taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerin büyük bir çoğunluğu kamu kurum ve kuruluşları için inşaat-taahhüt ve onarım işi yapmaktadırlar. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından yaptırılacak inşaat ve onarım işleri, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı kuruluş ve görevleri hakkındaki kanun gereğince bu Bakanlığın kontrol ve denetimi altında yapılmaktadır.

Devlete ait olan veya devletçe yaptırılan tüm bayındırlık yapıları, Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliğine tabidir. Söz konusu bu yönetmelik hükümlerine göre inşaat ve onarma işi süresince bazı defterlerin inşaat işletmeleri tarafından tutulması öngörülmektedir¹⁷⁵.

VUK'da belirtilmemiş olan, inşaat işlerine özgü tutulması gerekli özel defterler ise Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği¹⁷⁶ ekinde (Ek-8) yer alan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 29'uncu maddesinde sayılmıştır. Bu defterlerin ne şekilde tutulacağı ve hangi tür bilgileri içereceği ise Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nin 10'uncu ve 12'nci maddelerinin alt bentlerinde açıklanmıştır. YİĞŞ ve BİKYY hükümlerine göre inşaat işlerine özgü tutulması gereken defterler aşağıdaki şekildedir;

- Puantaj defteri
- Rölöve defteri
- Ataşman defteri
- Yeşil defter
- Sürveyan defteri
- Şantiye defteri

3.2.3.1. Puantaj Defteri

Bir şantiyede çalışan her türlü personelin bir aylık mesai hareketlerinin kaydedildiği ve personele ödenecek ücrete esas teşkil eden defterdir. Puantaj kayıtlarını takiple görevli olanlar is sahasındaki işçi, taşıt ve makine sayısını is ve

¹⁷⁴ Şenlik, s. 225.

¹⁷⁵ Şenlik, s. 236.

¹⁷⁶ 11.09.2003 tarih ve 25226 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

işçilerin de ayrımını yaparak kaydeder, iş yerinde topladığı bilgileri, inşaat, tesisat ve ihzaratın yerini ve bu yerlerde çalışanların ve ekip başlarının adı ve soyadlarını puantaj defterine yazarlar.

3.2.3.2. Röleve Defteri

Röleve defteri sayfeleri sıra numaralı olup ilk sayfasına işin adı, yeri ve müteahhidin adı yazılır. Röleve defterine geçirilen kayıtların başına ilgili imalatın cinsi, türü, ve yeri belirtilir ve bu hususta diğer bilgiler yazılır.

Röleve defterine¹⁷⁷;

- Kesin projesi bulunmayıp sözleşme ve eki şartnameler gereğince tiplere ve tanımlara göre yapılması zorunlu bulunan işler, imalat, tesisat ve inşaatla ait şekil, kroki ve her türlü ölçmeler,
- Her türlü yapının temel üst kolu altında kalan kısımları, bunlarla ilgili doğal zemin, temel tabanı, yer altı ve yer üstü su kotları, su debileri, zeminin klası, şev ve durumları, röpriz ve iksalara ait şekil, kroki, kot ve her türlü ölçmeler,
- Her türlü kazı, ariyet ve depo yerlerine ait kroki uzaklık kot ve ölçülen boyutları,
- Her türlü malzemenin fiğüre ve istiflerine ait kroki ve ölçmeler,
- Şartnamelerine göre tartılarak, ölçülerek veya sayılarak saptanacak miktarlar,
- İşyerinde bulunup da şartnamelerine göre kaldırılması veya bedeli ölçülere göre ödenmesi gereken her türlü yapı, geçici köprü, tesis, yol ve kanatlar ile ağaç kesimi gibi ileride saptanması ve ölçülmesi olanaksız her türlü ameliyat, imalat, tesisat ve inşaatla ait ölçü, kroki ve şekiller kaydedilir.

3.2.3.3. Ataşman Defteri

Röleve defterine kaydedilen işlerden, plan ve projelerinde ölçülerin tahkik ve kontrolü mümkün olmayan işler ile sözleşme eki şartnamelere göre zamanında

¹⁷⁷Senlik, s. 237.

tutulması gereken, tartı, yerinde ölçü, saptama ve benzeri diğer tutanaklar, tarihleriyle birlikte kapsadıkları konular da belirtilerek ataşman defterine geçirilir. Ataşman defteri kontrol amiri tarafından ilgili kontrol mühendisine (ismen) her sahifesi mühürlenmiş ve numaralanmış, kaç sayfa, hangi işe ve müteahhide ait olduğu yazılmış ve imzalanmış olarak verilir.

3.2.3.4. Yeşil Defter

Hakediş eklenecek bu deftere, yapılan ve birim fiyatı bulunan her bir iş kalemine ait miktarlar; bitirilmiş ve kesin metrajları yapılmış olan işlerin miktarları kesin metrajdan aynen alınmak, henüz bitirilmemiş (yapımı devam eden) imalat, işçilik, tesisat ve inşaat ile ihzaratın¹⁷⁸ miktarları, yerinde yapılan ölçümlere göre bulunan veyahut projesinden alınan boyutları yazılmak, gerekenlerin krokileri çizilmek veya tespit edilmek ve bunların sonuçları hesap edilmek, ataşman defterinde hesaplanan miktarları aynen almak, sözleşme ve eklerinde fiyat farkı ödenmesine dair hüküm bulunan her türlü malzemenin işyerine geliş tarihleri, miktarları, satın alma fiyatları ve işin bünyesinde kullanılan miktarları ve sonuçları gösterilmek, sözleşmesine göre tartılarak, sayılarak zamanında ve iş başından saptanan miktarlar ilgili tutanaklardan alınmak suretiyle kaydedilir. Bu miktarlar toplanarak sonuçları ara hakediş raporlarına geçirilir.

3.2.3.5. Sürveyan Defteri

İnşaatın sürekli olarak kontrolü ve gözetimi ile görevli sürveyanların, her gün yapılan iş miktarını, bütün gün çalışıp çalışılmadığını, havanın çalışmaya elverişli olup olmadığını ve işte günlük tüketilen çimentonun miktarı ile kontrol mühendisinin isteyeceği diğer malzeme tüketimini kaydettiği defterdir.

3.2.3.6. Şantiye Defteri

Her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişinin, gelişmesinin, çıkan engellerin, şantiyeye göre ihzârat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi

¹⁷⁸ İhzarat, inşaat için gerekli malzemenin önceden inşaat alanına getirilerek stoklanmasıdır. İhzarat idarenin onayıyla yapılır ve stoklanan malzeme genel olarak işin o yıl yapılması planlanan miktardan fazla olamaz ancak idarenin izni ile sonraki yıllarda kullanılması öngörülen malzeme de ihzarata konu edilebilir. İhzaratın miktarı tutanak ile tespit edilir ve malzeme kullanıldıkça ihzarattan düşülür.

gereçlerin çeşit ve miktarlarının, sözleşme gereğince müteahhidin iş başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığının, müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçlarının, işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarının, üst kademedeki gelenlerin ziyaretlerinin ve konuşularak karar verilen hususların kaydedildiği defterdir.

3.3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE KULLANILACAK ÖZELLİKLİ HESAPLAR VE İŞLEYİŞİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar için devamı süresince kar veya zarar hesaplayıp söz konusu işleriyle ilgili olarak beyannamelerinde bunu göstermeleri gerekmediğinden dolayı, bu işlemlerin muhasebeleştirilmesinde de birtakım özellikli hesaplar kullanılmaktadır. Mükelleflerin işin bitmediği yıllarda vergisel yükümlükleri devam ettiğinden, dönem sonlarında bilançolarını düzenleyecek ve beyanname verme dönemlerinde herhangi bir matrah olmasa da beyanname vereceklerdir. Düzenleyecekleri bilançonun aktifinde devam eden inşaatlarla ilgili giderler, pasifinde ise devam eden inşaatlarla ilgili alınan hakedişler bulunur.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı tarafından 26.12.1992 tarih mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan ve 01.01.1994 tarihinden itibaren uygulanması zorunlu olan 1 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile herhangi özel bir düzenleme getirilmemiş, bu işletmelerin, hizmet işletmesi olması nedeniyle, hizmet üretim maliyeti hesabı, hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabı, satılan hizmet maliyeti hesaplarını kullanılmaları öngörülmüştür. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi ile ilgili kapsamlı düzenleme, 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 2 No’lu Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile getirilmiştir. Buna göre, inşaat işletmelerinin kullanacağı ayrıntılı hesaplar tekdüzen hesap planı kapsamına girmiştir. Buna göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabı, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişler hesabı ve taşeronlara verilen avanslar, merkez ve şubeler cari hesabı gibi özellikli hesaplar tekdüzen hesap planında yer almaya başlamıştır. Bu hesaplar belirtilmiş olan tebliğ çerçevesinde aşağıda açıklanacaktır.

3.3.1. 100 Kasa Ve 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

Bu hesaplar, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılan hesaplardır. Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez.

İnşaat işletmelerinde, ödemelerin şantiyeden yapılması halinde kasa hesabının altında şantiye kasaları şeklinde izlenir.

Böylelikle kasa hesabı şu şekilde gösterilebilir;

100 Kasa

100 01	Merkez Kasa
100 02	A Şantiye Kasası
100 03	B Şantiye Kasası

Yurt içinde yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, şantiyelerde defter tasdik edilerek muhasebe tutulması durumunda ve yurt dışı inşaat ve onarım işlerinin takibi için merkez ve şubeler cari hesabı kullanılır. Bu durumda merkezle diğer inşaatlar, şantiyeler arasındaki parasal işlemler için 393 merkez ve şubeler cari hesabı kullanılır. Merkez ve şubeler cari hesabı; merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çift taraflı olarak çalışan bir hesaptır. Bu hesap, dönem içinde kullanılır, füzyon da kapatılır. Merkezin şubelerden, şubelerin diğer şubelerden veya merkezden olan alacakları bu hesaba borç, borçları da alacak kaydedilir. Bir inşaat firmasının çok değişik yerlerde, hatta ülkelerde aynı anda birden çok inşaat işinin olabileceğini dikkate alırsak, her bir yerde yapılan iş ve meydana gelen finansal olaylar birbirinden farklı nitelik göstereceğinden, yapılacak olan muhasebe kayıtları da çok farklı olacaktır. Bütün bu unsurları göz önüne alarak, her bir inşaat işinin daha kolay ve gerçekçi bir biçimde izlenmesi açısından, bu hesabın, inşaatlar ya da şubeler düzeyinde izlenmesi daha doğru olacaktır. Bu durumda, hesap şu şekilde alt hesaplardan meydana gelecektir;

393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

393 01	Ankara Merkez
393 02	Şantiyeler Cari Hesabı
393 02 01	Adana Şantiyesi
393 02 02	Kazakistan Şantiyesi

Yurtiçi ve yurt dışı inşaat faaliyetleri için, ayrı muhasebe tutulması durumunda bu hesap kullanılır. İnşaat işletmesinde, muhasebeler ayrı olarak tutulmayıp, sadece merkezde muhasebe tutuluyorsa bu hesap kullanılmaz¹⁷⁹.

Örnek: X İnşaat A.Ş. Ziraat Bankasındaki hesabından 10.01.2009 tarihinde A şantiyesine 1.000,00 TL göndermiştir. 25.01.2009 tarihinde A şantiyesinden 1.000,00 TL tutarında çimento faturası gönderilmiştir. (KDV ihmal edilmiştir.)

_____ 10.01.2009 _____	
100 Kasa	1.000,00
102 Bankalar	1.000,00
_____ / _____	
_____ 25.01.2009 _____	
150 İlk Madde Malzeme	1.000,00
100 Kasa	1.000,00
_____ / _____	

3.3.2. 126 – 226 Verilen Depozito Ve Teminatlar

Verilen Depozito Ve Teminatlar inşaat, taahhüt ve onarım faaliyetiyle uğraşan işletmeler, gerek inşaatlar ve yönetim birimlerinde kullanmak üzere; elektrik, su, doğalgaz için gerekse; başka işlemler nedeniyle çeşitli kurumlara depozito adıyla nakitler yatırmaktadırlar. Yatırılan depozitoların iade süresi, bir yılı aşmıyorsa; 126 Verilen Depozito Ve Teminatlar, iade süresi bir yılı aşmıyorsa; 226 Verilen Depozito Ve Teminatlar hesabında izlenir. Depozitoların geri alınması veya ilgili kurumlar tarafından gelir kayıt edilmesi durumundaysa bu hesaplar alacalandırılarak kapatılırlar. Verilen ve (226) hesapta izlenen uzun süreli

¹⁷⁹ Çankaya, s. 224.

depozitolarından iade suresi bir yılın altına düşenler ilgili yılsonunda öncelikle (126) hesaba aktarılır.

Özellikle devlet ihalelerinde geçici teminat ve kesin teminat verilmesi zorunlu olduğundan, verilen depozito ve teminatlar hesabı inşaat taahhüt işletmelerinde yaygın olarak kullanılan bir hesaptır¹⁸⁰. İnşaat taahhüt işletmeleri, ihaleye katılmak için, keşif bedelinin % 3'ü oranında geçici teminat yatırır. Eğer ihale sonucu işi alan bu firma olursa, yatırdığı geçici teminatı geri alarak, keşif bedelinin % 6'sı oranında kesin teminat yatırır. Yatırılan teminatların türü yapılacak muhasebe kayıtları açısından önemlidir. Nakit olarak verilen teminatların varlık hesaplarında izlenmeleri gerekirken, banka teminat mektupları olarak verilen teminat mektuplarının ise, işletme varlıklarının etkilemediğinden dolayı, nazım hesaplarda izlenmesi gerekir¹⁸¹.

3.3.3. 15 Stoklar

Stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur. Faturası gelmemiş stoklar ilgili buldukları kalemin içinde gösterilir.

İlk madde ve malzemeler, inşaat işinde kullanılmak üzere alınan çimento, kum, çakıl, tuğla, demir, fayans gibi ilk maddelerle, elektrik, su, kalorifer tesisatı gibi yardımcı malzemelerden ve akaryakıt, yedek parçalar, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

İnşaat işletmeleri, inşaatta kullanmak üzere aldıkları malları bu hesapta izler. Bu hesaba kaydedilen mallar, inşaatta kullanılıncaya kadar bu hesapta izlenir. Örneğin, inşaatta kullanılmak üzere satın alınan demir, inşaatın bünyesine girinceye kadar bu hesapta izlenir, inşaatın bünyesine girdiği zaman ise, maliyet hesaplarına aktarılır. Doğrudan inşaatın içine girmeyen bütün malzemeler ilk önce bu hesapta izlenir. Ancak, doğrudan inşaat maliyetine giren malzemeler bu hesapta izlenmez. Örneğin, hazır beton stoku mümkün olmayan, direkt olarak inşaatın yapımı aşamasında kullanılan bir malzemedir. Bu nedenden dolayı hazır beton stok hesabı

¹⁸⁰ Yılmaz, s. 316.

¹⁸¹ Çankaya, a.g.e., s.141.

diye bir stok hesabı olmayacaktır. Doğrudan inşaatın içine girdiğinden maliyet hesaplarında izlenmesi söz konusu olacaktır¹⁸².

İnşaat işletmelerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler hem çeşit açısından hem de miktar açısından çok fazla olduğundan bu hesabın alt hesaplarının nasıl izleneceği önemli bir konudur. Örneğin, işletmede stokların malzeme bazında izlenmesine öncelik veriliyor ise, malzeme çeşitlerine göre bölümlendirme yapılır. Bu şekilde bir sınıflandırılma yapılması özellikle stok kontrolü açısından son derece faydalıdır. Böylelikle işletme elinde tutması gereken stok miktarını rahatlıkla izleyebilecek ve gerekli zamanlarda ve gereken miktarlarda stok siparişi verebilecektir.

150.01	Demir Stokları
150.01.01	Ana Depo Stokları
150.01.02	A Şantiyesi Stokları
150.01.03	B Şantiyesi Stokları
150.02	Çimento Stokları

İşletme her şantiyede olan stoklarını ayrı ayrı görmek istiyorsa, bölüm başlıkları şantiyelere göre yapılıp, her şantiyede olan malzemeler alt başlıklar itibariyle gösterilir¹⁸³. Böylelikle, inşaat işinin gerçekleştirildiği her bir şantiyede, varolan stok çeşitleri ve miktarları rahatlıkla izlenebilecek ve şantiyelerle ilgili olarak stok kontrolü ve performans değerlemesi daha gerçekçi bir biçimde yapılacaktır.

150.00	Ana Depo Stokları
150.00.01	Demir Stokları
150.00.02	Çimento Stokları
150.01	A Şantiyesi Stokları
150.01.01	Demir Stokları
150.01.02	Çimento Stokları

Yarı mamuller ve mamuller hesabı, üretim işletmelerinde yer alan hesaplardır. Kendi adlarına inşaat yapıp satan işletmeler, malzemeleri, işçilikleri, makineleri kullanarak bina, apartman, iş hanı adı verilen malları üretmektedir.

¹⁸² Yılmaz, s. 318.

¹⁸³ Yılmaz, ss. 318-319.

Dolayısıyla, bu işletmeler mamul üretimi yapmaktadır¹⁸⁴. Özel (yap-sat) inşaatlar, üretim işlemi olarak nitelendirildiğinden, bunlar yarı mamuller hesabında, yapılmakta olan özel inşaat maliyetleri olarak izlenir. Özel (yap-sat) inşaat işletmeleri, kendi nam ve hesaplarına yapıyı inşa etmektedir. Bu inşaat işletmeleri tarafından yapılan inşaatlar bitirilip satılıncaya kadar, bu işletmelerin mülkiyetinde kalır ve işletmelerin varlıkları arasında yarı mamul veya mamul olarak gösterilir¹⁸⁵. Dönem sonunda işletmenin yapmakta olduğu inşaat işi tamamlanmamışsa, tam mamul haline gelmemiş olan yapı, direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden aldığı paylar doğrultusunda maliyeti hesaplanarak işletmenin bilançosunda, varlıkları arasında yarı mamul hesabında gösterilir. İmalatın tamamlanması ile birlikte bu hesapta oluşmuş olan maliyetlerle birlikte yarı mamuller hesabı, mamuller hesabına aktarılır¹⁸⁶. Mamuller hesabında, üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamuller izlenir. İnşaat işletmelerinde mamuller hesabı, özel inşaat işletmelerinde söz konusudur. Bu hesap, işletmenin inşaatını tamamlayıp bitirdiği, satışa hazır hale gelmiş inşaatların yer aldığı bir hesaptır. Bu tür inşaatlarda genellikle inşaatlar bağımsız bölümler halinde satıldıklarından, her bölümün maliyeti ayrı yarı tespit edilir. Ayrı olarak tespit edilen maliyetler, satılan malın maliyetinin hesaplanmasında ve stok maliyetlerinin saptanmasında işletmeye kolaylık sağlamakla birlikte işletmenin bilançosunda varlıkları arasında bu satılmayan kısımlara ait maliyetler bulunur.

