

173321

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM
İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Mehmet ŞAH

Eskişehir 2003

vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek bir yandan da mükellefin ödemedeki mali yükünü hafifletmek amacıyla yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi tevkifatı (stopajı) uygulama alanına konulmuştur.

Bu vergileme sistemi, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde yapılacak tevkifat konusunda uygulamada tartışmalı hususlar mevcuttur. Konunun Gelir Vergisinin genel yapısına bir istisna teşkil etmesi ve bu konuda tartışmalı hususların çok olması çalışmanın önemini daha da artırmıştır.

ABSTRACT

Construction and repair business that are typically completed in a multi-year time period and their taxation have their unique characteristics and important place in Income Tax Code. Since the main taxation principle in income tax applications is being a "Calendar year" whereas construction and repair business which take more than a year to complete can be thought to be an exception to the main principle.

In multi-year construction repairing business, earnings determined at the end of the work and taxation takes place afterward. In another words, a multi-year construction work is not completed in a year beginning and completing of the work falls in different calendar years and therefore a special taxation regime applicable to this sector becomes necessary. This is an exception to general rule.

As a result, while the work is in progress, no profit or loss calculation can be made, no certain revenue and cost figures become available. Thus, earning calculation and taxation postponed until the work is done. Given this, to compensate treasury's loss of late tax payment, tax withholding regime is applied each time a payment made in said business. This method can make the taxpayer to pay his tax owed easily, and also, compensates the treasury. There are however some controversies in applications and being an exception to Income Tax Code, this topic increase the importance of this study.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mehmet ŞAH'ın "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı" başlıklı tezi 24 Ekim 2003 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Doğan GÖKBEL
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Yrd.Doç.Dr.Ergün KAYA

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü



İÇİNDEKİLER

Sayfa No

ÖZ	ii
ABSTRACT.....	iv
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
KISALTMALAR.....	xii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE VERGİLENDİRME SÜRECİ

1.GELİRİN TANIMI VE YILLIK OLMA İLKESİ.....	3
1.1. Tanım	3
1.2. Gelirin Yıllık Olma İlkesi.....	4
1.3. Gelirin Yıllık Olma İlkesinden Sapma Olarak Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri	5
2.YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TANIMI, KAPSAMI VE ÇEŞİTLERİ	7
2.1. İnşaat ve Onarım İşinin Tanımı.....	7
2.2. İnşaat Çeşitleri.....	8

2.3. İmar Kanununda ve Medeni Kanunda Yer Alan İnşaat Tanımları.....	10
2.4. Uygulamada Kabul Edilen Tanım ve Tartışmalı Bazı Hususlar.....	11
3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN ÖZELLİKLERİ.....	16
3.1. Faaliyet Konusunun İnşaat ve Onarım İşİ Olması.....	16
3.2. İnşaat İşinin Bir Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması.....	17
3.3. İnşaat ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması.....	19
4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ.....	22
4.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşe Başlangıç Tarihi ve Önemi.....	23
4.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi	24
4.2.1. Genel Olarak İşin Bitim Tarihi.....	24
4.2.2. Geçici Kabulde İşin Bitim Tarihi	26
4.2.3. Geçici Kabulün Yapılmaması Halinde İşin Bitim Tarihi.....	30
4.2.4. İnşaat İşinin Dağınık Yerlerde Olması Halinde İşin Bitim Tarihi.....	31
4.2.5. İnşaat İşinin Yüklenicisinin Ölmesi Halinde İşin Bitimi.....	32
4.2.6. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi.....	34
4.3. Genel Olarak Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti.....	36