Daha öncede belirttiğimiz gibi, başkasının yapımını istediği inşaatların üretimini üstlenen ve yapan inşaat işletmelerinin gerçekleştirdiği üretim, hizmet üretimidir. İnşaat taahhüt işletmeleri ise, hizmet işletmesidir. Hizmet işletmelerinde, yarı mamul stok ancak, inşaat işletmesi kendi işinde kullanmak üzere, farklı bir makine yapıyorsa ve henüz tamamlanmamışsa, yarı mamuller hesabında gösterilir. Mamuller hesabı ise, hizmet işletmelerinde dolayısıyla inşaat taahhüt işletmelerinde bulunmaz.

¹⁸⁴ Şenlik, s. 3.

¹⁸⁵ Erden, **a.ge.**, s.7.

¹⁸⁶ Yılmaz, **a.ge.**, s.321.

3.3.4. 170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

Bu hesap, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesapları kapsar. İnşaat işletmesinin, dönem içinde yaptığı, bitmeyen, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin oluşan maliyetleri, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında yer alır. Tekdüzen hesap planında, 170-178 nolu hesaplarda yer alan yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesapları, işletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir.

İşletmenin üstlendiği inşaat ve onarım işleri ile ilgili giderleri, 741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ve faaliyet giderleri ile finansman giderlerinden bu inşaat ve onarıma düşen ortak gider payları ise 751, 761, 771, ve 781 kod numaralı yansıtma hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir. Bu hesaplarda olunan maliyet, geçici kabul yapıldığında yani inşaat tamamlandığında, 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına devredilir.

Tekdüzen hesap planında, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı altında toplanan inşaat ve onarma işlerinin maliyetleri, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ile Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri Hesabına aktarılarak aktifleştirilir. Böylelikle, yıl içinde bitmeyen inşaatlara ait maliyetler, işletmenin varlıkları arasında yer almış olur. İşin bittiği yıl ise, bu hesapta oluşan maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak kapatılır.

2 Seri numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri dönen varlık, yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri kısa vadeli borç olarak muhasebeleştirilmekte ve iş bitinceye dek bu hesapta kalmaları öngörülmektedir. Buna göre, yapılan işin maliyeti ve bu iş ile ilgili olarak düzenlenen hakedişler bilançoda yer almaktadır. İşverenin mal varlığı arasında gözükmemesi gereken, yapılan işin imalatında kullanılan unsurlar, inşaat işletmesinin varlığı olarak gözükmekte, bilançoda stok olarak gösterilmektedir. Yapılan işin karşılığında düzenlenen hakedişler, inşaat işletmesinin borcu olarak gözükmektedir. Bu borç, inşaat işletmesinin borcu değil, işverenin borcudur. Dolayısıyla, inşaat taahhüt işletmesinin böyle bir varlığı ve borcu yoktur. Yapılan işin miktarına ve

fiyatına göre kar-zarar çıkarılıp gelir tablosuna yansıtılsa, yıl içinde gerçekleşmiş olan faaliyetin sonucu sonuç hesaplarına yansımış olacaktır¹⁸⁷.

İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defter-i kebir düzeyinde izlenmesine imkân vermeyecek kadar fazla ise; diğer proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda, her bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defter-i kebir hükmündedir.

3.3.5. 179 Taşeronlara Verilen Avanslar

Bu hesap yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmeler tarafından, taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının yada tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.

Hesap taşeronlara verilen avansların izlenmesi için ayrılmıştır. Verilen avans kime verilirse verilsin avanstır. Dolayısıyla diğer avanslarla aynı kebir hesabında izlenebilirdi. Ancak, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ayrı bir grup olarak izlendiğinden bu işlerle ilgili taşeron avanslarının bu gruba ait bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür. Burada dikkat edilmesi gereken husus yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak verilen bütün avansların bu hesapta izlenmeyeceğidir. Bu işlere ilişkin malzeme alımları dolayısıyla verilecek avanslar yine 159 kod numaralı hesapta izlenir. Yalnızca taşeronlara verilen avanslar bu hesapta izlenir¹⁸⁸.

Taşeronlara verilen avanslar taşeronların yaptıkları ya da yapacakları işlerin ait oldukları proje bazında izlenir.

3.3.6. 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

Mevzuat gereğince peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonların kayıt ve takip edildiği hesaptır.

Mevzuatın belirlediği dönemler itibariyle peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Yıl sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirimi teminen 37. Borç ve Gider Karşılıkları grubunda bulunan 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabı borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar 370

¹⁸⁷ Yılmaz, s. 335.

¹⁸⁸ Yılmaz, s. 334.

Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı'nın tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

Bu hesap peşin ödenen bütün vergiler için kullanılan bir hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kesilen vergiler için ayrı bir hesap öngörülmemiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi hakedişlerinden kesilen vergiler de bu hesabın altında bir alt hesapta izlenir. Ancak, bu hesapta izlenecek yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinden kesinti yoluyla ödenen vergiler, cari yıl içinde bitecek olan işlerde kesilen vergiler ile bitmiş olan işlerden kesilip, 295 nolu hesapta izlenen vergilerden bu hesaba aktarılanlardır.

3.3.7. 295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar

İzleyen yıldan sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek olan peşin ödenen vergi ve fonların izlendiği hesaptır.

Gelecek dönemden sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılır.

3.3.8. 340 Alınan Sipariş Avansları

İşletmenin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil ettiği tutarların izlendiği hesaptır.

Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.

3.3.9. 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişleri hesabı, yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşılığında aldıkları hakedişlerin izlendiği hesapları kapsar.

Bu grupta yalnız 350 hesap düzenlenmiş diğerleri boş bırakılmıştır. Ancak, 350 hesapla ilgili düzenlemede bu hesapların 170 – 178 hesaplarına paralel olarak düzenlenecekleri belirtilmiştir. Ancak sistematik bir zayıflık bulunmaktadır. Ancak,

uygulamada önemi yoktur. Bu nedenle 350 hesabın yetmemesi durumunda boş bırakılan diğer grup hesapların kullanılacağı anlaşılmalıdır¹⁸⁹.

İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakediş bedelleri, 350 yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesabında izlenir. Bu hesaplar yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesaplarına paralel olarak düzenlenir. Bu hesapların yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında yani iş tamamlandığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarına aktarılır.

Hakedişlerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi için tahsil edilmeleri gerekmez. İşveren kurum tarafından hakedişler onaylandığında, hakediş alacağı doğar. Buna hakedişin tahakkuku denir. İnşaat işletmelerinde doğal olarak bütün işlerin bitme zamanı aynı değildir. Bundan dolayı, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin hakedişlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Böylelikle, biten inşaat işlerinin hakedişlerinin sonuç hesaplarına aktarılması sırasında ortaya çıkabilecek hatalar önlenmiş olur.

3.3.10. 600 Yurt İçi Satışlar

Yurt içinde gerçek ve tüzel kişilere satılan mal ve hizmetler karşılığında alınan ya da tahakkuk ettirilen toplam değerlerin izlendiği hesaptır. Gereksinime göre bölümlenebilir. Satış gerçekleştiğinde hasılat tutarı bu hesaba alacak kaydedilir.

Satılan hizmet hasılatları bu hesaba kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin 350 hesapta izlenen hakedişleri de işin bittiği dönemde bu hesaba aktarılarak gelir tablosuna dahil edilir.

3.3.11. 622 Satılan Hizmet Maliyeti

Üretilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan giderlerin kaydedildiği hesaptır. Üretilen hizmetle ilgili giderler niteliklerine göre eş zamanlı kayıt sistemine tabi olan ve 7/A seçeneğini uygulayan hizmet işletmeleri 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı alacağı ile, 7/B seçeneğini uygulayan küçük işletmelerde 799 Üretim Maliyeti Hesabı alacağı ile, bu hesaba borç kaydedilir.

¹⁸⁹ Yılmaz, s. 335.

Hesabın işleyişi açıklanırken 7/A seçeneğinde 741, 7/B seçeneğinde 799 hesaptaki üretilen hizmetlerle ilgili giderlerin bu hesaba kaydedileceğinin belirtilmiş olması, diğer hesaplarda izlenmiş olan hizmet üretim maliyetlerinin bu hesaplara aktarılmayacağı anlamına gelmez. Hesabın açıklanmasında üretilen hizmetlerle ilgili giderlerin bu hesaba kaydedileceği belirtilmiştir. Satılan hizmetlerin maliyetleri ile ilgili giderler bu hesaba aktarılır. Bu bakımdan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin 17 hesap grubunda birikmiş olan maliyetleri de bu işler bittiği dönemde 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktarılarak gelir tablosu ile ilişkilendirilir.

3.3.12. Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Maliyet Hesapları ve İşleyişi

Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğe getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplardır¹⁹⁰.

Tek Düzen Muhasebe Sisteminde uygulamada esneklik sağlanması için maliyet hesapları 7/A ve 7/B olmak üzere 2 seçenek halinde hazırlanmıştır.

3.3.12.1. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/A Seçeneği

7/A seçeneğinde giderler esas defterlerde fonksiyon esasına göre izlenir. Eş zamanlı kayıt yönteminin önerildiği giderler yapıldıkları anda ilgili defteri kebir hesaplarına fonksiyon esasına yardımcı defterler de hem çeşit esasına hem de ilgili gider yerlerine göre izlenir. Gider çeşitlerinin izleneceği yardımcı defter kayıtlarının giderlerin ait olduğu gider yerini de gösterecek şekilde tutulması durumunda eş zamanlı kayıt yönteminin amacına uygun şekilde yürütülmüş olacaktır. Eş zamanlı kayıt yönteminde giderler, hem fonksiyonlarına, hem çeşitlerine hem de gider yerlerine göre izlendiğinden, muhasebe kayıtlarının azaltılmasına ve her kademenin üretim ve hizmet maliyetinin belli bir düzen içerisinde oluşturulmasına olanak sağlamaktadır.

7/A seçeneğinde yıllara yaygın inşaat faaliyeti ile ilgili maliyet hesapları aşağıdaki gibi bölümlenmiştir.

74 – Hizmet Üretim Maliyeti

740- Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

741- Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

¹⁹⁰ Senlik, s. 237.

742- Hizmet Üretim Maliyeti Fark Hesabı

75 – Araştırma Geliştirme Giderleri

750 - Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı

751 - Araştırma Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı

752 - Araştırma Geliştirme Giderleri Farkları Hesabı

76 – Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

760 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı

761 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Yansıtma Hesabı

762 - Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Farkları Hesabı

77 – Genel Yönetim Giderleri

770 - Genel Yönetim Giderleri Hesabı

771 - Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı

772 - Genel Yönetim Giderleri Farkları Hesabı

78 – Finansman Giderleri

780 - Finansman Giderleri Hesabı

781 - Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı

782 - Finansman Giderleri Farkları Hesabı

➤ **740 Hizmet Üretim Maliyeti**

İnşaat işleri sonucu ortaya bir ürün çıkmaktadır. İnşaat işi esas olarak bu ürünü üretmektir. İnşaat taahhüt işletmeleri, başkalarına ait bir malın üretimini yapmaktadır. İnşaat taahhüt işletmeleri, tarafından ortaya çıkarılan ürün, müşterinin istediği şekilde ve istediği malzemelerden üretilen bir üründür. İnşaat şirketinin buradaki görevi, müşterisinin istek ve beklentilerini karşılamaktır. Bu nedenle inşaat taahhüt işi bir hizmet üretimidir. Muhasebe Sistemi Uygulamaları Genel Tebliği, inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinin yaptığı işi, hizmet ifası olarak değerlendirmiştir. Buna bağlı olarak da, hizmet işletmeleri olan inşaat taahhüt işletmelerinde, 710 ilk madde malzeme giderleri, 720 direkt işçilik giderleri, 730 genel üretim giderleri hesapları kullanılmaz, inşaat taahhüt işleri ile ilgili olarak ortaya çıkan maliyetlerin, 740 hizmet üretim maliyeti hesabında izlenmesi gerekmektedir.

Hizmet üretim maliyeti hesabı eş zamanlı kayıt yöntemine göre işletilir. İnşaatlarla ilgili olarak bu hesaba kayıt yapılırken gider yerleri (inşaatlar) ve gider

çeşitleri açısından da kayıt yapılır. Her inşaat onarım işi bir gider yeri olarak işlem görür¹⁹¹.

Hizmet işletmelerinde üretilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borç tarafına kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı ile karşılaştırılarak kapatılır. Yılsonunda hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabında izlenen inşaat onarım işi tamamlandıysa, satılan malın maliyeti hesabına aktarılır. Tamamlanmayan inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri ise, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyeti hesabına aktarılarak, işletmenin bilançosunda varlıkları arasında gösterilir.

Hizmet üretim maliyeti bir üretim hesabı olduğu için bu hesapta yalnızca üretime giren girdilerin maliyetleri bulunur. İnşaat üretiminde, demirin döşenmesi, betonun dökülmesi, tuğlanın örülmesiyle sabit olan yapı oluşur. Hizmet üretim maliyeti hesabına giren bir malzeme duvar olmuş demektir. Bu hesapta, inşaat işinin içine doğrudan giren malzemeler, işçilik ve benzeri girdilerin maliyeti kaydedilir. Doğrudan işçilik maliyeti, bu inşaat işi için şantiyede çalışan işçilerin maliyetidir. Doğrudan gelerek inşaat işinin içine giren maliyetler ise, herhangi bir şekilde depolanmadan yapının içine girmek durumunda olan hazır beton, elektrik, su gibi girdilerdir. Bir malzemenin bu hesaba girdikten sonra sağlam olarak çıkması ancak iki şekilde mümkün olur. Birincisi, hizmet olarak işverene teslim edilen yapı, ikincisi ise, üretim artıkları yani hurdalardır. Örneğin, duvarın içine girmiş olan demirin bir daha inşaat demiri olarak kullanılması mümkün değildir. Yapının içine giren ve daha sonra çıkan demir, artık demir değil, hurdadır. Hizmet üretim maliyeti hesabından çıkan demir, çimento benzeri gibi malzemeler yanlış muhasebe kaydının yapıldığını gösterir. Bu kayıt ya bir düzeltme kayıdır ya da işlemin kendi yanlıştır. Öncelikle depolanabilir nitelikteki bütün malzemeler, stok hesabına kaydedilmeli, fiilen kullanıldıkça, hizmet üretim maliyeti hesabına kaydedilmelidir¹⁹².

➤ 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı

Bu hesap hizmet maliyetini oluşturan giderlerin 622 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına ve taahhüt işleri yapan inşaat işletmelerinde ise yapımına devam edilen inşaatların, dönem içinde oluşan inşaat maliyetlerinin inşaat tamamlanıncaya kadar

¹⁹¹ Çankaya, s. 168.

¹⁹² Yılmaz, s. 367.

biriktirilmesini sağlamak için, dönem sonlarında 170 – 177 yıllara yaygın inşaat maliyetlerine yansıtılmasında kullanılır.

Diğer taraftan yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler Faaliyet Giderleri olarak adlandırılan Yönetim, Pazarlama ve Araştırma giderlerini, 750 Araştırma Geliştirme Giderleri, 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri ve 770 Genel Yönetim Giderleri hesabında izleyecektir. Finansal Faaliyetlerle ilgili giderleri ise 780 Finansman Giderleri hesabında takip edilecektir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde kar ve zarar işin bittiği yıl belirlenmesi nedeni ile eğer işletmenin taahhüt işi dışında başka işi yoksa, müşterek gider olarak adlandırılan bu giderlerde gelir GVK'nın 43'üncü maddesindeki düzenlemelere göre inşaatlara dağıtılarak inşaat tamamlanıncaya kadar 170 – 177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesaplarında biriktirilecek, inşaatın tamamlandığı yıl gelir tablosu hesaplarına yansıtılacaktır.

3.3.12.2. Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde 7/B Seçeneği

7/B seçeneğinde giderler defteri kebirde maliyet dönemi boyunca çeşit esasına göre izlenir. Maliyet çıkarma döneminde gider dağıtım tablosu aracılığıyla fonksiyonlarına dönüştürülerek ilgili gider yerlerine ve hizmet ve mamül maliyetlerine veya sonuç hesaplarına aktarılır.

7/B seçeneğinde 79 nolu gruptaki maliyet hesapları kullanılır.

79 – Gider Çeşitleri

- 790 – İlk Madde Malzeme Giderleri
- 791 – İşçi Ücret ve Giderleri
- 792 – Memur Ücret ve Giderleri
- 793 – Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- 794 – Çeşitli Giderler
- 795 – Vergi, Resim ve Harçlar
- 796 – Amortisman ve Tükenme Payları
- 797 – Finansman Giderleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmeler 7/B seçeneğini kullanırlarsa, dönem boyunca inşaat taahhütleri ile ilgili olan giderleri 790 – 797 gider çeşitleri hesaplarında izleneceklerdir. Dönem sonlarında 798 Gider

Çeşitleri Yansıtma hesabı aracılığı ile 799 Üretim Maliyeti hesabında toplanan hizmet üretim maliyetlerinin tamamlanan taahhütlere ait giderler 622 Satılan Hizmet Maliyetine tamamlanmayanlar ise 170 – 177 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabında toplanacaktır.

3.3.12.3. İlk Madde Ve Malzeme Giderlerinin İnşaat Üretim Maliyetine Eklenmesi

İlk madde ve malzeme üretimde kullanılması durumunda maliyet giderine dönüşmüş olması nedeniyle inşaat maliyetine yüklenir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işletmeleri hizmet niteliğinde taahhüt işi yaptıklarından inşaatlarda kullandıkları ilk madde ve malzemelerin maliyeti hizmet üretim maliyetini oluşturur. İlk madde ve malzemeler kullanıldığında 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç, 150 İlk Madde ve Malzeme hesabına alacak kaydedilir. İlk madde ve malzemeler doğrudan inşaat üretiminde kullanıldığında ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç, ilgili hesapların alacağına yazılır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş.'nin ilk madde ve malzeme gideri olan çimento malzemesi kullanımına ait bilgileri 31.12.2009 itibarıyla aşağıdaki gibidir:

Hastane inşaatında tüketilen	=	40.000,00
Belediye binası inşaatında tüketilen	=	70.000,00
Köprü inşaatında tüketilen	=	30.000,00
<hr/>		
31.12.2009		
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	140.000,00	
150 İlk Madde ve Malz. HS.	140.000,00	
2009 döneminde inşaat üretiminde kullanılan çimento malzemesi kaydı		
<hr/>		
/		
<hr/>		

3.3.12.4. Hizmet Üretiminde Kullanılmayan İlk Madde Ve Malzemelerin Satışı

İnşaat işletmelerinin hammadde malzemeleri ile ilgili uygun miktarda alım yapamamaları nedeniyle bazen ellerinde ihtiyaçtan daha fazla ilk madde ve malzeme bulunabilir. Bu durumda da ihtiyaç fazlası malzemeleri satabilirler. İhtiyaç fazlası hammaddelerin satılması durumunda bu satışlardan elde edilen gelirler GVK'nın

42'nci maddesi kapsamında değerlendirilmez ve bu satıştan elde edilen kazanç ilgili yılın kazancı olarak beyan edilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X A.Ş. ihtiyaç fazlası olan 10.000,00 TL maliyetli demiri 11.000,00 TL ye % 18 KDV de hesaplayarak 30.05.2009 tarihinde peşin olarak satmıştır.

30.05.2009	
153 Ticari Mallar HS.	10.000,00
150 İlk Madde ve Malz. HS.	10.000,00
İhtiyaç fazlası olan demirin satılmak üzere ilgili hesaba alınması	
_____ / _____	

30.05.2009	
100 Kasa HS.	12.980,00
600 Yurt İçi Satışlar HS.	11.000,00
391 Hesaplanan K.D.V HS.	1.980,00
Satış kaydı	
_____ / _____	

30.05.2009	
621 Satılan Tic. Mallar Mal. HS.	10.000,00
153 Ticari Mallar HS.	10.000,00
Maliyet kaydı	
_____ / _____	

3.4 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımını aşağıda açıklanmıştır.

3.4.1. Ortak (Müşterek) Genel Giderlerin Dağıtımı

GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına giren işlerde kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak hesaplanıp beyan edilir ve o yılın geliri sayılarak vergilendirilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak tanımlanan bu işlerdeki beyan farklılığı

beraberinde birçok tartışmalı hususu da gündeme getirmektedir. Bunlardan birisi de müşterek genel giderlerin dağıtımıdır.

Yıllara yaygın inşaat işletmelerinin 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 nitelikli giderler ortak (müşterek) gider olarak adlandırılır¹⁹³.

Bir işletme bünyesinde sadece yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile iştiğal edilebileceği gibi, birden fazla yıllara sari inşaat ve onarım işi yapılması ya da bir veya daha fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması mümkündür. Bu gibi hallerde işletme bünyesinde oluşan müşterek genel giderlerin, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ve diğer işler arasında nasıl dağıtılacağı GVK'nın 43'üncü maddesinde hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 43'üncü maddesi şu şekilde düzenlenmiştir:

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

1. **(5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük;01.01.2004)** 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 dâhilinde;¹⁹⁴

2. **(5024 Sayılı Kanunun 7'inci maddesiyle değişen bent: Yürürlük;01.01.2004)** 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 hâsılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dâhilinde;¹⁹⁵

¹⁹³ Şenlik, s. 406.

¹⁹⁴ **(Değişmeden önceki şekli)** 1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde;

¹⁹⁵ **(Değişmeden önceki şekli)** 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 tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

3. Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.”

Madde metni incelendiğinde işletme bünyesinde tüm işler için ortak olarak oluşan ve müşterek giderler diye adlandırılan genel giderlerin dağıtılmasına ilişkin GVK'nın 43' maddesinde bir takım esaslar belirlenmiştir¹⁹⁶. Bu esaslar uyarınca;

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işi 42'nci madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılıyorsa her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde, diğer işlere ait satış veya hasılat tutarının birbirine olan oranı dahilinde dağıtılacaktır.
- Yine yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile diğer işlerde ortak olarak kullanılan makine, teçhizat, bina, nakil vasıtaları gibi duran varlıkların amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

Bir genel giderin ortak gider olarak adlandırılabilmesi için;

- Genel nitelikte bir gider olması,
- Bir tek veya birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarım işi veya başka işlerin olması durumunda, bu işlerin tümü için katlanmış olması gerekmektedir.

Buna karşın genel gider vasfına sahip olmakla birlikte, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgisi olmayan giderlerin müşterek genel gider olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Örneğin, inşaat işi ile ilgisi olmayan pazarlama-satış-dağıtım giderleri, reklam giderleri, araştırma ve geliştirme giderleri, gibi giderler müştereken genel gider olarak değerlendirilmemesi gerekir.

GVK'nın 42'nci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü gereği yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan mükellefler bu kapsamdaki her inşaat işine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı sayfalarında göstermek ve kar ve

¹⁹⁶ Şibli Güneş, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Vergileme Süreci, Yaklaşım Yayıncılık E-Yaklaşım, Eylül 2009, Sayı 201.

zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar. Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılırlar. Yapılan inşaat ve onarım işinin her hangi birinin bitmemiş olması, inşaat ve onarım işine genel giderlerden pay verilmesine engel değildir. Hangi işe ait olduğu belli edilen giderler dağıtıma tabi tutulmadan doğrudan ilgili olduğu işe ait hesaplara yazılırlar.

Metinde yer alan “madde şümulüne giren iş” kavramı açık olup, bununla birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri kastedilmiş, bu işin içerdiği ve vergileme rejimi açısından taşıdığı özel anlam ise, gerek Gelir Vergisi Kanunu’nda gerekse vergi idaresinin tebliğlerinde ayrıntılarıyla açıklanmıştır. Buna karşın “madde şümulüne girmeyen iş” kavramı konusunda ise açık bir belirleme yapılmamıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi kapsamına girmeyen her türlü iş “madde şümulüne girmeyen iş” olarak değerlendirmek özellikle madde hükmünün konuluş amacına ters düşmekte ve vergileme rejimi açısından yanlışlıklara neden olabilmektedir. Bu nedenle, söz konusu madde yorumlanırken, ortak genel gider dağıtımına ilişkin hükümlerle nelerin amaçlandığı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

GVK’nın 43’üncü 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 işletmenin aktifinde yer alan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin, menkul ve gayrimenkullerin satılması, kiraya verilmesi, bankadaki mevduat dolayısıyla faiz geliri elde edilmesi, eldeki yabancı paralar için oluşan kur farkları gibi arazi faaliyetler işletmenin devamlılık arz eden faaliyetleri içinde mütalaa edilemez. Buna bağlı olarak, bu işlemlerden elde edilen satış veya hasılat tutarlarının müşterek genel giderlerinin dağıtımında dikkate alınmaması gerekir. Tersine bir uygulamaya gitmek madde hükmünün konuluş amacına ters düşecektir. Zira kanun, dağıtılacak müşterek genel giderlerle hâsılat kalemleri arasında illiyet bağı aramaktadır. Yani, genel giderler esas itibarıyla ortaya çıkmaları ve büyümelerine sebep olan faaliyetlerin satış ve hâsılatları oranında dağıtılmalıdır.

3.4.1.1. Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Durumunda Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların birbirine olan nispetine göre dağıtılacaktır. Enflasyon düzeltilmesi uygulanan dönemlerde ise harcamaların düzeltilmiş değerlerinin dikkate alınacağı tabidir¹⁹⁷.

Konuya ilişkin olarak şu şekilde bir örnek verebiliriz¹⁹⁸.

Örnek: Yapısan inşaat işletmesi 2009 yılında üçü de yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olan inşaat faaliyeti yürütmektedir. Yapısan inşaat işletmesi 2009 yılında A,B,C inşaatlarında oluşan harcamaları enflasyon düzeltilmesine tabi tutmuş ve düzeltme sonucu A inşaatında 20.000 TL, B inşaatında 18.000 TL ve C inşaatında 12.000 TL harcama ortaya çıkmıştır. İşletmenin 2009 yılında müşterek genel gider niteliğindeki 770 Genel Yönetim Giderleri hesabındaki giderlerin toplamı 1.400 TL dir.

Ortak genel giderlerin dağıtımı;

İşler	Enflasyon Düzeltilmesine Tabi Tutulmuş Harcamalar	Harcamaların Birbirine Oranı	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler
A inşaatı	20.000,00 TL	%40	560,00 TL
B inşaatı	18.000,00 TL	%36	504,00 TL
C inşaatı	12.000,00 TL	%24	336,00 TL
TOPLAM	50.000,00 TL	%100	1.400,00 TL

İnşaatlardan bir kısmının bitmemiş olması, söz konusu bu inşaatlara genel giderlerden pay verilmesine engel değildir.

¹⁹⁷ Tuncel Atabey, Gelir Vergisi Rehberi, Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek, Mart 2010, s. 72.

¹⁹⁸ Atabey, s.72.

3.4.1.2. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşi İle Birlikte Başka İşlerin Yapılmasında Dağıtım

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin başka işlerle birlikte yapılması halinde (yıllara yaygın inşaat işi sayılmayan işler) her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan oranına göre dağıtılır. 5204 sayılı Yasa gereği enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde, bu harcamalar önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulur, enflasyona göre düzeltilmiş tutarlarının birbirine oranına göre müşterek giderler ve müşterek amortismanlar inşaatlar arasında dağıtımına tabi tutulur.

Örnek: X İşletmesi 2009 yılında 3 ayrı inşaat ve onarma işi ile birlikte inşaat malzemesi alım-satımı ve nakliyecilik işi de yapmaktadır. İşletmenin 2009 yılında enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş inşaatlardaki harcamaları ve diğer işlerden elde ettiği hasılatlar aşağıdaki gibidir;

Okul İnşaatı harcaması	=	30.000,00 TL
Yol İnşaatı harcaması	=	68.000,00 TL
Köprü İnşaatı harcaması	=	52.000,00 TL
İnşaat Malzemesi alım-satım hasılatı	=	44.000,00 TL
Nakliye İşi hasılatı	=	6.000,00 TL

Bu işlerle ilgili olarak 40.000,00 TL müşterek Genel Yönetim Gideri yapılmıştır.

Genel Yönetim Giderinin dağıtımı

İşler	Harcama, Satış Veya Nakliye Hâsılatı	Harcama, Satış veya Nakliye Hâsılatı (%)	İşlere Düşen Ortak Genel Giderler
Okul İnşaatı	30.000,00 TL	% 15	6.000,00 TL
Yol İnşaatı	68.000,00 TL	% 34	13.600,00 TL
Köprü İnşaatı	52.000,00 TL	% 26	10.400,00 TL

İnşaat Malzemesi Alım-Satı	44.000,00 TL	% 22	8.800,00 TL
Nakliye Hâsılatı	6.000,00	% 0.3	1.200,00 TL
TOPLAM	200.000,00	% 100	40.000,00

3.4.1.3. Ortak Genel Giderlerin Dağıtım Kısıtları

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşanlarda, ortak genel giderlerin dağıtımını sırasında, harcamalardan, yalnızca ödenen kısmın mı yoksa ödenmeyerek borçlanılan tutarın da mı esas alınacağı uygulamada duraksamaya düşülen konulardan biridir. Bunun için öncelikle tahakkuk, tahsil ve ödeme kavramlarını açıklamakta yarar vardır¹⁹⁹.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, gelirin tanımı yapıldıktan sonra, gelire giren kazanç ve iratlar aynı yasanın 2'nci maddesinde yedi grupta toplanmıştır. Gelirin elde edilmesi başlıca tahakkuk, hukuki tasarruf, ekonomik tasarruf ve fiili tasarruf aşamalarından geçer. Bazen bu aşamaların bazıları birlikte gerçekleşmekte ise de esas olarak gelir ilk aşamada tahakkuk etmekte son aşamada ise fiili tasarrufa girmektedir²⁰⁰.

Gelir unsurlarının özelliklerine göre elde etme farklı esaslara bağlanmıştır. Fakat esaslar belirlenirken hukuki ve ekonomik tasarruf imkânının doğması temel ölçü olarak öngörülmüştür. Gelir yükümlünün tasarrufuna girsin ki, yükümlü vergi ödeyebilsin. Ancak tasarrufun fiili tasarruf olarak dar anlamda anlaşılmasına yol açacak belirlemeler yapılması gelir sahibinin fiili tasarrufta bulunma dönemini isteğine göre ayarlaması sonucu doğurur. Böyle bir durum ise verginin objektifliği ilkesi ile bağdaşmaz.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşmak üzere kurulan müesseseler TTK'nın 12/3'üncü maddesinde "her çeşit imal veya inşa" ifadesi kullanılmak suretiyle ticarethane tanımına dâhil edilmiştir. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinde ise TTK' da düzenlenen hususlarla bir ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseyi ilgilendiren bütün işlem ve işler ticari iş olarak

¹⁹⁹ Kızılot, s. 89.

²⁰⁰ Yılmaz, s.126.

tanımlanmıştır. TTK açısından ticari iş olmasına paralel olarak bu işler GVK'da da ticari faaliyet olarak ele alınmış ve üçüncü kısmın “Ticari Kazanç” başlıklı birinci bölümünde düzenlenmiştir. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde de elde etme tahakkuk esasına bağlıdır²⁰¹.

GVK'nın yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili hükümleri yorumlanırken bu hususun göz önünde bulundurulması Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan, “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı*” hükmünün gereğidir.

Tahsilat işlemi, işlemi yapan karşı tarafça ödemedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde vergi tevkifatının nakden veya hesaben yapılan ödemelerden yapılacağı hükmü getirilmiş ve aynı maddenin 3 numaralı bendinde yıllara yaygın işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenecak istihkak bedelleri vergi tevkifatına tabi tutulmuştur.

Hesaben ödeme ise Kanun'un 96'ncı maddesinde “*vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu hüküm uyarınca vergi tevkifatı yapılması için hakediş raporu dahi aranmamaktadır²⁰².

Bu yaklaşımın doğal sonucu olarak, harcama kavramının da tahakkuk esası çerçevesinde ele alınması gerekmektedir. Yani, ödenip ödenmediğine bakılmaksızın yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin bütün harcamalar ortak gider dağıtımında dikkate alınacaktır.

3.4.2. Ortak (Müşterek) Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak amortismanların dağıtımının ne şekilde yapılması gerektiğine ilişkin düzenleme yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesinde yapılmıştır. GVK'nın 43'üncü maddesine göre “ Birден fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.” dağıtımı yapılır.

²⁰¹ Kızılot, s.90.

²⁰² Kızılot, s. 90.

Amortisman dağıtımı yapılabilmesi için her tesisat, makine ve nakil vasıtalarının günlük çalışma ve kullanma yerini gösterir kartların tutulması gerekir²⁰³. Amortisman dağıtımında özellik gösteren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ait amortismanları, önce genel giderlere kaydedilmeli daha sonra dağıtımına tabi tutulmalıdır. Ancak bu yolla dağıtılacak amortismanlardan pay verilecek işlerin, amortismanına tabi iktisadi kıymetin kullanılabilceği işler olmalıdır²⁰⁴. Örneğin, manufakturacılık işinin yanında iki ayrı yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olan mükellefin, inşaatlarında kullandığı vinç yılın ilk dört ayında çalışmamış ise, bu döneme tekabül eden amortisman tutarı genel gider olarak kaydedilecektir. Daha sonra mevcut işlere dağıtım yapılırken manufakturacılık faaliyetine bu tutardan pay verilmeyecektir.
- Büro makineleri, mobilya ve mefruşat gibi iktisadi kıymetlerin amortismanları genel giderlere atılarak dağıtımı buradan yapılmalıdır.
- Yıl içinde veya yıl sonunda alınan kıymetlerin alınmadan önceki dönemlere isabet eden amortisman kısmı genel giderlere atılarak dağıtımı buradan yapılmalıdır. Ancak genel giderler yolu ile yapılacak dağıtımda da sadece sabit kıymetin kullanılabilceği işler dikkate alınmalıdır.

Örnek: Mükellef 2009 yılında üç ayrı inşaat ve onarma işi ile iştiğal etmektedir. Mükellefin üç ayrı işinde birden kullandığı bir adet 20.000,00 YTL değerinde kamyonu vardır. Söz konusu kamyonun üç işte kullanma süreleri aşağıdaki gibidir.

A. İnşaat: 100 Gün

B. İnşaat: 150 Gün

C. İnşaat: 110 Gün

Amortisman oranı %20'dir ve mükellef azalan bakiyeler amortisman usulünü kullanmaktadır.

²⁰³ Kızılot, s. 90.

²⁰⁴ Uysal-Eroğlu, s. 127.

Bu verilere göre söz konusu araca ilişkin olarak hesaplanan amortisman tutarı olan $(20.000 \times \%40) = 8.000,00$ YTL'nin, yapılan işlere dağılımı aşağıdaki gibi olacaktır.

İşler	Kullanılan Gün Sayısı	Oran %	Amortisman Payı
A inşaatı	100	% 28	2.240,00 TL
B inşaatı	150	% 42	3.360,00 TL
C inşaatı	110	% 30	2.400,00 TL
TOPLAM	365	%100	8.000,00 TL

3.4.3. Dağıtım Yapılan Ortak (Müşterek) Giderlerin Ve Amortismanların Muhasebeleştirilmesi

Ortak genel gider niteliğindeki giderlerin dağıtım yapıldıktan sonra, inşaatlara düşen paylarla ilgili kayıtlar iki şekilde yapılabilir²⁰⁵.