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI

1. VERGİ TEVKİFATININ YASAL DAYANAĞI.....	39
2. VERGİ TEVKİFATININ YARAR VE SAKINCALARI.....	41
2.1. Vergi Tevkifatının Yararları	41
2.2. Vergi Tevkifatının Sakıncaları.....	43
3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI	46
3.1. İstihkakların Ödenmesinde Vergi Tevkifatının Matrahı	47
3.1.1. Nakden veya Hesaben İstihkak Ödemesinde Vergi Tevkifatı.....	48
3.1.2. İstihkakların Ödenmemesi Halinde Tevkifat.....	50
3.1.3. İstihkak Bedellerinin Ödenmesindeki Kayıpların Önlenmesi.....	51
3.2. İstihkaklardan Elde Edilen Kur Farklarında Vergi Tevkifatı.....	52
3.2.1. Genel Uygulama.....	52
3.2.2. İstihkak Ödemelerinden Elde Edilen Kur Farklarının Beyan Dönemi ve Tevkifat Uygulaması.....	53
3.3. İstihkaklardan Kesilen Vergi ve Fonların Mahsup ve İadesi.....	56

3.3.1. İstihaklardan Kesilen Vergilerden Mahsup İşlemleri İçin Belge Aranılmaması.....	57
3.3.2. İstihaklardan Yapılan Vergi Tevkifatının İadesi.....	58
3.3.3. Devam Eden İnşaat İşlerinde Vergi Tevkifatının Biten İşlerin Vergisinden Mahsup ve İadesi.....	59
3.4. Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat İşlerinin Yıllara Yaygın Hale Gelmesi Durumunda Vergi Tevkifatı.....	60
3.4.1. İnşaat İşinin Aynı Takvim Yılı İçinde Bitirilmesi Halinde Tevkifat.....	61
3.4.2. İnşaat İşinin Yıllara Yayılması Halinde Vergi Tevkifatı...	61
3.5. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Tevkifatı.....	64
3.5.1. Taşeronun Tanımı ve Yıllara Yaygın İnşaat İşleri İle İlişkisi.....	64
3.5.2. Taşerona Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olmaması Halinde Vergi Tevkifatı.....	65
3.5.3. Taşerona Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olması Halinde Vergi Tevkifatı.....	66
3.6. Yurt Dışında Yapılan İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı.....	69
3.6.1. Yurt Dışı İstisna Kazancından Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı.....	70
3.6.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Zararla Sonuçlanması.....	70
3.7. İnşaat ve Onarım İşlerinin Zararla Sonuçlanması Durumunda Vergi Tevkifatı	71

3.8. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerine Geçici Vergi Uygulamasında Vergi Tevkifatı.....	73
3.8.1. İnşaat ve Onarım İşlerinin Zararla Sonuçlanması Halinde Geçici Vergi Açısından Vergi Tevkifatı Uygulaması.....	73
3.8.2. İstihaklardan Kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsup Edilip Edilemeyeceği.....	75
3.8.3. İnşaat İşlerinde Zararın Geçici Vergiden Mahsup Edilmesi.....	76
3.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançların 4325 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu.....	78
SONUÇ.....	80
KAYNAKÇA.....	90

KISALTMALAR

a.g.e.	:Adı geçen eser
a.g.m.	:Adı geçen makale
a.g.t.	:Adı geçen tez
B.İ.G.Ş.	:Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi
B.K.	:Borçlar Kanunu
D.	:Daire
DİK	:Devlet İhale Kanunu
Dn.	:Danıştay
E.	:Esas
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
İK.	:İmar Kanunu
K.	:Karar
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
MB.	:Maliye Bakanlığı
Md.	:Madde
MK.	:Medeni Kanun
s.	:Sayfa
VUK	:Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Gelir vergisi, beyana dayalı bir vergi olduğu için gelir vergisinde temel ilke, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların ertesi yıl içerisinde beyan edilmesi ve yıllık vergisinin taksitler halinde ödenmesidir. Bir başka ifade ile, gelir vergisinde vergilendirme tevkifat esasına göre değil, beyan esasına göre yapılmaktadır. Ancak bu genel kuralın istisnası niteliğinde olan ve gelir vergisi kapsamında değerlendirilmekle birlikte, tevkifata tabi tutulan birtakım kazanç ve irat unsurları da mevcuttur.