- Dağıtım yapılan ortak genel gider payları önce dönemin tüm inşaat maliyetinin toplandığı 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına alınır, daha sonrada 170-177 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına, inşaat işi ile birlikte başka işler yapılıyor ise bu işlere isabet edenler ise sonuç hesaplarına yansıtma hesapları aracılığıyla aktarılır.
- Dağıtım yapılan ortak genel gider payları 170-177 yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına, inşaat işi ile birlikte başka işler yapılıyor ise bu işlere isabet edenler ise sonuç hesaplarına yansıtma hesapları aracılığıyla aktarılır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan Yapısan işletmesinin genel yönetim giderleri hesabındaki giderlerin toplamı 1.400,00 TL dir.

Dağıtım yapılan ortak genel giderlerden inşaatların aldığı paylar ise şöyledir;

Yol İnşaatı = 560,00 TL

Okul İnşaatı, = 504,00 TL

²⁰⁵ Şenlik, s. 430.

Havuz İnşaatı	=	336,00 TL
TOPLAM	=	1.400,00 TL

Örneğimiz de birinci yõteme göre kayıt yapılacaktır.

_____ 31.12.2009 _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	1.400,00	
771 Gen. Yön. Gid. Yans. HS.	1.400,00	
2009 Yılı Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı		
_____ / _____		

_____ 31.12.2009 _____		
771 Gen. Yön. Gid. Yans. HS.	1.400,00	
770 Gen. Yön. Gid. HS.	1.400,00	
Gider ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması		
_____ / _____		

Örnek: X İnşaat işletmesinin yapmakta olduğu Yol, Kanal olmak üzere iki adet yıllara yaygın inşaat ve onarma işi bulunmaktadır. İşletmenin 20.000,00 TL değerindeki kamyonunu bu işlerde kullanmakta olup, kamyonun 2009 yılı amortisman gideri, kamyonun inşaatlarda kullanılan süre dikkate alınarak aşağıdaki şekilde inşaatlara dağıtılmıştır.

Yol İnşaatı	=	2.302,00 TL
Kanal İnşaatı	=	1.698,00 TL
TOPLAM	=	4.000,00 TL

_____ 31.12.2009 _____		
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	4.000,00	
257 Birikmiş Amor. HS.	4.000,00	
2009 yılı Kamyon Amortismanı		
_____ / _____		

3.5.YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE İŞE BAŞLAMA İŞLEMLERİ

3.5.1. Geçici Ve Kesin Teminat İşlemleri

3.5.1.1. Geçici Teminat İşlemleri

Çalışmamızda önceki bölümlerde değindiğimiz gibi, kamu kurum ve kuruluşlarının açmış olduğu İhalelere katılmak isteyen inşaat işletmeleri 4734 sayılı yasanın 33'üncü maddesine göre teklif ettikleri bedelin %3'ünü geçici teminat olarak yatırmak zorundadırlar. Teminat olarak yatırılan bu tutarlar eğer ihale alınamazsa geri alınabilir. Eğer ihale kazanılırsa kesin teminata dönüştürülebilir. Kesin teminat ise iş sözleşmesine göre yapılıp teslim edildikten sonra geri alınır.

Tekdüzen muhasebe sisteminde teminat olarak üçüncü kişilere verilen değerler eğer bir yıl veya bir hesap döneminde geri alınacak ise 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlenir. Geçici teminatlar ihale sonuçlanıncaya kadar verildiği için 126 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlenir. Kesin teminatlar ise iş tamamlanınca geri alınacağından, 226 Verilen Depozito ve Teminatlar hesabında izlenir.

ÖRNEK: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş 20.4.2009 tarihinde Sağlık Bakanlığının açmış olduğu Hastane İnşaatı ihalesine katılmış ve 200.000,00 TL teklif vermiştir. % 3 geçici teminatı nakit olarak yatırılmıştır.

$$\text{Geçici Teminat} = 200.000,00 * 3 / 100$$

$$\text{Geçici Teminat} = 6.000,00 \text{ TL}$$

_____ 20.04.2009 _____	
126 Ver. Dep. Ve Teminatlar HS.	6.000,00
100 Kasa HS.	6.000,00
Hastane İnşaatı Geçici Teminatı	
_____ / _____	

- Teminatın 22.04.2009 tarihinde geri alınması;

22.04.2009	
100 Kasa HS.	6.000,00
126 Ver. Dep. Ve Teminatlar HS. 6.000,00	
Hastane İnşaatı Geçici Teminatı	
/	

- Teminatın yanması;

22.04.2009	
689 Diğ. Olağandışı Gid.ve Zar.HS.	6.000,00
126 Ver. Dep. Ve Teminatlar HS. 6.000,00	
Hastane İnşaatı Geçici Teminatı	
/	

3.5.1.2. Kesin Teminat İşlemleri

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş 20.4.2009 tarihinde Sağlık Bakanlığının açmış olduğu Hastane İnşaatı ihalesine katılmış 22.04.2009 tarihinde ihale sonuçlanmış işletme ihaleyi 200.000 TL ihale bedeli ile üstlenmiştir. İşletme geçici teminatı geri almış yerine kesin teminat olarak İş Bankası Merkez şubeden aldığı teminat mektubunu kesin teminat olarak vermiştir. Teminat mektubu komisyonu olarak bankaya 120 TL komisyon nakit olarak ödenmiştir.

$$\begin{aligned} \text{Kesin Teminat} &= \text{İhale Bedeli} * 6 / 100 = 200.000 * 6 / 100 \\ &= 12.000 \text{ TL} \end{aligned}$$

22.04.2009	
910 Teminat Mek.Borçlular HS.	12.000,00
911 Tem.Mek.Alacak.HS	12.000,00
Teminat Mektubu Verilmesi	
22.04.2009	
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	120,00
100 Kasa	120,00
Teminat Mektubu Komisyonu Ödemesi	
/	

İnşaat tamamlanıncaya kadar nazım hesaplarda izlenen kesin teminata ilişkin teminat mektubu inşaat tamamlandığında geri alınır.

- Kesin teminatın 15.03.2010 tarihinde geri alınması;

_____ 15.03.2010 _____	
911 Tem.Mek.Alacak.HS	12.000,00
910 Teminat Mek.Borçlular HS.	12.000,00
Kesin Teminat Mektubunun Geri Alınması	
_____ / _____	

3.5.2. İnşaat Sözleşmesi Yapılması

Taahhüt şeklinde yapılan inşaat işleri bir sözleşmeye dayalı olarak yapılması nedeniyle ortada bir inşaat yapım sözleşmesinin olması gerekir. İnşaat sözleşmeleri iki tarafın kendi arasında düzenleyeceği bir yazılı sözleşme olabilir. Ancak ileride ortaya çıkacak uyuşmazlıkların sağlıklı çözümü için genellikle onaylı yazılı sözleşmeler tercih edilmektedir²⁰⁶.

Sözleşmenin noterde yapılması durumunda sözleşme giderlerini taahhütte bulunan işletme üstlenmektedir. Yapılan sözleşme giderleri doğrudan bir inşaatın yapımı ile ilgili olması nedeniyle ilgili inşaatın maliyetini oluşturan unsurlardan biridir. Bu nedenle 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş 20.4.2009 tarihinde Sağlık Bakanlığının açmış olduğu Hastane İnşaatı ihalesine katılmış 22.04.2009 tarihinde ihale sonuçlanmış işletme ihaleyi 200.000 TL ihale bedeli ile üstlenmiştir. Noterde sözleşme imzalanmış ve 150 TL sözleşme gideri, 5 TL KDV 8. notere peşin ödemiştir. Ayrıca ihale bedelinin binde 4,5 ini oluşturan 900,00 TL tutarındaki damga vergisi makbuz karşılığı Sağlık Bakanlığına ödenmiştir.

_____ 15.04.2009 _____	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.050,00
191 İndirilecek KDV	5,00
100 Kasa	1.055,00
Hastane İnşaatı Sözleşme Gideri	
_____ / _____	

²⁰⁶ Şenlik, s. 265.

İnşaat sözleşmesi yapıldıktan sonra, bazı durumlarda inşaat işletmeleri yapımından vazgeçebilmektedirler. Bu durumda daha önce 740 hesaba yazılmış bulunan sözleşme giderlerinin 770 Genel Yönetim Giderleri Hesabına alınması gerekir.

- Sözleşmenin 25.04.2009 tarihinde iptal edilmesi,

_____ 25.04.2009 _____	
770 Genel Yönetim Gider. HS.	1.050,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.050,00
Hastane İnşaatı Sözleşme Gideri	
_____ / _____	

3.5.3. İnşaat Şantiyesi Elektrik Su Depozitosu, Şantiye Giderleri

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde inşaat alanında üretime başlanabilmesi için öncelikle inşaat üretiminde kullanılacak elektrik ve suyun olması gereklidir. Depozito yatırılması gereken durumlarda, depozitolar ilk yatırıldığında uzun vadeli olması nedeniyle 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabında izlenir. İnşaatın tamamlanmasına bir yıl kaldığında kısa vadeli hale gelmesi nedeniyle buradan 126 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabına aktarılır.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş. 30.04.2009 tarihinde hastane inşaatı şantiyesi için 3.000,00 TL elektrik depozitosu ve 2.000,00 TL su depozitosunu nakit olarak yatırmıştır.

_____ 30.04.2009 _____	
226 Ver. Dep. ve Teminatlar HS.	5.000,00
100 Kasa HS.	5.000,00
Hastane İnşaatı Elektrik Ve Su Depozito Ödemesi	
_____ / _____	

- İnşaat işinin bitiminin bir yıldan az kalması durumunda aktarım;

_____ 30.04.2009 _____	
126 Ver. Dep. ve Teminatlar HS.	5.000,00
226 Ver. Dep. ve Teminatlar HS.	5.000,00
Hastane İnşaatı Elektrik Ve Su Depozitosunun Kısa Vadeli Hale Gelmesi	
_____ / _____	

Şantiye binaları; kuruldukları yerde inşaat çalışanlarının barınmalarını sağlamak amacıyla oluşturulan mekânlardır. Uygulamada şantiye binaları geçici barakalar olabilecekleri gibi uzun süre kullanıma uygun şantiye binaları şeklinde de yapılabilmektedirler²⁰⁷.

Geçici veya kalıcı olarak yapılsın, şantiye binaları maddi duran varlık niteliğinde olan varlıklardır. Bu varlıkların bir defada mı gider yazılacağı yoksa aktifleştirilip amortisman yoluyla mı giderleştirileceği konusunda tereddütler söz konusudur. 01.01.2004 yılından itibaren geçerli olmak üzere ve faydalı ömür esasına göre düzenlenen 333 nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ'in de belirlenen yeni amortisman oranlarının yer aldığı listenin 1.1.4. bölümünde geçici barakalar, şantiye binaları ve prefabrik yapıların 10 yıllık faydalı ömürlerinin olduğu ve dolayısıyla %10 amortisman ayrılması gerektiği belirtilmiştir.

Belli bir inşaatın yapımı için oluşturulan ve o inşaatın yapım süresi ile sınırlı kullanım alanı olan geçici barakalar şeklinde yapılan şantiye binalarının bir defada gider yazılması gerektiği konusunda Maliye Bakanlığı ile yargının görüşü aynıdır. Bu nedenle sadece belli bir inşaat için geçici olarak oluşturulan bu yapılara ait giderler doğrudan inşaat maliyetleri içerisinde yer almak üzere 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Kalıcı olarak yapılan ve inşaat tamamlandıktan sonra da kullanılan şantiye binaları ise yapımı süresince 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenir, şantiye binasının yapımı tamamlanınca 252 Binalar hesabına alınır ve yıllar itibarıyla itfa edilerek amortismanına tabi tutulur²⁰⁸.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş. 28.04.2009 tarihinde hastane inşaatı için şantiye binası olarak geçici baraka oluşturmuş ve bu iş için 1.000,00 TL ve % 18 KDV den oluşan malzeme gideri peşin olarak ödenmiştir.

28.04.2009	
740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.000,00
191 İndirilecek KDV HS.	180,00
100 Kasa HS.	1.180,00
Hastane İnşaatı Şantiye Binası Gideri	
/	

²⁰⁷ Şenlik, s. 270.

²⁰⁸ Şenlik, s. 237.

Günümüzde birçok inşaat işletmesinin prefabrik şantiye barakaları kullandıkları görülmektedir. Bu prefabrik yapılar kolay bir şekilde sökülmekte ve yine kolay bir şekilde monte edilmektedir. Bu prefabrik yapılar aynı zamanda bir şantiyeden sökülüp diğer şantiyede kullanılabilir. Bu prefabrik yapılar birden fazla yıl kullanım ömrüne sahip olması nedeniyle aktifleştirilerek amortismanına tabi tutulmalıdır. Diğer taraftan bu prefabrik yapıların 251 Yer Altı ve Yer Üstü Düzenleri hesabında izlenmesi uygun olur.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş. 28.08.2010 tarihinde hastane inşaatı şantiyesinde kullanmak üzere Prefabrik barakayı 8.000,00 TL ve % 18 KDV ödeyerek nakit olarak almıştır.

_____ 28.08.2010 _____	
251 Yer Altı ve Yer Üst. Düz. HS.	8.000,00
191 İndirilecek KDV HS.	1.440,00
100 Kasa HS.	9.440,00
Şantiyeler İçin Alınan Prefabrik Barakalar	
_____ / _____	

3.6. İNŞAAT HİZMET ÜRETİM MALİYETİNİN HESAPLANMASI

3.6.1. Dönemin Toplam Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan işletmeler başkaları adına inşaat ve onarma işi yaptıklarından, hizmet üretimiyle ilgili oluşan giderlerin tamamı, 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında toplanmaktadır. Bu nedenle hizmet üretim maliyetinin dönem içerisinde gerçekleşen fiili tutarlarının toplamı dönemim hizmet üretim maliyetini oluşturmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken hususlar, hizmet üretim maliyeti hesabı ile birlikte, ortak genel giderlerin, ortak amortismanların da inşaat maliyetleri ile ilişkilendirilerek, inşaat maliyetlerine pay verilmesi konusudur²⁰⁹.

²⁰⁹ Şenlik, s. 442.

3.6.2. Tamamlanan Ve Tamamlanmayan İnşaat (Hizmet) Maliyetlerinin Hesaplanması

Daha öncede belirtildiği gibi inşaat işlerinin yapımı bir yıldan fazla üretim dönemini kapsamaktadır. Bir üretim döneminde daha önce yapımına başlanıp tamamlanmış taahhütler olabileceği gibi, yapımı devam eden taahhütler de olabilmektedir.

Devam eden inşaatlarla ilgili önceki dönemde oluşan maliyetler 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri hesabında toplanmaktadır. Dönemde tamamlanan taahhütlerin maliyeti bir önceki dönemde bu hesaplarda toplanan maliyetler ile dönemde tamamlanan taahhütlerin maliyeti yani Hizmet Üretim Maliyeti hesaplanırken önceki dönemdeki 170-177 hesaplardaki maliyetler toplamı alınarak hizmet üretim maliyeti hesaplanmalıdır.

Tamamlanmayan inşaatlarla ilgili maliyetler ise 170-177 hesaplarda taahhüt işi tamamlanıncaya kadar biriktirilecek ve tamamlandığı yıl hizmet üretim maliyetine intikal ettirilecektir. Bir diğer husus da taahhütler ister tamamlansın ister tamamlanmasın ortak genel giderlerden pay alacaktır.

Örnek: X İnşaat işletmesinin 2009 yılı üretim döneminde inşaat maliyetleri ve ortak giderleri aşağıdaki gibidir;

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı	=	55.000,00 TL
770 Genel Yönetim Gideri Hesabı	=	1.000,00 TL
<hr/>		
31.12.2009		
170 Yıl. Yay. İnş. Ve Onar. Mal. HS.		56.000,00
741 Hiz. Üretim Mal. Yans. HS.		55.000,00
771 Gen. Yön. Gid. Yans. HS.		1.000,00
2009 Yılı Üretim Ve Ortak Giderlerin Biriktirilen İnşaat Maliyetine Yansıtılması		
<hr/>		
/		
<hr/>		

31.12.2009

741 Hiz. Üretim Mal. Yans. HS.	55.000,00
771 Gen. Yön. Gid. Yansı. HS.	1.000,00
740 Hiz. Üretim Mal. HS.	55.000,00
770 Gen. Yön. Gid. HS.	1.000,00

Gider Hesaplarının Kapatılması

/

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmenin önceki dönemlerde başladığı köprü inşaatı ve okul inşaatı olmak üzere 2 adet taahhüt işi bulunmaktadır. İşletme bu dönemde (2009) havuz inşaatına başlamıştır. Önceki dönemde başlanan inşaatlara ait maliyetler ile 2009 üretim döneminin hizmet üretim maliyeti ve ortak genel giderler ise şöyledir;

170 Yıllara Yaygın Köprü İnş. Ve Onr. Maly. HS. 42.000,00 TL

01 2008 Yılı Maliyetleri

10 İnşaat Üretim Maliyeti = 41.200,00 TL

11 Ortak Gider Payları = 800,00 TL

171 Yıllara Yaygın Okul İnş. Ve Onr. Maly. HS. 14.000,00 TL

01 2008 Yılı Maliyetleri

10 İnşaat Üretim Maliyeti = 13.000,00 TL

11 Ortak Gider Payları = 200,00 TL

740 Hizmet Üretim Maliyeti HS. 34.000,00 TL

10 Köprü İnşaatı = 8.000,00 TL

20 Okul İnşaatı = 16.000,00 TL

30 Havuz İnşaatı = 10.000,00 TL

770 Genel Yönetim Giderleri HS. 800,00 TL

Üretim döneminde köprü inşaatı tamamlanmış ve teslim edilmiştir. Diğer inşaatlar ise devam etmektedir. Ortak genel giderler dağıtılmış ve köprü inşaatına 188,24 TL, okul inşaatına 376,47 TL ve havuz inşaatına 235,29 TL pay verilmiştir.

1. Tamamlanan Köprü İnşaatının Maliyeti

Köprü inşaatı maliyeti = Önceki Dönem MLY.+ Dönem MLY. + Müşterek

Gider Payı

$$= 42.000,00 \text{ TL} + 8.000,00 \text{ TL} + 188,24 \text{ TL}$$

$$= \mathbf{50.188,24 \text{ TL}}$$

2. Tamamlanmayan İnşaatların Maliyetleri

A- Okul İnş. Mly. = Önceki Dönem Mly. + Dönem Mly. + Müşterek Gider Payı

$$= 14.000,00 \text{ TL} + 16.000,00 \text{ TL} + 376,47 \text{ TL}$$

$$= \mathbf{30.376,47 \text{ TL}}$$

B- Havuz İnş. Mly = Dönem Maliyeti + Müşterek Gider Payı

$$= 10.000,00 \text{ TL} + 235,29 \text{ TL}$$

$$= \mathbf{10.235,29 \text{ TL}}$$

31.12.2009

170 Yıl. Yay. Köprü İnş. ve Onr. Mly. HS. 8.188,24

171 Yıl. Yay. Okul İnş. ve Onr. Mly. HS. 16.376,47

172 Yıl. Yay. Havuz İnş. ve Onr. Mly. HS. 10.235,29

741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS. 34.000,00

771 Gen. Yön. Gid. Yans. HS. 800,00

2009 Yılı Üretim Ve Ortak Giderlerin İnşaat Maliyetine Yansıtılması

/

31.12.2009

741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS. 34.000,00

771 Gen. Yön. Gid. Yans. HS. 800,00

740 Hiz. Ürt. Mly. HS. 34.000,00

770 Gen. Yön. Gid. HS. 800,00

Maliyet Ve Yansıtma Hesaplarının Kapatılması

/

170-177 hesaplarda biriktirilen inşaat üretim maliyetleri ve ortak giderler, inşaatın tamamlandığı yıl, tamamlanan inşaat maliyetleri ve ortak genel giderlerle ilgili gelir tablosu hesaplarına (630, 631, 632, 660, 661) yansıtılmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta ise 170-177 hesaplarda bekletilen ortak giderler ve diğer giderlerin inşaatın tamamlandığı yıl tamamının 622 Satılan Hizmet Maliyeti

hesabına devredilmemesidir. Eğer ortak giderler hizmet maliyetine dahil edilirse, gelir tablosu sadece satışlar ve satışların maliyeti bilgisini sunacağından, gelir tablosundan ayrıntılı bilgi alınmayacağı gibi analizi de istenilen bilgileri sunamayacaktır.

31.12.2009

622 Satılan Hizmet Maliyeti HS. 49.200,00 TL

632 Genel Yönetim Gideri HS. 988,24 TL

170 Y.Y. Köprü İnş. Onr. Mly. Hs. 50.188,24

Tamamlanan Köprü İnşaatının Biriktirilen İnşaat Maliyetinin
Ve Ortak Giderlerinin, Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması

/

3.7. TAMAMLANAN İNŞAAT TAAHHÜTLERİNİN TESLİMİ

3.7.1. Tamamlanan İnşaat Taahhütlerinin Teslimi

İnşaat taahhüt sözleşmesine göre tamamlanan inşaat taahhütleri işi yaptıran teslim edilir. Teslim hizmet üretiminin tamamlandığı anlamına gelir.

İnşaat taahhütleri teslim edildiğinde, o taahhüt işi için alınan istihkak tutarları da hasılat hesabına intikal ettirilir yani 350 – 357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabında izlenen hakedişler 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Yurtiçi Satışlar hesabı ile 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabı 690 Dönem Karı veya Zararı hesabına devredilerek, hizmet üretiminden sağlanan kar veya zarar tespit edilmiş olur.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat işi yapan işletme tamamladığı okul inşaatı taahhüdünü işi yaptıran Milli Eğitim Müdürlüğüne teslim etmiştir. İşletmenin taahhüt işinden aldığı hakedişlerin toplamı 100.000,00 TL olup, söz konusu taahhüt işinin maliyeti ise 92.000,00 TL dir.

31.12.2009

350 Yıl. Yay. Okul İnş. Hakediş. Bed. HS. 100.000,00

600 Yurtiçi Satışlar HS. 100.000,00

İnşaat Hasılatının İlgili Gelir Tablosu Hesabına Devri

/

31.12.2009	
600 Yurtiçi Satışlar HS.	100.000,00
690 Dönem Karı veya Zararı HS.	100.000,00
Hâsılatın Kar/Zarar Devri	
/	
31.12.2009	
690 Dönem Karı veya Zararı HS.	92.000,00
622 Satılan Hizmet Mly. HS.	92.000,00
Hizmet Üretim Maliyetinin K/Z Devri	
/	

3.7.2. İnşaat Teslimlerinden Sonra Ortaya Çıkan Gider Ve Gelirler

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bazen işin tamamlanmasından sonra gelir ve giderler ortaya çıkmaktadır. Bu giderlerin hangi dönem gelir ve giderleri içerisinde gösterilmesi gerektiği ile ilgili yasal düzenleme GVK'nın 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre “ 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.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı veya hâsılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.”

Kanun maddesinde de belirtildiği gibi işin bitim tarihinden sonra ortaya çıkan gelir ve giderler vergilendirme açısından giderin ve gelirin ortaya çıktığı dönem kazancı ile ilişkilendirilecektir. Bu nedenle inşaat teslimlerinden sonra ortaya çıkan giderler 681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar hesabında, gelirler ise 671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar hesabında izlenmelidir.

Örnek: Yıllara yaygın yol inşaatı yapan X İnşaat AŞ. yol inşaatını 20.12.2009 tarihinde tamamlanmış ve geçici kabul tutanağı ile işi teslim etmiştir. Geçici kabul tutanağı 27.12.2009 tarihinde idarece onaylanmıştır.

Ancak, ihale makamı yaptığı inceleme sonucu işin bazı bölümlerinin istenilen nitelikte olmadığını belirlemiştir. İşletme eksik işlerin yapımına 05.01.2010 tarihinde başlamış ve 24.02.2010 tarihinde tamamlanmıştır. İşletme bu iş için 1.000,00 TL ek maliyete katlanmış ve ihale makamından da 900,00 TL ek hakediş almıştır.

_____ 24.02.2010 _____
681 Önceki Dönem Gid. Ve Zar. HS. 1.000,00

İLGİLİ HESAPLAR 1.000,00

Geçici Kabulden Sonra Ortaya Çıkan İnşaat Maliyetleri
_____ / _____

_____ 24.02.2010 _____
İLGİLİ HESAPLAR 900,00

671 Önceki Dönem Gel. Kar. HS. 900,00

Geçici Kabulden Sonra Ortaya Çıkan İnşaat Gelirleri
_____ / _____

3.8. YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE HAKEDİŞ ALIMLARI VE MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

3.8.1. Hakediş Alımı

İnşaat işinin süresinin uzun olması nedeniyle hem işi yapan hem de işi yaptıran açısından bünyesinde risk taşıyan bir iştir. İnşaat işini yapan kişinin uzun bir süre harcama yapması ve bunun karşılığında hasılat elde edememesi durumu söz konusudur. İşte bu nedenle inşaat işlerinde işin yapılan kısmı kadar müteahhidin işi yaptırandan belli bir bedel isteme hakkı doğması nedeniyle hakediş uygulaması söz konusudur.

Taahhüt şeklinde inşaat ve onarım işi ile uğraşan işletmeler hakediş belgesi düzenlemeleri gerekmektedir. Bunun yanında düzenledikleri hakediş belgesinin yanı sıra fatura düzenlemeleri gerekmektedir. Faturalar hakediş belgelerinin hazırlandığı tarihte düzenlenmesi gerektiğinde KDV açısından da vergiyi doğuran olay bu tarihte cereyan etmiş sayılır. Bu nedenle yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan % 18 KDV'nin 1/6'sını tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir.

İnşaat taahhüt sözleşmeleri ile ödenecek hakedişlerden mahsup edilmek üzere müteahhitlere avans ödemesi söz konusu olmaktadır. Avans ödemeleri gerçekleştirilen bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığından döviz ve TL olarak verilen avanslarda, vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden KDV ye tabi değildir.

Diğer taraftan hakediş alımında, yapılan iş eğer kamu kurum ve kuruluşlarına karşı yapılan bir iş ise resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı sebebiyle ve sırasında, düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle binde 7,5 damga vergisine tabidir. Ödemenin avans veya kesin ödeme olup olmamasının bir önemi yoktur. Ödeme kesin ödeme olsa dahi damga vergisi kesintisi yapılır. Ayrıca daha öncede belirttiğimiz gibi hakediş ödemeleri üzerinde % 3 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmeler bu işlere ait almış oldukları hakediş bedelleri, bu işlerin hasılatını oluşturması nedeniyle işin bitimine kadar 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabında izlenir. İşin tamamlandığı yıl 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devredilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X A.Ş. yapımını üstlendiği Milli Eğitim Bakanlığı Okul inşaatı işinden dolayı 20.04.2009 tarihinde 20.000,00 TL tutarlı 1 no'lu hakediş düzenlenmiştir. Bu hakedişle ilgili olarak düzenlenen fatura ise aşağıdaki gibidir;

1. Nolu Hakediş Bedeli	= 20.000,00 TL
% 3 Tevkifat	= 600,00 TL
Binde 7,5 Damga Vergisi	= 150,00 TL
Kesintiler Toplamı	= 750,00 TL
Net Tutar	= 19.250,00 TL
% 18 KDV	= 3.600,00 TL
1/6 KDV Tevkifatı	= 600,00 TL
Hesaplanan KDV	= 3.000,00 TL
Toplam Tutar	= 22.250,00 TL

20.04.2009	
100 Kasa	22.500,00
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fon. HS	600,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	150,00
351 Yıl. Yay. Okul İnş. Hak. Bed. HS.	20.000,00
391 Hesaplanan KDV HS.	3.000,00
Okul İnşaatı 1 Nolu Hakediş Alımı	
/	
20.04.2009	
980 KDV Tevkifatları HS.	600,00
981 KDV Tevkifatları Karş. HS	600,00
1/ 6 KDV Tevkifatının İzlenmesi	
/	

3.8.2. Fiyat Farkı Alımı

Uzun süre devam eden inşaatlarda, inşaat malzemeleri ve işçilik tutarlarındaki artışlar nedeniyle, ihale sırasında öngörülen birim fiyatlardan daha yüksek fiyatlarda istihkak talep edilip alınması durumu ile karşılaşmaktadır.

Geçici kabulden veya geçici kabulün yapılmasından önceki dönemden fiyat farkının alındığı hallerde, bunlar inşaatın normal hasılatına dahil edilerek, toplam kar tespit edilir.

Fiyat farkının geçici kabulün yapıldığı dönemden sonra alınması durumunda ise, geçici kabulle kesin kabul arasında alınan istihkaklar gibi değerlendirilmesi alındığı yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X A.Ş. Fabrika Binası yapımı işini üstlenmiştir. Yapılan sözleşme gereği işletme geçici kabulden önce 25.05.2010 tarihinde 10.000,00 TL fiyat farkı almıştır. Fiyat farkı faturası ise aşağıdaki gibidir;

Fiyat Farkı	= 10.000,00 TL
% 3 Stopaj	= 300,00 TL
Kesintiler Toplamı	= 300,00 TL
Net Tutar	= 9.700,00 TL

Hesaplanan KDV = 1.800,00 TL
Toplam Tutar = 11.500,00 TL

25.05.2010

100 Kasa HS.	11.500,00
295 Peşin Ödenen Ver. Ve Fon. HS.	300,00
354 Yıl. Yay. Fab. İnş. Hak. Bed. HS.	10.000,00
391 Hesaplanan KDV HS.	1.800,00

Fabrika Binası Fiyat Farkı Alımı

3.8.3. Yabancı Para Olarak Hakediş Alımı

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmeler inşaat işlerinin yapım antlaşmalarını yabancı para üzerinden yapabilirler. Bu durumda hakedişler yabancı para olarak tahsil edilmektedir.

Hakedişlerin döviz cinsinden ödenmesi nedeniyle müteahhitler lehine veya aleyhine kur farkı doğmaktadır. Bilindiği üzere VUK'un 262'nci maddesine göre maliyet bedeli ifade edilmiştir. Bir iktisadi kıymetin edinilmesi nedeniyle boçlanılan bedelin geç ödenmesinden kaynaklanan vade farkları ile, edimin sırasında kullanılan kredi faizlerinin maliyete eklenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde edinme bedelinin döviz olarak belirlendiği durumlarda, fatura tarihi ile ödeme tarihi arasındaki kur farklarının maliyete eklenmesi veya maliyetten çıkarılması gerekmektedir²¹⁰.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X İnşaat A.Ş. yapımını üstlendiği Karayolları Genel Müdürlüğüne ait Double Yol İnşaatının yapımını 600.000 Dolar karşılığında üstlenmiştir. İşletme yol inşaatı işinden dolayı 20.07.2009 tarihinde 100.000 Dolar tutarlı 1 no'lu hakediş düzenlenmiştir. Karayolları Genel Müdürlüğü 28.07.2009 tarihinde hakedişi onaylamıştır. İşletmede 26.07.2007 tarihinde 26784 Nolu faturayı aşağıdaki şekilde düzenlemiş ve Karayolları Genel Müdürlüğüne teslim etmiştir. 26.07.2009 tarihinde dolar kuru 1.55 TL dir.

Hakediş Bedeli = 100.000 Dolar

Hesaplanan KDV (5/6) = 100.000 Dolar * % 18 / 5/6

= 15.000 Dolar

²¹⁰ ŞENLİK, a.g.e., s.458.

Toplam Alacak	= Hakediş Bedeli + KDV	
	= 100.000 + 15.000	
	= 115.000 \$	
Hakediş Bedeli	= 100.000 \$* 1.55	= 155.000,00 TL
Hesaplanan KDV	= 155.000,00 * 0.18 / (5/6)	= 23.250,00 TL
TOPLAM ALAÇAK		= 178.250,00 TL

FATURA

A Yol İnşaatı 1 Nolu Hakediş Bedeli	= 155.000,00 TL
% 18 KDV	= 27.900,00 TL
1/6 KDV Tevkifatı	= 4.650,00 TL
Hesaplanan KDV	= 23.250,00 TL
TOPLAM TUTAR	= 178.250,00 TL

26.07.2009

120 Alıcılar HS.	178.250,00	
355 Yıl. Yay. Duple Yol. İnş. Hak. Bed. HS.		155.000,00
391 Hesaplanan KDV HS.		23.250,00

Duple Yol İnşaatı 1 Nolu Hakediş Tahakkuku

26.07.2009

988 KDV Tevkifatları HS.	4.650,00	
989 KDV Tevkifatları Karşılığı HS.		4.650,00

1/6 KDV Tevkifatının İzlenmesi

Karayolları 28.07.2009 tarihinde 115.000 \$ dan aşağıdaki kesintileri yapmış ve kalan net tutarı işletmenin X bankasındaki Döviz hesabına 109.250,00 Dolar olarak yatırmıştır. 28.07.2009 tarihinde dolar kuru 1,6 TL dir.

Ödenecek Tutar	= 115.000 \$
Vergi Tevkifatı (100.000 \$ * % 3)	= 3.000 \$
Damga Vergisi Kesintisi (100.000 \$ * 0,0075)	= 750 \$
Kesintiler Toplamı	= 3.750 \$

Net Ödenecek Tutar	=	111.250 \$
TL Olarak Tahsil Edilecek (115.250 \$* 1,6 TL)	=	184.000,00 TL
Vergi Kesintisi (100.000 \$ * 0.03) (3000 * 1,6 TL)	=	4.800,00 TL
Damga Vergisi Kesintisi(100.000 * 0,0075)(750*1,6)	=	1.200,00 TL
Net Tahsil Edilecek Tutar (111.250 \$* 1,6 TL)	=	178.000,00 TL
Kur Farkı = 184.000,00 TL – 178.250,00 TL	=	+ 5.750,00TL

28.07.2009

102 Bankalar HS.	178.000,00
295 Peşin Ödenen Ver. ve Fon. HS.	4.800,00
740 Hizmet Üretim Mal HS.	1.200,00
120 Alıcılar HS.	178.250,00
355 Yıl. Yay. A yol İnş. Hakediş Bed.HS.	5.750,00

Duble Yol İnşaatı 1 Nolu Hakediş Bedelinin Tahsili

28.07.2009

942 Banka Döviz Hesabı	111.250,00
941 Efektif ve Döviz Durumu HS.	111.250,00

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler hakedişlerden elde ettikleri döviz cinsi bu paraların bir kısmını veya tamamını banka mevduatlarında değerlendirmektedirler. Bu paraların bankalarda tutulmaları nedeniyle oluşan kur farklarının ne şekilde dikkate alınması gerektiği konusunda iki farklı görüş mevcuttur.

Birinci görüş; faiz ve kur farklarından elde edilen gelirler, inşaat işinin hâsılatı olmayıp, elde edilen hâsılattan elde edilen artık bir hâsılatır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla faiz gelirleri ve kur farkları elde edildiği dönemde beyan edilip ödenmesi gerekir.

Diğer görüşe göre ise; yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili kur farkları ve faiz gelirlerinin, her yıl itibariyle değil, işin bitim tarihi itibariyle beyan edilip vergilendirilmesi gerekir. Kur farkları ve faizler hakedişin bir unsurudur. Faiz gelirleri ve kur farkları yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen gelirden başka bir

kaynaktan elde edilmiş gelir niteliği sayılmaz. Bu nedenle de inşaat işinden ayrı yıllık dönemler itibariyle vergilendirilmesi gereken gelir olarak nitelendirilmemesi gerekir ve faiz ve lehte kur farklarınının hakedişler hangi hesapta izleniyorsa o hesapla ilişkilendirilmesi gerektiğini savunmaktadır²¹¹.