Gelir Vergisi Kanunumuzda tevkifat müessesesi önemli bir yere sahiptir. Gelirin kaynaktan vergilendirilmesi anlamında olan vergi tevkifatının uygulanma nedenlerinden birisi, vergi alacağının güvence altına alınmak istenmesidir. Gelir vergisinde tevkifat usulü, esas olarak peşin tahsilat niteliğinde olup, tevkifatın yapılması öngörülen hallerde, vergilemedeki gecikmeyi önlemek amacıyla uygulamaya konulmuştur. Bunun en açık örneklerinden birisi de, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleridir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti, işin bitim tarihi itibarıyla saptanmakta ve vergileme de, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin şartlarını taşıyan işlerde, işin bittiği tarihten itibaren başlamaktadır. Bunun nedeni, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi, farklı yıllara isabet etmekte ve bundan dolayı özel bir vergileme sistemine tabi tutulmasıdır. Daha açık bir ifade ile, genel kural çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazancın da yıllık olarak vergilendirilmesi gerekirken, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla yayılması halinde, bu işler özel vergileme sistemine tabi tutulmakta ve bu geneldan bir sapma göstermektedir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde özel vergileme sistemin amacı, uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmamasının, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmaması ve işin bitiminde yapılacak toplu ödemelerin, mükellefi zor durumda bırakmasıdır. Bu görüşten hareketle, bir yandan vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek, bir yandan da mükellefin ödemedeki mali yükünü hafifletmek amacıyla yıllara yaygın inşaat işlerinde vergi tevkifatı (stopajı) uygulama alanına konulmuştur.

İnşaat ve onarım işlerinde yapılan vergi tevkifatı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin önemli bir özelliği olması ve özellikle istihkaklardan yapılan ödemelerde vergi tevkifatı uygulaması konusunda, birtakım sorunların ortaya çıkması, bu çalışmanın temelini teşkil etmektedir. Esasen, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, çok geniş kapsamlı bir konu olup, burada konunun bütünü genel çerçevede ele alınarak, özellikle vergi tevkifatı konusuna yer verilmekte, bu farklı özel vergileme sistemine tabi tutulan inşaat işleri, ayrıntılı olarak incelenecektir

Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde; temel kavramlarla birlikte, genel olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin genel özellikleri göz önünde bulundurularak, vergilendirme süreci incelenmekte ve uygulamada ortaya çıkan tartışmalı hususlara yargı kararları ışığında yer verilmektedir.

İkinci bölümünde ise, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde yapılan vergi tevkifatı uygulaması ele alınmaktadır. Vergi tevkifatının yasal dayanağı ve vergi tevkifatı ile ilgili özellik arz eden tartışmalı hususlar incelenerek, mevzuattan kaynaklanan ve uygulamadaki sorunlar analiz edilmiş ve çözüm önerileri sunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TANIMI, ÖZELLİKLERİ VE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi tevkifatını daha iyi anlayabilmek ve değerlendirebilmek için öncelikle konu ile ilgili kavramların açık bir şekilde ortaya konması gerekmektedir. Bu sebeple ilk olarak konu ile ilişkili olduğu düşünülen “gelir kavramı”, vergi hukukunda “gelirin özellikleri” ve bu özellikler içerisinde konumuz ile doğrudan ilişkisi olan gelirin “yıllık olma ilkesi” hakkında açıklamalar yapılacaktır.