3.8.4. Hakediş Avansı Alımı Ve Mahsubu

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti ile ilgili hakedişlerden mahsup edilmek üzere avans alındığında, alınan avanslar uzun vadeli bir iş karşılığı alınması nedeniyle 440 Alınan Sipariş Avansları hesabına kaydedilir. Hakediş belgesi düzenlenip işlem kısa vadeli hale geldiğinde 440 nolu hesabın borçlanması karşılığında 340 nolu hesaba alacak kaydedilir. Hakediş alındığında 340 nolu hesap 350-357 hesap ile karşılaştırılarak kapatılır. Avans işlemlerinde hakediş de olduğu gibi vergi kesintileri aynen yapılır²¹².

Örnek: X İnşaat işletmesi yıllara yaygın Otogar inşaatı için 10.07.2009 tarihinde 8.000,00 TL hakediş avansı almıştır. Gerekli yasal kesintiler yapıldıktan sonraki tutar işletmeye nakit olarak ödenmiştir.

30.11.2009 tarihinde 30.000,00 TL hakediş düzenlenmiş buna ilişkin fatura da KDV de hesaplanarak ihale makamına teslim edilmiş avans mahsubu yapıldıktan sonra kalan tutar işletmeye nakit olarak ödenmiştir.

Avans alındığında yapılan kesintiler	;	
Avans Tutarı		= 8.000,00 TL
Tevkifat (%3)		= 240,00 TL
Damga Vergisi		= 60,00 TL
Kesintiler Toplamı		= 300,00 TL
İşletmenin Eline Geçen Net Tutar		= 7.700,00 TL

²¹¹ Şenlik, s. 464.

²¹² ŞENLİK, s. 472.

10.07.2009

100 Kasa HS.	7.700,00
295 Peşin Ödenen Ver. ve Fon. HS.	240,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	60,00
440 Alınan Sipariş Avansları HS.	8.000,00
Otogar İnşaatı Avans Alımı	

Hakediş alındığında avans mahsubu ve ilgili kesintiler;

Hakediş Tutarı	= 30.000,00 TL
Avans Mahsubu	= (8.000,00 TL)
Vergi Kesintisi Yapılacak Tutar	= 22.000,00 TL
Tevkifat % 3	= 660,00 TL
Damga Vergisi (Binde 7,5)	= 165,00 TL
Kesintiler Toplamı	= 825,00 TL
Kesintilerden Sonraki Net Tutar	= 21.175,00 TL
% 18 KDV (30.000,00 * 0,18)	= 5.400,00 TL
1/6 KDV Tevkifatı	= 900,00 TL
Hesaplanan KDV	= 4.500,00 TL
Toplam Tutar	= 25.675,00 TL

30.11.2009

440 Alınan Sipariş Avansları HS.	8.000,00
340 Alınan Sipariş Avansları	8.000,00
Avansın Kısa Vadeli Hale Gelmesi Nedeniyle İlgili Hesaba Alınması	

30.11.2009

100 Kasa HS.	25.675,00
295 Peşin Ödenen Ver. ve Fon. HS.	660,00
740 Hizmet Üretim Mal. HS.	165,00
340 Alınan Sipariş Avansları	8.000,00
355 Yıl. Yay. Otogar. İnş. Hak. Bed. HS.	30.000,00
391 Hesaplanan KDV HS.	4.500,00

Otogar İnşaatı Hakediş Alımı Ve Avans Mahsubu

30.11.2009

988 KDV Tevkifatları HS.	900,00
989 KDV Tevkifatları Karşılığı HS.	900,00
1/6 KDV Tevkifatının İzlenmesi	

3.8.5. İşin Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Hesabının Devri

Yıllara yaygın inşaat onarım faaliyetinde bulunan işletmeler bu işlere ait almış oldukları hakediş bedelleri, bu işlerin hasılatını oluşturması nedeniyle işin bitimine kadar 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabında izlenir. İşin tamamlandığı yıl 600 Yurt İçi Satışlar hesabına devredilir.

Örnek: Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan X A.Ş. yapımını üstlendiği fabrika binası işini tamamlamıştır. İnşaata ait hakediş tutarı 1.900.000,00 TL dir.

31.12.2009

354 Yıl. Yay. Fabrika Binası İnş. Hak. Bed. HS.	1.900.000,00
600 Yurt İçi Satışlar HS.	1.900.000,00

İnşaatın Tamamlanması Nedeniyle Hakedişlerin Hasılat Hesabına Devri

3.9. YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE BULUNAN İŞLETMELERDE DİĞER GELİRLER

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dışında, işin devam ettiği süreçte bu işler dışında arızı gelir ve giderler de oluşabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle alınan istihkakların bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler ile bunların kur farkı gelirleri, alınan tazminatlar, ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ve finans kurumları ile olan borç ve alacak ilişkilerinden, iş makinelerinin satışından veya kiraya verilmesinden veyahut hurda satışlarından kaynaklanabilmektedir.

Bu tür arızı gelirlerin vergilendirilmesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin bitmesi beklenmez. Elde edildikleri dönemde beyan edilir. Zira yıllara yaygın inşaat onarım işinde özel vergileme rejimi uygulamasının nedeni kar veya zararın tespiti ile alakadar olup, yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen paranın değerlendirilmesi veya bu işlerde kullanılan makine, teçhizat ve taşıtların kiralanması veya satışından elde edilen gelir, ayrı bir sözleşmeye dayanmakta olup yıllara yaygın inşaat işinden bağımsızdır. Bu gelirden doğan kar veya zararın tespiti için özel vergileme rejiminin uygulanmasını gerektiren bir durum da yoktur²¹³.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özalgede ise; "...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 onarım işinden elde edilen istihkak olması nedeniyle bunları da inşaat ve onarım işinin bir unsuru saymanın hukuki bir dayanağı olmayacağı, söz konusu mükelleflerin bankayla ve inşaat işi ile ilgili olarak 2 ayrı sözleşme yaptığı ve bu işlerin ayrı hukuki sonuçlarının olduğu, bu nedenle elde edilen faiz gelirinin asıl işten ayrı olarak vergilendirilmesi gerektiği" belirtilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nca verilen diğer bir özalgede²¹⁴ "Bilindiği üzere, inşaat işi için alınan kredi faizleri inşaat maliyetinin bir unsurudur. Kaldı ki alınan kredi karşılığı ödenen faizler karşı kurumda o yılın geliri olarak beyan edilmekte ve vergilenmektedir. Şirketinizce alınan faiz gelirleri ise ödemeyi yapan banka tarafından aynı yılda gider yazılmakta, buna karşılık şirketinizce gelir yazılması

²¹³ Kemal Akmaz, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Özellikli Durumlar, E-Yaklaşım, Kasım 2009, Sayı: 203

²¹⁴ Maliye Bakanlığı'nın 10.05.1993 tarih ve 29975 Sayılı Özalgesi.

inşaatın bitimine ertelenmektedir. Bu durumda gelirin yıllık olması ilkesine aykırıdır. Çünkü faiz geliri özsermayenin bir unsurudur.

Nitekim vergi kanunlarımıza göre; yıllara yaygın inşaat işi yapan bir kurum, inşaat için satın aldığı bazı malzemeyi veya inşaat işinde kullandığı bazı makineleri inşaatın bitiminden önce satması halinde, bu satımdan elde ettiği kârı (veya zararı) yılın kazancı olarak beyan etmek zorundadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında; şirketinizin adına tahakkuk ettirilen söz konusu faiz gelirlerinin aynı yılın kazancı olarak beyanı gerekir.”denilmektedir.

Danıştay kararlarına göre;

“Yıllara sari inşaat işiyle ilgili olarak alınan avansların bankalarda değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz ile döviz nedeniyle lehe oluşan kur farkı, yapılan inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı, başka bir kaynaktan elde edilmiş gelir niteliğinde olmayıp, hakedişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesi gerekir. Dolayısıyla, bu faiz ve kur farklarının da işin bitim tarihi itibarıyla beyan edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir²¹⁵.”

“Elde edilen bu gelirler bankaya yatırılan hakediş sonucu elde edilmiştir. Dolayısıyla bu gelirler inşaat işi aracılığıyla sağlanmıştır ve yıllara yaygın inşaat işi ile bağlantılıdır²¹⁶.”

“Yıllara sari taahhüt işi yapan davacının hakedişlerini repo, döviz tevdiat hesapları ve devlet tahvillerinde değerlendirerek elde ettiği faiz ve kur farkı gelirin taahhüt işi dışında ayrı bir faaliyetten elde edilmiş gelir sayılamayacağı ve taahhüt işinden doğan kazanç ile birlikte beyanı gerekir²¹⁷.”

Kur farkı gelirlerinin kaynağı mevduat ve alacak sözleşmeleri ise el edildiği dönemde beyan edilmesi gerekir. Ancak kur farkı gelirleri, müteahhit firmanın, hakediş alacağının işveren tarafından tahakkuk ettirildiği tarihten sonra yani geç ödenmesinden kaynaklanmakta ise bu gelirlerin, hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir. Aynı şekilde alınan istihkak ödemelerinin dövize çevrilmesi sonucu kasada bulunan paranın değerlendirilmesi sonucu kur farkı geliri oluşuyorsa bu kur farkı gelirleri de işin bittiği yıl beyannameye dahil edilmelidir.

²¹⁵ Dn. 4. D.'nin, 21.10.2002 Tarih ve E: 2001/3786, K: 2002/3300 Sayılı Kararı.

²¹⁶ Dn. 4. D.'nin, 08.06.1994 Tarih ve E: 1994/581, K: 1994/3495 Sayılı Kararı.

²¹⁷ Dn. 4. D.'nin, 27.10.2003 Tarih ve E: 2003/1545, K: 2003/2569 Sayılı Kararı.

Ancak kasadaki para ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işine tahsis edilmesi gereken sermaye ve meydana getirilen katma değer toplamları arasında bariz bir orantısızlık söz konusu ise kasadaki paradan yıllara yaygın inşaat işiyle ilgili olmayan kısma ait kur farkı gelirlerinin işi bitimi ile ilişkilendirilmeksizin ilgili dönemlerde beyan edilmesi gerekmektedir.

3.9.1. Faiz Ve Kira Gelirleri

Örnek: X İnşaat A.Ş. yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. 2009 yılında bankadaki mevduat hesabından 10.000,00 TL faiz geliri elde etmiştir. Banka 1.000,00 TL vergi kesintisi yapmıştır.

<hr/>	
102 Bankalar HS.	9.000,00
193 Peşin Ödenen Ver. ve Fon. HS.	1.000,00
642 Faiz Gelirleri HS.	10.000,00
<hr/>	

Örnek: X İnşaat A.Ş. yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. 2009 yılında sahibi olduğu işyerini kiraya vermiş ve 13.01.2009 tarihinde aşağıdaki kira bedeli olan faturayı düzenlemiştir.

Kira Bedeli	= 1.000,00 TL
KDV % 18	= 180,00 TL
Toplam	= 1.180,00 TL
<hr/>	
13.01.2009	
<hr/>	
102 Bankalar HS.	1.180,00
649 Diğer Olağ. Gel. Ve Kar. HS.	1.000,00
391 Hesaplanan KDV	180,00
<hr/>	

3.9.2. Maddi Duran Varlık Satış Gelirleri

İnşaat işletmelerinin faaliyet konusu olan inşaat ve taahhüt işlerinin devam ettirilmesi sırasında ekonomik ve teknolojik nedenlerden dolayı maddi duran varlıklarını satabilirler ve bu satışlardan gelir elde edebilirler. Burada dikkat edilmesi gereken husus ise elde edilen gelirin yıllara yaygın inşaat faaliyeti ile ilişkisinin

olmaması nedeniyle gelirin ortaya çıktığı dönemin kazancı olarak vergilendirilmesi gerektiğidir²¹⁸.

Örnek: X İnşaat işletmesi yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme aktifte kayıtlı değeri 20.000,00 TL ve birikmiş amortismanı 16.000,00 TL olan bir kamyoneti 20.05.2009 tarihinde 6.000,00 TL + % 18 KDV den oluşan fatura ile satılmıştır. Fatura tutarı nakit tahsil edilmiştir.

Kamyonetin Kayıtlı Değeri	= 20.000,00 TL
Birikmiş Amortisman	= (16.000,00 TL)
Kamyonet Net Değer	= 4.000,00 TL
Kamyonet Satış Karı	= Satış Fiyatı – Net Değer
	= 6.000,00 – 4.000,00
	= 2.000,00 TL
Kamyonet KDV	= Satış fiyatı * KDV oranı
	= 6.000,00 * % 18
	= 1.080,00 TL

	20.05.2009	
100 Kasa HS.	7.080,00	
257 Birikmiş Amortismanlar HS.	16.000,00	
254 Taşıtlar HS.		20.000,00
391 Hesaplanan KDV		180,00
679 Diğ. Olağandışı Gel. Ve Kar. HS.		2.000,00

3.9.3. Alınan Tazminat Geliri

İnşaat işletmelerinin faaliyet konusu olan inşaat ve taahhüt işlerinin devam ettirilmesi sırasında inşaat faaliyeti dışındaki işlemler neticesinde tazminat alabilirler bu durumda elde edilen bu tazminatlar ilgili oldukları dönemin geliri olarak dikkate alınır ve ortaya çıktığı dönemin kazancı olarak vergilendirilmesi gerekir²¹⁹.

Örnek: X İnşaat işletmesi yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunmaktadır. İşletme aktifte kayıtlı bulunan taşıt aracını sigorta ettirmiştir. Taşıt aracı kaza yapmış ve sigorta şirketinden 20.05.2009 tarihinde 2.000,00 TL hazar tazminatı alınmıştır.

²¹⁸ Şenlik, s. 480.

²¹⁹ Şenlik, s. 481.

20.05.2009

100 Kasa HS.	2.000,00	
679 Diğ. Olağandışı Gel. Ve Kar. HS.		2.000,00
Hasar Tazminatı Alınması		

3.10.YILLARA YAYGIN İNŞAAT FAALİYETİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ VE KAR – ZARAR TESPİTİ

Ülkemizde vergi sistemi yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde GVK 42'nci maddedeki düzenleme ile inşaat taahhüt işlerinde elde edilen karın vergilendirilmesinde işin tam bitim yöntemini esas almıştır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için de Tekdüzen hesap planında, yıllara yaygın inşaat maliyetlerinin biriktirildiği 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı ile inşaat taahhüt işlerinde elde edilen hasılatın biriktirildiği 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri hesabı açılmıştır.

İşin tam bitim yönteminde taahhüt işi devam ettiği sürece bu işlerle ilgili elde edilen hasılatları ifade eden hakedişler bilançonun pasifinde, inşaat maliyetleri ise bilançonun aktifinde açılan özel hesaplarda iş tamamlanıncaya kadar biriktirilir. İşin tamamlandığı yıl hasılatlar ve maliyetler kar-zarar hesabına devredilerek kar ve zarar işin bütününe kapsayacak şekilde işin bittiği yıl hesaplanır²²⁰.

İşin tam bitim yöntemini kullanan yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler dönem sonlarında aşağıdaki işlemleri yapacaklardır. Bu işlemler şu şekilde sıralanabilir²²¹;

- Dönem sonu fiili sayım işlemlerinin yapılması,
- Genel geçici mizanın hazırlanması,
- Tüm varlık hesaplarının değerlendirme işlemlerinin yapılması,
- Tüm borç hesaplarının değerlendirme işlemlerinin yapılması,
- Dönem inşaat maliyetlerinin aktifleştirilmesi,
- Dönem ortak genel yönetim giderlerinin dağıtımı,
- Dönem ortak finansman giderlerinin dağıtımı,
- Dönem ortak amortisman giderlerinin dağıtımı,

²²⁰ ŞENLİK, s. 482.

²²¹ ŞENLİK, s. 483.

- Diğer indirek inşaat giderlerinin inşaatlara dağıtımı,
- Yurt dışı inşaat kazançlarının kontrolü,
- Yurt dışı inşaat giderlerinin kontrolü,
- Tamamlanan inşaat maliyetlerinin ilgili hesaplara alınması,
- Tamamlanan inşaatlara ait gelirlerinin ilgili hesaplara alınması,
- Tamamlanan inşaatlara ait peşin vergilerin ilgili hesaplara alınması,
- Dönem kar veya zararın tespiti ve vergi karşılıklarının ayrılması.

Örnek: X İnşaat işletmesinin 2007-2008 ve 2009 hesap döneminde inşaat taahhüt faaliyeti ile ilgili bilgileri şöyledir.

İşletme Yol, Köprü ve Kanal olmak üzere 3 adet inşaat yapmaktadır. Yol inşaatına 2007 yılında, Köprü inşaatına 2008 yılında ve Kanal inşaatına 2009 yılında başlanmıştır. 2009 yılında yol inşaatı tamamlanmış ve teslim edilmiştir. Diğer inşaatların yapımı devam etmektedir. Kurumlar vergisi için % 20 vergi karşılığı ayrılacaktır. Yıllar itibariyle inşaatlarda maliyet ve hakedişler aşağıdaki gibidir.