1.GELİRİN TANIMI VE YILLIK OLMA İLKESİ

1.1. Tanım

Gelir, bir kimseye yada topluluğa belli zamanlarda belli yerlerden gelen para yada ekonomik birimin belli bir süre içinde kazandırdığı para veya ekonomik değerlerdir¹. Gelir bir kişi yada topluluk tarafından yatırılmış bir sermayenin verim yada etkinliğinin karşılığı, yada işin bedeli olarak aynen yada nakden alınan şey olarak tanımlanabilmektedir²

Genel bakış açısı içerisinde, belli bir zaman kesiti içinde, alım gücünde artış şeklinde ortaya çıkan bir akım olarak ifade etmek mümkündür. Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere “Gelir” denir. Gelirin geniş anlamıyla, bireylerin belli bir zaman içinde elde ettiği iktisadi kazançlar gelir

¹ **Türk Dil Kurumu Sözlüğü**, (Genişletilmiş Yedinci Baskı, Ankara: Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1983), s. 435

² **Büyük Larousse, Sözlük ve Ansiklopedisi**, (İstanbul:Gelişim Yayınları, Cilt:8, 1986), s.4474-4475.

olarak ifade edilebilir. Bu tanımlamaya göre bir kimsenin belli bir devrede yaptığı tüketim ve servetinde meydana gelen artışlardan oluşur³.

1.2. Gelirin Yıllık Olma İlkesi

Gelir, genellikle yıllık olarak değerlendirilmektedir. Maliye literatürü incelendiğinde gelirin yıllık olarak değerlendirilmesine teorik bir temel bulmakta güçlük çekildiği görülmektedir.

Gelir, bir gerçek veya tüzel kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı değildir. Gelir, devamlı bir akımdır. İlk gelirin elde edildiği andan başlayarak, ölüm, işten çekilme veya diğer sebeplerle gelir temin edilemez hale gelinceye kadar devam eden bir akımdır⁴.

Vergilendirme dönemine bu görüş esas alındığı takdirde, vergi bütün bir iş hayatının sonunda toplam gelir giderin bir ölçü alınması gerekirdi. Dolayısıyla gelirin vergilendirilmesinde, yıllık dönemin ölçü olarak kabul edilmesi her zaman doğru olarak kabul etmek mümkün değildir. Bu sebeple gelirin, özellik arz eden bazı durumlarda yıllık vergilendirilmesi zorunluluğu ortadan kalkmaktadır⁵.

Vergi Hukukumuzda gelir yıllık olarak vergilendirilmektedir. Elde edilen gelir ise, genel olarak takvim yılı esasına göre tespit edilip, vergilendirilmektedir. Bu düşünceden hareketle gelir, bir yılda elde edilen kazanç ve iratların toplamı olarak kabul edilmekte ve Gelir Vergisi Kanununun 108. maddesinde vergilendirme dönemi ile ilgili olarak, "gelir

³ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi** (İkinci Baskı, Bursa: Ezgi Yayınları, 1996), s.6

⁴ John F. Due, **Maliye**, (Üçüncü Baskı, İstanbul:Fakülteler Matbaası, 1963, Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Ya.No:1241), s.172

⁵ Suat Cumhuri Oktar, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde % 5 Tevkifat Olayı ve Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:67, Temmuz 1998)s.115-116

vergisinde vergilendirme dönemi, geçmiş takvim yılıdır.” şeklinde ifade edilmek suretiyle takvim yılı esasının kabul edildiği vurgulanmaktadır⁶.

Gelirin bir takvim yılı içerisinde vergilendirilmesi esas, gelir vergisi sistemimizde önemli bir yere sahip olmakla birlikte, Gelir Vergisi Kanunu'nun beyana dayalı bir sistem üzerine kurulduğu göze çarpmaktadır.

Gelir vergisi, mükelleflerin beyanına dayanan bir vergi olması nedeniyle vergilendirmede, bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazanç ve iratların ertesi yıl beyan edilerek, taksitler halinde ödenmesi esası benimsenmektedir. Bir başka ifade ile, gelir vergisinde vergilendirme, tevkiyat esasına göre değil, beyan esasına göre yapılmaktadır⁷.

Ancak, takvim yılı esasına dayanan genel kuralın istisnası niteliğinde olan ve gelir vergisi kapsamında değerlendirilen, tevkiyata tabi tutulan birtakım kazanç ve iratlar da söz konusudur. İşte bu istisna niteliğinde olan kazançlardan birisi de, yıllara yaygın inşaat onarım işleridir.

1.3. Gelirin Yıllık Olma İkesinden Sapma Olarak Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

GVK'nun ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilen, ancak bu hükümlerin dışında özel bir vergileme sistemine tabi tutulan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, taşıdığı özellikler nedeniyle genel hükümler dışında tutularak vergilendirilmektedir.

İnşaat onarım işlerinden elde edilen kazançlar GVK nun “Ticari Kazanç” hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin yıllara yaygın olması halinde, taşıdığı özellikler nedeniyle genel hükümler dışında özel bir

⁶ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, (Ankara:Dördüncü Baskı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları,1997), s.248

⁷ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 211

vergileme sistemi kabul edilmiştir. GVK nun 42-44. maddeleri yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan ticari kazancın vergilendirilmesi, ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı ile ilgili olarak özel hükümler getirmiştir.

GVK nun 42. maddesinde birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kesin olarak saptanıp tamamının o yılın gelir sayılarak beyan edileceği hükme bağlanmıştır. Yapılan bu düzenlemeyle; yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin özelliği dikkate alınarak, GVK nun 1. maddesinde bir takvim yılı olarak belirlenen vergilendirme döneminden sapma yapılmış, anılan işler için vergilendirme dönemi bir takvim yılını aşan şekilde genişletilmiştir⁸.

GVK'nun 42-44.maddeleri birlikte dikkate alındığında yapılan inşaat onarma işlerinin özel vergileme sistemine tabi olması için; faaliyet konusu inşaat onarma işi olması, inşaat onarım işlerinin taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işi yıllara yaygın olması koşulları birlikte aranmaktadır⁹.

Gelir Vergisi Kanunu'nunda; yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan ticari kazancın vergilendirilmesi, ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı ile ilgili özel hükümler getirmektedir. Aynı zamanda kanun maddeleri birlikte dikkate alındığında, yapılan inşaat onarma işlerinin özel vergileme sistemine tabi olması için; faaliyet konusu inşaat onarma işi olması, inşaat onarım işlerinin taahhüde bağlı olarak yapılması ve inşaat onarım işinin yıllara yaygın olma koşullarının birlikte olması şartları aranmaktadır (GVK. m. 42,43,44.) .

⁸ A.Şahin Savcı, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı.108,Ağustos 1990, s.47-48.

⁹ Ahmet Ulu,"Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergileme Muhasebe Kayıt Düzeni", **Vergi Sorunlar Dergisi**, (Sayı:1 , Yıl:1989), s.66

Aşağıda öncelikle bu özel hükümlere değinilecek, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin konusunu teşkil eden inşaat ve onarım işlerinin kapsamı ve özelliklerinden bahsedilecek ve çok genel olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilendirme süreci izah edilmeye çalışılacaktır.

2. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN TANIMI KAPSAMI VE ÇEŞİTLERİ

2.1. İnşaat ve Onarım İşinin Tanımı

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, karada ve suda, devamlı veya geçici, resmi veya özel olarak konut, bina ve duvarlar, işyeri, fabrika, baraj, tünel, kanal, bent, yol, köprü, demiryolu traversleri, raylar, çeşme, liman, maden galerisi, mahzen, kanalizasyon, telefon ve elektrik direkleri, havagazı ve tabii gaz boruları, meydanlar, abide, sanat yapıları gibi yapıların ve bunların eklentilerinin yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsayan işler olarak tanımlanmaktadır¹⁰.

Ayrıca Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından yayınlanan İşkolları Tüzüğünde¹¹ ise inşaat kavramı; bina, köprü, yol, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekoil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmaktadır.