2007 Yılı

740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	= 50.000,00 TL
10- Yol İnşaatı: 50.000,00	
770 Genel Yönetim Giderleri HS.	= 1.500,00 TL
10- Yol İnşaatı: 1.500,00	
350 Yıl. Yay. Yol İnşaatı Hakediş Bedelleri HS.	= 54.000,00 TL

2008 Yılı

740 Hizmet Üretim Maliyeti HS.	= 120.000,00 TL
10- Yol İnşaatı : 90.000,00	
20- Köprü İnşaatı : 30.000,00	
770 Genel Yönetim Giderleri HS.	= 2.400,00 TL
10- Yol İnşaatı : 1.800,00	
20- Köprü İnşaatı : 600,00	
780 Finansman Giderleri HS.	= 6.000,00 TL
10- Yol İnşaatı : 4.500,00	

20- Köprü İnşaatı : 1.500,00
170 Yıl. Yay. Yol İnşaatı Maliyetleri HS. = 51.500,00 TL

01.2007 Yılı Maliyetleri

10- İnşaat Ür. Maliyetleri = 50.000,00

11- Ortak Gider Payları = 1.500,00

770- Genel Yön. Gid. Payı

350 Yıl. Yay. Yol İnşaatı Hakediş Bedelleri HS. = 150.000,00 TL

351 Yıl. Yay. Köprü İnşaatı Hakediş Bedelleri HS. = 35.000,00 TL

2009 Yılı

740 Hizmet Üretim Maliyeti HS. = 130.000,00 TL

10- Yol İnşaatı : 60.000,00

20- Köprü İnşaatı : 20.000,00

30- Kanal İnşaatı : 50.000,00

770 Genel Yönetim Giderleri HS. = 6.500,00 TL

10- Yol İnşaatı : 3.000,00

20- Köprü İnşaatı : 1.000,00

30- Kanal İnşaatı : 2.500,00

780 Finansman Giderleri HS. = 3.900,00 TL

10- Yol İnşaatı : 1.800,00

20- Köprü İnşaatı : 600,00

30- Kanal İnşaatı : 1.500,00

170 Yıl. Yay. Yol İnşaatı Maliyetleri HS. = 147.800,00 TL

01.2007 Yılı Maliyetleri

10- İnşaat Ür. Maliyetleri = 50.000,00

11- Ortak Gider Payları = 1.500,00

770- Genel Yön. Gid. Payı

02.2008 Yılı Maliyetleri

10- İnşaat Ür. Maliyetleri = 90.000,00

11- Ortak Gider Payları = 6.300,00

770- Genel Yön. Gid. Payı 1.800,00

780- Finansman Gid. Payı 4.500,00

171 Yıl. Yay. Köprü İnşaatı Maliyetleri HS. = 32.100,00 TL

01.2008 Yılı Maliyetleri

10- İnşaat Ür. Maliyetleri = 30.000,00

11- Ortak Gider Payları = 2.100,00

770- Genel Yön. Gid. Payı: 600,00

780- Finansman Gid. Payı: 1.500,00

350 Yıl. Yay. Yol İnşaatı Hakediş Bedelleri HS. = 240.000,00 TL

351 Yıl. Yay. Köprü İnşaatı Hakediş Bedelleri HS. = 60.000,00 TL

352 Yıl. Yay. Kanal İnşaatı Hakediş Bedelleri HS. = 70.000,00 TL

295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar HS. = 18.500,00 TL

01- Yol İnş.Hakediş Gv.Kes. : 12.000,00

02- Köprü İnş. Hakediş. Gv. Kes. : 3.000,00

03- Kanal İnş. Hakediş. Gv. Kes. : 3.500,00

Kayıtlarda sadece inşaat maliyetleri ve son yılın inşaat faaliyetinden elde edilen kar veya zararın belirlenmesine yönelik, dönem sonu kayıtları dikkate alınmıştır. Dönem sonu kayıtları ile ilgili diğer işlemler ihmal edilmiştir.

2007 Yılı Kayıtları

➤ 2007 Yılı Üretim ve Ortak Giderlerin İnşaat Maliyetine Yansıtılması;

31.12.2007

170 Yıl. Yay. Yol İnş. ve Onr. Mly. HS. 51.500,00

01 2007 Yılı Maliyetleri

10 İnş. Üret. Mly: 50.000,00

11 Ortak Gid. Payları: 1.500,00

770 Genel Yön. Gid. Payı

741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS. 50.000,00

10 Yol İnşaatı = 50.000,00

771 Genel Yönetim Gid. Yans. HS. 1.500,00

/

➤ **2007 Yılı Gider Hesaplarının Kapatılması;**

31.12.2007	
741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS.	50.000,00
10 Yol İnşaatı = 50.000,00	
771 Genel Yönetim Gid. Yans. HS.	1.500,00
740 Hizmet Ürt. Maliyetleri HS.	50.000,00
10 Yol İnşaatı = 50.000,00	
770 Genel Yönt. Giderleri HS.	1.500,00
/	

2008 Yılı Kayıtları

➤ **2008 Yılı Üretim ve Ortak Giderlerin İnşaat Maliyetine Yansıtılması;**

31.12.2008	
170 Yıl. Yay. Yol İnş. ve Onr. Mly. HS.	96.300,00
02 2008 Yılı Maliyetleri	
10 İnş. Üret. Mly: 90.000,00	
11 Ortak Gid. Payları: 6.300,00	
770 Genel Yön. Gid. Payı: 1.800,00	
780 Finansman Gid. Payı : 4.500,00	
171 Yıl. Yay. Köprü İnş. ve Onr. Mly. HS.	32.100,00
01 2008 Yılı Maliyetleri	
10 İnş. Üret. Mly: 30.000,00	
11 Ortak Gid. Payları: 2.100,00	
770 Genel Yön. Gid. Payı: 600,00	
780 Finansman Gid. Payı : 1.500,00	
741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS.	120.000,00
10 Yol İnşaatı = 90.000,00	
20 Köprü İnşaatı= 30.000,00	
771 Genel Yönetim Gid. Yans. HS.	2.400,00
781 Finansman Gid. Yans. HS	6.000,00
/	

➤ **2008 Yılı Gider Hesaplarının Kapatılması;**

31.12.2008

741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS.	120.000,00	
10 Yol İnşaatı = 90.000,00		
20 Köprü İnşaatı= 30.000,00		
771 Genel Yönetim Gid. Yans. HS.	2.400,00	
781 Finansman Gid.Yans.HS	6.000,00	
740 Hizmet Ürt. Maliyetleri HS.		120.000,00
10 Yol İnşaatı = 90.000,00		
20 Köprü İnşaatı= 30.000,00		
770 Genel Yönt. Giderleri HS.		2.400,00
780 Finansman Gid. HS.		6.000,00

/

2009 Yılı Kayıtları

➤ **2009 Yılı Üretim ve Ortak Giderlerin İnşaat Maliyetine Yansıtılması;**

31.12.2009

170 Yıl. Yay. Yol İnş. ve Onr. Mly. HS.	64.800,00	
03 2009 Yılı Maliyetleri		
10 İnş. Üret. Mly: 60.000,00		
11 Ortak Gid. Payları: 4.800,00		
770 Genel Yön. Gid. Payı: 3.000,00		
780 Finansman Gid. Payı : 1.800,00		
171 Yıl. Yay. Köprü İnş. ve Onr. Mly. HS.	21.600,00	
02 2009 Yılı Maliyetleri		
10 İnş. Üret. Mly: 20.000,00		
11 Ortak Gid. Payları: 1.600,00		
770 Genel Yön. Gid. Payı: 1000,00		
780 Finansman Gid. Payı: 600,00		
172 Yıl. Yay. Kanal İnş. ve Onr. Mly. HS.	54.000,00	
01 2009 Yılı Maliyetleri		
10 İnş. Üret. Mly: 50.000,00		
11 Ortak Gid. Payları: 4.000,00		
770 Genel Yön. Gid. Payı: 2.500,00		

780 Finansman Gid. Payı: 1500,00

741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS.	130.000,00
10 Yol İnşaatı = 60.000,00	
20 Köprü İnşaatı= 20.000,00	
30 Kanal İnşaatı= 50.000,00	
771 Genel Yönetim Gid. Yans. HS.	6.500,00
781 Finansman Gid. Yans. HS	3.900,00

➤ **2009 Yılı Gider Hesaplarının Kapatılması;**

31.12.2009

741 Hiz. Ürt. Mly. Yans. HS.	130.000,00
10 Yol İnşaatı = 90.000,00	
20 Köprü İnşaatı= 30.000,00	
30 Kanal İnşaatı= 50.000,00	
771 Genel Yönetim Gid. Yans. HS.	6.500,00
781 Finansman Gid. Yans. HS	3.900,00
740 Hizmet Ürt. Maliyetleri HS.	130.000,00
10 Yol İnşaatı = 90.000,00	
20 Köprü İnşaatı= 30.000,00	
30 Kanal İnşaatı= 50.000,00	
770 Genel Yönt. Giderleri HS.	6.500,00
780 Finansman Gid. HS.	3.900,00

➤ **Yol İnşaatının Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Peşin Verginin İlgili Hesaba Devri**

31.12.2009

193 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar HS.	12.000,00
01 Yol İnş. Hakediş GV. Kes.	
295 Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar HS.	12.000,00
01 Yol İnş. Hakediş GV. Kes.	

➤ **Tamamlanan Yol İnşaatının Biriktirilen İnşaat Maliyetlerinin Ve Ortak Giderlerinin Gelir Tablosu Hesaplarına Aktarılması;**

31.12.2009	
622 Satılan Hizmet Maliyeti HS.	200.000,00
01 Yol İnşaatı Maliyeti	
632 Genel Yönetim Giderleri HS.	6.300,00
01 Yol İnşaatı Gider Payı	
660 Kısa Vadeli Borçlanma GİD. HS.	6.300,00
01 Yol İnşaatı Gider Payı	
170 Yıl. Yay. Yol İnş. ve Onr. Mly. HS.	212.600,00
01 2007 Yılı Maliyetleri	
10 İnş. Üret. Mly: 50.000,00	
11 Ortak Gid. Payları: 1.500,00	
770 Genel Yön. Gid. Payı	
02 2008 Yılı Maliyetleri	
10 İnş. Üret. Mly: 90.000,00	
11 Ortak Gid. Payları: 6.300,00	
770 Genel Yön. Gid. Payı: 1.800,00	
780 Finansman Gid. Payı : 4.500,00	
03 2009 Yılı Maliyetleri	
10 İnş. Üret. Mly: 60.000,00	
11 Ortak Gid. Payları: 4.800,00	
770 Genel Yön. Gid. Payı: 3.000,00	
780 Finansman Gid. Payı: 1.800,00	

➤ **Yol İnşaatı İle İlgili Gider Ve Maliyetlerin Kar/Zarar Hesabına Devri;**

31.12.2009	
690 Dönem Karı veya Zararı HS.	212.600,00
622 Satılan Hizmet Maliyeti HS.	200.000,00
01 Yol İnşaatı Maliyeti	
632 Genel Yönetim Giderleri HS.	6.300,00
01 Yol İnşaatı Gider Payı	
660 Kısa Vadeli Borç. Gid. HS.	6.300,00

➤ **Yol İnşaatı Hasılatının Kar/Zarar Hesabına Devri;**

31.12.2009	
600 Yurt İçi Satışlar HS.	240.000,00
01 Yol İnşaatı Hakedişleri	
690 Dönem Karı veya Zararı HS.	240.000,00
/	

➤ **Kurumlar Vergisi Karşılığının Ayrılması;**

31.12.2009	
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ.Y.Y.Karş.HS	5.480,00
01 Kurumlar Vergisi	
370 Dön.Kar.Ver.ve Diğ.Y.Y.Karş.HS.	5.480,00
01 Kurumlar Vergisi	
(240.000,00 – 212.600,00 = 27.400,00 * 0,20 = 5.480,00)	
/	

➤ **Yol İnşaatı Tevkifat Tutarının Mahsup Edilecek Kısımının İlgili Hesaba Devri;**

31.12.2009	
371 Dön.Kar.Peş.Öd.Ver.Diğ.Y.HS.	5.480,00
01 Kurumlar Vergisi	
193 Peşin Ödenen Vergi ve F.HS.	5.480,00
01 Yol İnş.Hakediş GV.Kes.	
/	

➤ **Yol İnşaatı Dönem Net Karı;**

31.12.2009	
690 Dönem Karı veya Zararı HS.	27.400,00
691 Dön. Kar. Ver. ve Diğ.Y.Y.Karş.HS.	5.480,00
692 Dön.Net Karı veya Zararı HS.	21.920,00
/	

➤ **Yol İnşaatı Net Karının Bilanço Hesabına Devri;**

31.12.2009	
692 Dön.Net Karı veya Zararı HS.	21.920,00
590 Dönem Net Karı HS.	21.920,00
/	

X İnşaat AŞ. 31.12.2009 Tarihli Gelir Tablosu

Satışlar	240.000,00
Satılan Hizmet Maliyeti	(200.000,00)
BRÜT SATIŞ KARI	40.000,00
Faaliyet Giderleri	(6.300,00)
FAALİYET KARI	33.700,00
Finansman Giderleri	6.300,00
DÖNEM KARI	27.400,00
Dön.Kar.Vergi Ve Diğer Yas.Yük.Karş.	(5.480,00)
DÖNEM NET KARI	21.920,00

Kurumlar vergisi mükellefi olan X İnşaat AŞ., 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi uyarınca beyannamesini hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine verecek ve aynı ay sonuna kadar da ödeyecektir.

SONUÇ

İnşaat sektörü, ekonominin can damarı olan sektörlerin başında gelmektedir. Pek çok alanda istihdam yaratılmasına neden olması yönüyle reel ekonominin performansı üzerinde inşaat sektörünün büyük önemi vardır. İnşaat sektöründeki bir kriz veya yavaşlama tedrici olarak çimentodan boya sanayine, demir sektöründen kiremit üretimine kadar birçok sektöre yansımakta ve ekonomide yaratılan katma değer hızla küçülmesine neden olmaktadır. Bu nedenle inşaat sektörünün vergilendirilmesinde, sektörün olumsuz etkilenmesine yol açmayacak tedbirlerin alınması hayati önemdedir. Aksi durum, ya inşaat sektöründen başlamak üzere tüm ekonominin olumsuz etkilenmesi ya da vergiden kaçınma ya da vergi kaçırma vakalarına neden olmaktadır. Vergisel olumsuzlukların süreklilik kazanması, sektörün kendi içinde yasal olan ya da olmayan tedbirler üretmesine neden olmaktadır.

İnşaat ve onarım işleri; yapılan işin niteliği gereği, projenin büyüklüğüne, işin hassasiyet derecesine, işin yapımını üstlenen yüklenicinin işi yürütme imkân ve kabiliyeti ile yasal düzenleme değişiklikleri, iklim koşulları vb. dışsal faktörlere bağlı olarak uzun vadeye yayılabilen işlerdendir.

Türk vergi sisteminde gelirin beyanı ve vergilendirilmesi takvim yılı esasına bağlanmıştır. Mükellefler 1 Ocak–31 Aralık tarihleri arasındaki bir yıllık faaliyet sonuçlarını finansal tablolarına aktararak, takip eden yıl içerisinde bağlı oldukları vergi dairelerine bildirmekte ve hesaplanan kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen vergileri ödemektedirler. Asıl prensip bu olmakla birlikte; yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde yapılan özel düzenlemeler ile bu prensibin dışına çıkmış, gerek muhasebe ilkeleri gerekse vergi mevzuatı bakımından geçerli olan dönemsel ilkesinin bir istisnasını oluşturmuştur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, o yıl beyannamesinde beyan edileceği belirtilmiştir. Yıllara yaygın şekilde gerçekleştirilen inşaat onarım faaliyetlerinin özel vergilendirme rejimine tabi tutulmasındaki asıl amaç, faaliyetin uzun yıllar sürmesi ve bundan dolayı kar/zarar tespitinin işin devam ettiği sürece gerçek olarak ortaya konamamasıdır.

Bir ticari faaliyet, o faaliyetten elde edilen hâsılat ile faaliyet için yapılan gider ve katlanılan maliyet toplamı arasındaki farkın olumlu veya olumsuz oluşuna göre kar veya zararla sonuçlanabilir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için faaliyetin sonuçlanmış olması, gelir ve giderlerin tahakkuk etmiş ve hesaplamada kullanılacak gelir ve gider unsurlarına ait parametrelerin kesinlikle ve açıklıkla belli olmuş olması gerekir. Dolayısı ile henüz tamamlanmadığından dolayı maliyeti ortaya çıkmamış bir işin hâsılatı elde edilmiş olsa bile kazancının doğru olarak tespiti mümkün olamamaktadır.

Sözü edilen sıkıntılar, yıllara yaygın inşaat onarı işleri ile uğraşan mükelleflerin uğraşılan işin özellikleri göz önüne alınmak suretiyle vergileme sistemine adaptasyonunu gerektirmiş, GVK'nın 42-44'üncü maddelerinde, çalışmamızın ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere bu türden işler için genel sistemin dışında ayrı bir vergileme rejimi düzenlenmiş, KVK'da da aynı yönde düzenleme yapılarak, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yürüten Kurumlar Vergisi mükellefleri için GVK'nın konuyla ilgili düzenlemelerinin geçerli olacağı belirtilmiştir.

Bir inşaat ve onarım işinin özel vergilendirme rejimine tabi olabilmesi için, yapılmakta olan işin;

- İnşaat ve onarım işi olması,
- Yıllara yaygın olması,
- Taahhüde bağlı olarak yapılması

gerekmektedir. Aksi takdirde gerçekleştirilen faaliyet GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilemeyecek ve genel hükümler çerçevesinde vergilendirilecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerini özellikli hale getiren hususlar; yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyeti sayılmanın koşulları, YYİO faaliyetlerinde işe başlama, ortak giderlerin dağıtımı ve YYİO faaliyetlerinde işin bitimi başlıkları altında karşımıza çıkmaktadır. İnşaat ve onarım işlerinde vergileme sorumluluklarının başlaması açısından işin başlama tarihi önemlidir. Yıllara sirayet eden inşaat ve onarım faaliyetlerinde işin başlangıç tarihi, sözleşmede, yapılacak işin yer teslim tarihi belirtilmiş ise yerin teslim edildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise belirlenen işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri

belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihtir. YYİO faaliyetlerinde ortak giderlerin ve ortak amortismanların dağıtılmasının esasları Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesi ile belirlenmiştir. YYİO faaliyetlerinde ortak genel giderlerden bahsedebilmek için aynı veya farklı nevelerde birden fazla faaliyetin bir işletme bünyesinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Yani birden fazla inşaat ve onarma işi ya da inşaat ve onarma işi ile birlikte bu kapsama girmeyen bir faaliyet bir arada yapılmalıdır. YYİO faaliyetlerinde işin bitim tarihi, Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığı, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı yıl olarak kabul edilir.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi (tevkifatı) yapmakla yükümlüdürler. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri müşterinin isteğine göre ve istediği malzemeler kullanılarak yapılması nedeniyle bir hizmet işi olarak değerlendirilir. Bu işlerle ilgili maliyetler 7/A seçeneğinde üretim maliyeti olarak kullanılan 710 Direkt Hammaddeler ve Malzeme Maliyetleri, 720 Direkt İşçilik Maliyetleri, 730 Genel Üretim Giderleri hesaplarının yerine tüm üretimle ilgili maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında toplanmaktadır. Bu hesapta toplanan maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma Hesabı aracılığı ile dönem sonunda 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyeti Hesaplarına aktarılarak aktifleştirilir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işletmelerinde

ortaya çıkan ortak genel giderlerden o inşaata düşen paylar ise 751 Araştırma Geliştirme Gideri Yansıtma Hesabı, 761 Pazarlama Satış Dağıtım Gideri Yansıtma Hesabı, 771 Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hesabı, 781 Finansman Giderleri Yansıtma Hesabı aracılığı ile 170-178 nolu hesaplara aktarılır. Hizmetin tamamlandığı yılın sonunda 170-178 nolu hesapta biriken tutarlar 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına aktararak gidere dönüştürülür. Aynı dönemin sonunda 622 Satılan Hizmet Maliyetindeki tutarlar, 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktararak kapatılır. Böylece tüm giderler 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabının borç tarafında toplanır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmeler 7/B seçeneğini kullanırlarsa, dönem boyunca inşaat taahhütleri ile ilgili olan giderleri 790-797 Gider Çeşitleri Hesaplarında izleyeceklerdir. Dönem sonlarında 798 Gider Çeşitleri Yansıtma Hesapları aracılığı ile 799 Üretim Maliyet Hesabında toplanan Hizmet Üretim Maliyetlerinin tamamlanan taahhütlere ait giderler 622 Satılan Hizmet Maliyetine tamamlanmayanlar ise 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında toplanacaktır.