¹⁰ Mustafa Reşit Karahasan, **İnşaat İmar İhale Hukuku**, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1979), s. 811, ; Necip Bilge, **Borçlar Hukuku Özel Borç Münasebetleri**, (Ankara: 1971), s.246, ; Sadık Artumaç, **İnşaat Hukuku**, (Ankara: 1975), s. 9

¹¹ İşkolları Tüzüğü, 15.06.1983 tarih ve 83/6686 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 16.06.1983 tarih ve 18079 mükerrer sayılı **Resmî Gazete**'de yayınlanmıştır.

Onarım ise; bir gayrimenkulun (taşınmazın), iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik, büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetlerini ifade eder¹².

2.2. İnşaat Çeşitleri

Genel olarak inşaatlar ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan birincisi, menkul inşaatlardır ki; temelli kalmak maksadı olmaksızın, başkasının arsası üzerine yapılan kulübe, baraka gibi hafif binalar inşa edenin mülkü olur. İkinci guruba giren inşaatlar ise; menkul olmayan (taşınmaz) inşaatlardır ki, toprağa bağlı olarak sürekli kalmak üzere meydana getirilen ekonomik değer taşıyan varlıklardır¹³.

Vergi hukuku açısından inşaatlar, özel inşaatlar ve taahhüde bağlı olarak yapılan inşaatlar şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Bu ayırımın yapılması vergileme açısından da özel bir önem taşımaktadır. Özel inşaatları da kendi içinde iki kategoriye ayırmak mümkündür.

Birinci kategoride yapılış biçimine göre; daire, kat, dükkan halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar yer almaktadır. Apartman inşa edip bu apartmanı daire, kat ve dükkan halinde satanlar, bu inşaatı kendi arsaları üzerinde yapabilecekleri gibi; arsa karşılığında belli bir sayıda daire kat ve dükkan vermek suretiyle de yapabilirler. İkinci kategoride yer alan özel inşaatlar ise; satmak amacı olmaksızın yapılan daire, kat ve dükkan halindeki kişilerin kendi ihtiyaçları için yaptıkları inşaatlardır¹⁴.

¹² Sadık Akturmacı, **İnşaat Hukuku**, (Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1975), s. 51

¹³ Menkul olmayan inşaatları, özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenler dolayısıyla 3 guruba toplamak mümkündür. Birinci grupta konutlar; ev apartman, vb. İkinci grupta; ticari, sınai, sosyal ve kültürel yapılar; işyeri, fabrika binası ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri vb. oluşturmaktadır. Üçüncü grupta, uzmanlık isteyen inşaatlar; yol, köprü, baraj, liman, havaalanı gibi inşaatlar yer almaktadır. Bkz. Ahmet Ulu, **İnşaat Muhasebesi, (Ders Notları)**, D.E.Ü. İzmir Meslek Yüksek Okulu İzmir, 1982, s. 1.

¹⁴ Şükrü Kızılot, "**İnşaat Muhasebesi, Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**", (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000), s.5

Özel inşaat, kendisine veya başkasına ait bir arsa üzerine, kendi gereksinimi için veya satmak amacıyla yapılan yapıları kapsamaktadır. Diğer bir anlatımla, özel inşaat; inşa edilen apartmanların daire, kat veya dükkan halinde satılma amacı güdülmeksizin, kendi ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla yapılmasını ifade etmektedir. Özel inşaat işlerini diğer inşaat işlerinden ayıran husus, yapılan inşaat faaliyetinin sürekli olmaması ve alım-satıma konu edilmemesidir.

Özel inşaat işinde apartman inşa edip, bunları kat veya dükkan halinde satanların elde ettikleri kazanç ticari kazanç sayılmakta ve vergilendirilmektedir. Ancak burada öne çıkan husus, ticari bir faaliyet çerçevesinde yapılmayan ve tamamen kişisel ihtiyaca cevap verecek nitelikteki inşaatlar, özel inşaat işleri kategorisinde değerlendirilmektedir¹⁵.