Ayrıca yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamında düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakedişler 350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri hesabında izlenmektedir. İşin tamamlandığı dönemin sonunda 600 –Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Daha sonra işten elde edilen net kar veya zarar hesap edilir.

Yıllara yaygın şekilde gerçekleştirilen inşaat onarım faaliyetlerinin özel vergilendirme rejimine tabi tutulmasındaki asıl amaç, faaliyetin uzun yıllar sürmesi ve bundan dolayı kar/zarar tespitinin işin devam ettiği sürece gerçek olarak ortaya konamamasıdır. Bu vergilendirme rejimi kendisinden beklenen amacı sağlamıştır. Ancak beraberinde daha farklı sorunları da yaratmıştır.

Çalışmamızda ayrıntılı olarak değinildiği üzere, bu sorunlardan en önemlisi, yıllara yaygın inşaat ve onarma işi ile uğraşan mükelleflerin bu işlerinin yanında, inşaat işi ile ilgili olarak almış olduğu istihkakları değerlendirmek suretiyle elde ettiği faiz ve kur farkı gibi gelirlerin inşaat ve onarma işi ile ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceğidir. Bu konunun önemi söz konusu gelirlerin elde edildiği yılda mı, yoksa inşaat ve onarma işinin bittiği yılda mı beyan edileceği hususudur. Konu

ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun da herhangi bir düzenleme yoktur. Bu durum ise Gelir İdaresi ile yargı mercileri arasında görüş farklılığı neden olmaktadır. Gelir idaresi bu konudaki görüşünü ilgili tebliğlerde açıklamıştır. Ancak kanun maddesi olarak herhangi bir hükmün olmaması, bu konudaki tartışmaları doğurmaktadır. Kanımızca, bu konuda İdare'nin bir an önce gerekli kanuni değişiklikleri yaparak, bu konuya bir açıklık getirmelidir.

Bunun dışında tartışmalı konulardan biri de, inşaat ve onarma işlerinde geçerli olan müşterek genel gider dağıtımı ile ilgilidir. Kanun koyucu yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak müşterek genel gider dağıtımını işten elde edilen hasılatla veya istihkak bedeline bağlamıştır. Ancak istihkak alınmayan veya hasılat elde edilmeyen ve devam eden inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak müşterek genel gider dağıtımı konusunda, kanunda herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Oysa istihkak alınmayan veya hasılat elde edilmeyen ve devam eden inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak yıl içinde gider yapıldığı muhakkaktır. Ancak buna rağmen kanunda müşterek gider dağıtımı, inşaat ve onarma işi ile ilgili olarak alınan istihkaklara ve elde edilen hasılatlara bağlandığından, uygulamada mükellefler tarafından müşterek genel gider dağıtımı istihkak alınmayan veya hasılat elde edilmeyen işer göz ardı edilerek yapılmaktadır. Bu durum ise, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde maliyet tespitinin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğurmaktadır. Ayrıca istihkak alınmayan veya hasılat elde edilmeyen işlere müşterek genel giderlerden pay verilmemesi nedeniyle, diğer işlere gereğinden daha fazla gider yansıtılmak suretiyle, biten işlerin maliyetleri fiktif olarak yüksek çıkmakta, bu da Hazinenin vergi kaybına neden olmaktadır.

Kanımızca, burada yapılması gereken işlem, her ne kadar kanunda müşterek genel giderlerin dağıtımı, inşaat ve onarma işi ile ilgili olarak elde edilen istihkak ve hasılatla bağlanmış olsa bile, istihkak alınmayan veya hasılat elde edilmeyen işlere de müşterek genel giderlerden pay verilmesidir. Ancak buradaki sorun söz konusu işle ilgili elde edilmiş herhangi bir istihkak veya hasılatın bulunmaması nedeniyle oranlamanın nasıl yapılacağıdır. Buna göre, öncelikle tespit edilen ve inşaatların maliyetine doğrudan yüklenen, toplam genel yönetim giderlerinin çeşitleri bazında bir ayırma tabi tutulmadan, yapılan doğrudan giderlerin birbirine oranı dahilinde dağıtıma konu edilerek, istihkak alınamayan işe düşen payın ayrılması ve kalan

tutarların ise diğer işlerden alınan istihkaklara göre dağıtılması bahse konu kanun hükmüne ve özellikle Gelir Vergisi Kanunu olmak üzere vergi mevzuatına aykırı olmayacaktır. Buna göre vergi mevzuatında bu konu ile ilgili boşluğun doldurulması, vergi kaybının önlenmesi bakımından önem arz etmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen aynı işe ait ancak farklı vergileme dönemlerinde doğan gelir, maliyet ve gider unsurlarının ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilemenin ne zaman yapılacağı hususlarında evrensel boyutta başlıca iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan biri tamamlanmış sözleşme yöntemi, diğeri ise tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Türkiye’de hâlihazırda uygulanmakta olan yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olup, vergisel açıdan yukarıda sözü edildiği üzere birçok sorunu beraberinde getirmiştir.

11 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardı inşaat sözleşmelerinde “tamamlanma yüzdesi” yöntemini kabul etmektedir. Yöntemin ana fikri; yıllara yayılan bir inşaat işinin her yılsonundaki kazancının belli esaslar dâhilinde tespit edilerek ilgili dönem sonuç hesaplarına ve finansal tablolarına yansıtılmasıdır. Yöntemin uygulanmasında önemli sorun, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebilir olmasıdır. Güvenilir öngörü yapılamaması durumundaki muhasebe uygulamalarının ise mevcut haliyle, gelir ve giderlerin kaydedilmesi ile vergilendirmede dönemsellik ilkesinden taviz vermeyen ve uygulamalarını buna göre şekillendiren Maliye Bakanlığı tarafından kabul göreceği şüphelidir. Çünkü sözü geçen uygulamalar, güvenilir öngörü yapamama durumunda kar yazmama ve iş bitiminde zarar beklentisi oluşursa beklenen zararı doğrudan içinde bulunan döneme gider yazma gibi vergi matrahını aşındırıcı etkiler barındırmaktadır.

Ancak, standardın uygulanması YYİÖ işlerinde geçici vergi uygulamasının ve vergi kesintisinin yol açtığı sakıncaları ortadan kaldıracaktır. Çünkü vergi kesintisi sona erecek, dolayısı ile geçici vergi kapsamına girmeme dayanağı ortadan kalkacak ve bağlantılı sorunlar kendiliğinden çözülecektir. Ancak başka sorunlar yaratabilecektir. Standardın uygulanması oldukça teknik ve titiz bir takip gerektirmektedir ve mevcut koşullarda ülkemizde faaliyet gösteren birçok işletme (özellikle taşeron firmalar) bu takibi yapabilecek teknik ve idari altyapıya sahip değildir. Malzeme stokunu bile bilmeyen bir firmanın geleceğe yönelik güvenilir

tahminlerde bulunabileceği varsayımı gerçekçi bir yaklaşım olamaz. Bunun dışında pek çok işletme “geleceği göremediğini” ileri sürerek içinde bulunulan dönemde kar beyan etmeme yoluna başvuracaktır ve Maliye Bakanlığı önemli bir denetim yüküyle karşı karşıya kalacaktır. Ya da vergi kesintisi kurumunu değişik esaslarla da olsa yeniden gündeme getirebilecek ve sistem eski ile yeninin harmanlandığı garip ve uygulanması zor bir şekil alacaktır.

Sonuç olarak: konu ile ilgili olarak mevzuat hükümlerinin fazla olması, vergilendirmede karşılaşılan sorunlar ve güçlükler olayın anlaşılabilirliğinin zorlaşmasına ve vergi kayıp ve kaçığının artmasına sebebiyet vermektedir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak yargıya intikal eden olayların ve Maliye Bakanlığı’ndan istenilen görüşlerin çokluğu, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak karşılaşılan sorunların ne boyutta olduğunu göstermektedir. Uygulamada karşılaşılan sorunların çözümü yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak yeni düzenlemelerin yapılması ile mümkündür.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

Akyol, M. Emin ve Muzaffer Küçük. Tüm Yönleriyle Geçici Vergi, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

ATAMAN, Ümit ve Başak Akgün. Genel Muhasebe Uygulamaları, 2.Basım, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001.

ÇANKAYA, İslam. İnşaat Muhasebesi, 2. Baskı, Baran Ofset, Ankara, 2003,

DURNA, Ferhat. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2008.

DOĞAN Ali İhsan. İnşaat Muhasebesi, Doğruluk Matbaacılık, 1. Basım, İzmir, Ekim 1999.

ERDAMAR, Cengiz ve BASIK Feryal Orhon, Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Dönence Basım ve Yayın Hizmetleri, İstanbul, 2003.

ERDEN, Selman Aziz, İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi, 2. Basım, Isparta 1997.

Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları” 2. Cilt, 3.Basım, Yıldız Ofset İstanbul, Temmuz 2004,

KAVACIK, Mustafa. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Ve Muhasebe İşlemleri, Yüksek Lisans Tezi, Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kıldış, Yusuf. Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler Ve İndirimler, Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2010.

Kırman, Ahmet. Damga Vergisi Kanunu Şerhi, Doğuş Matbaacılık, Ankara, 1997.

KIZILOT, Şükrü. “İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Basım, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2008.

ŞENLİK, Mehmet. İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ocak, 2010,

ŞİMŞEK, V.Arif. Adım Adım İhale. Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

TUNA, Özlem. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Faaliyetlerinin Vergisel Denetimi, yüksek lisans tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2009.

TOSUNER, Mehmet ve ARIKAN Zeynep, Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş Ve Yenilenmiş Bası, İzmir, Şubat, 2008.

TÜRÜNG, Hülya. Yapı Muhasebesinde Yıllara Yaygınlık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar Ve Çözüm Önerileri, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs, 2006.

UYANIK, Nedim, İnşaat İşlerinde Sözleşme Yönetimi (Teorik ve Pratik Bilgiler), Beta Yayım, İstanbul, Haziran 2004.

ÖZTÜRK, Bünyamin. Dönemsonu Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, Maliye ve Hukuk Yayınları, Aralık, 2007.

YALÇIN, Hüseyin ve GÜRBOGA, Erkan. Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj, 2. Baskı, Kılavuz Yayıncılık, İstanbul, 2000.

YILMAZ, Ayhan. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme, Vergi Denetmenleri Derneği Eğitim Yayınları Serisi:10, Şafak Matbaacılık, Ankara, 2003.

YILMAZ, Kazım. İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara, 2007.

MAKALELER

ARSLAN, Yavuz, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar, Vergi Dünyası, Sayı:233, Temmuz, 2008.

ASLAN, İsmail. Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu, Yaklaşım Dergisi, Sayı:119, Kasım, 2002.

AŞKER, Ali. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Vergi Raporu Dergisi, Sayı: 87, Aralık, 2006,

AKŞEHİR, M. İrfan. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İşin Başlama ve Bitiş Tarihleri, Vergi ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Yıl: 23, Sayı:245, Eylül, 2008.

ATILA, Özkan. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Yaklaşım Dergisi, Sayı:180, Aralık, 2007.

BAKMAZ, Zübeyir. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti ve Dönem Sonu İşlemleri, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:49, Ocak, 2008.

ÇAKMAK, Şefik. İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı:226, Haziran, 2000.

ÇERÇİ, Recep. İnşaat Taahhüt İşlerinde Tutanak Tarihi, İtibar Tarihi Ve Tasdik Tarihinden Hangisi İnşaatın Bitim Tarihi Olarak Esas Alınacaktır, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 133, Ocak, 2004.

ÇELİK, Abdullah, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:239, Temmuz 2001.

ÇELİK, Abdullah. Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:246, Şubat, 2002.

DEĞER, Nuri. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri İstihkaklarından Kesilen Gelir Vergisinin Nakden Ve Mahsuben İadesi Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 165, Eylül, 2006.

DEMİREL, Salim. Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Özellik Arzeden Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Sayı:186, Haziran, 2008.

DUMAN, Yüksel. Yıllara Yaygın İnşaat İşlerine Ait Hakediş Ödemelerinde KDV Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:225, Haziran, 2007.

DURAK, Adem. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönem Geçici Vergisinden Mahsup Edilemez, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:249, Mayıs, 2002.

DURLANIK, S.Sabit “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme” Yaklaşım Dergisi, Sayı:268, Aralık 2003.

ERDEM, Haluk. Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:52, Temmuz-Eylül, 2000.

GEZER, Asım. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Hakedişlerden Kesilen Gelir Vergisi Tevkifatı ile Fon Paylarının Mahsubu ve İadesi, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:179, Ağustos, 2003.

GÜMÜŞAY, Serdar. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı, Diyalog Dergisi, Sayı:214, Şubat, 2006.

GÜMÜŞAY, Serdar ve DOĞAN Uğur, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı, Diyalog, Yıl:21, Sayı:215, Mart, 2006.

GÜNEŞ, Şibli. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Hesapların İşleyişi ve Vergilendirme, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Sayı:51, Mart, 2008.

GÜNEŞ, Şibli. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Vergileme Süreci, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 201, Eylül, 2009.

GÜVECE, Şahin Giray. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri Vergileme Ve Muhasebe Kayıtları, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 200, Ağustos, 2009.

KARABACAK, Saygın. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri” Vergi Sorunları, sayı:207, Aralık, 2005.

KARABACAK, Songül. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde Müşterek Genel Giderler Ve Amortismanların Dağıtılması, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 183, Aralık, 2003.

KARYAĞDI, Müjgan. İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Mevzuatı ile İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Muhasebe Standardı TMS 11’in Analizi-I” Yaklaşım Dergisi, Yıl: 17, Sayı: 197, Mayıs, 2009.

KOÇAK, Aysun. Taahhüt İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak, 2008.

KÖSE, Ömer, İnşaat Taahhüt İşlerinde İşin Tamamlanması Ve Teslimi, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 187, Temmuz, 2008.

KÜÇÜK, Muzaffer. Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz, 2004.

KÜÇÜK, Muzaffer. Yıllara Yaygın Taahhüt İşleri Zararlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:231, Kasım, 2000.

TANDOĞAN, Necati. Yıllara Sari İnşaat ve Taahhüt İşlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:145, Eylül, 1993,

TUĞLU, Ali. Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri, Vergi Dünyası, Sayı 229, Eylül, 2000.

TUNÇ, Mehmet Akif. TMS-11 Çerçevesinde Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, E- Yaklaşım Dergisi, Sayı: 42, Ocak, 2007.

TOKAT, Yakup. Yıllara Yayılı İnşaat İşinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar, Yaklaşım Dergisi, Sayı:171, Mart, 2007.

ORUÇ, Ramazan. Hizmet Bedeli Döviz Cinsinden Belirlenen Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Avans Ve Hakediş Ödemelerinden Kaynaklanan Kur Farklarında Stopaj Uygulaması, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 203, Kasım, 2009.

OZANSOY, Ahmet. İnşaat Sektöründe KDV, Yaklaşım Dergisi, Sayı: 194, Şubat, 2009.

ÖRMECİ, Musa. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:75, Kasım, 1987.

ÖKMEN, Erhan ve ÇAKMAK Timur. Taraflar Arasında Yapılan Sözleşmelerin Süresinde Meydana Gelecek Değişikliklerin Damga Vergisine Etkileri, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:205, Eylül, 1998.

ÖZTEM, Fahri ve ŞENTÜRK Ali. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157, Ekim, 2001.

ÖZTÜRK, Osman. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 255, Aralık, 2009.

ÖZTÜRK, Bünyamin ve ÖZER Mustafa, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı İle İlgili Sorunlar, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 169, Ekim, 2002.

SÖNMEZ, Erdal. Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici Kabulün İdarece Onaylandığı Tarihten Sonra Alınan İstihkakların Gelir Vergisi Tevkifatı Ve Geçici Vergi Karşısındaki Durumu, Yaklaşım Dergisi, Sayı:160, Nisan, 2006.

ŞEKER, Sakıp. İnşaat ve Onarma İşlerinde Özellik Arzeden Geçici Vergi Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs, 1999.

MEVZUAT

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

Borçlar Kanunu

Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliği
11 Nolu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı

YARARLANILAN İNTERNET SİTELERİ

www.gib.gov.tr

www.vergisorunlari.com.tr

www.ihale.gov.tr

www.danistay.gov.tr

www.yaklasim.com.tr

www.muhasibat.gov.tr

www.tdk.gov.tr

www.basbakanlik.gov.tr