Bu noktada bir hususun hatırlatılmasında yarar vardır. Özel inşaatın sadece konutun anlaşılması gerekir. Esas olan inşaatın devamlılığı ve alınıp satılmaya yönelik bir amaç taşıyıp taşımadığıdır. Özel inşaat sahiplerinin bu işlerinden dolayı, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmamaları ve yanlarında çalıştırdıkları işçilere yaptıkları ödemelerinde vergi tevkifatına tabi tutulmaması, uygulamada bazı müteahhitleri bu yöne doğru yöneltmektedir¹⁶.

Vergi hukuku açısından ikinci kategoriye giren inşaatlar; bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaatlardır ki, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir inşaat işinin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek suretiyle yapılan inşaat işleri olarak tanımlanmak mümkündür.

¹⁵ Aynı, s.5

¹⁶ Kızılot, a.g.e. s.516.

Konumuz itibarı ile burada, bir taahhüde bağlı yapılan inşaatları inceleyeceğiz. Ancak dikkat edilmesi gereken bir husus, burada inceleyeceğimiz yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile özel inşaatların birbirleri ile karıştırılmaması gerektiğidir. Çünkü vergilendirme yöntemi bakımından, bu iki inşaat türü tamamen birbirinden farklı şekilde vergilendirilmektedir.

2.3. İmar Kanununda ve Medeni Kanunda Yer Alan İnşaat Tanımları

3194 sayılı İmar Kanunu'nda¹⁷ "Yapı, karada veya suda daimi ve muvakkat resmi ve hususi yer altı ve yerüstü inşaat ile bunların ilave değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir." şeklinde tanımlanmıştır. (İ.K. m.5)

Medeni Kanuna¹⁸ göre ise; yapı, malzeme ve emek sarfı ile, arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere imal, inşaa ve tanzim edilmiş şeylerdir. (M.K. m.726) Taşınır yapılar (menkul inşaatlar), Başkasının arazisi üzerinde kalıcı olması amaçlanmaksızın yapılan kulübe, büfe, çardak, baraka ve benzeri hafif yapılar, bunların malikine aittir (M.K. m. 728).

Görüldüğü gibi Medeni Kanun'da yapı ve inşaatın bahsedilmekte, bu tanım vergi uygulamalarında da kullanılmaktadır. Ancak, bu tanım yanlış anlaşılmalara sebep olabileceği göz önünde bulundurularak, vergi kanunlarında inşaatın tanımı yapılmalıdır¹⁹.

Gelir Vergisi Kanununda ve diğer vergi kanunlarında inşaatın tanımı açık bir şekilde yapılmamaktadır. Yapı ve inşaat kavramlarının tanımlarının İmar Kanununda ve Medeni Kanun'da yapılmış olduğu ve bu tanımların vergi

¹⁷ İmar Kanunu (3194 S.K.), Resmi Gazete. 18749; 9 Mayıs 1985

¹⁸ Medeni Kanun, (4721 S. K.), Resmi Gazete. 22 Kasım 2001

¹⁹ Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, (İstanbul: 1999), s.350

uygulamalarında da kullanıldığı gözlenmektedir. İnşaat kavramının son derece geniş yorumlanması uygulamada birtakım sorunların ortaya çıkmasına neden olduğundan vergi kanunlarımızda inşaatın tanımının yapılmasında yarar vardır.

2.4. Uygulamada Kabul Edilen Tanım ve Tartışmalı Bazı Hususlar

Gelir Vergisi Kanunu'nda yukarıda da değinildiği üzere, inşaat tanımı yapılmadığı gibi, inşaat işleri arasında da bir ayırım yapılmamış, bütün olarak inşaat işleri kapsama alınmıştır.

Bir faaliyetin GVK' nun 42. madde kapsamına girebilmesi için yapılan işin inşaat ve onarım işi olması gerekmektedir. Geniş anlamda anlamak gerekirse, 2886 Sayılı Devlet İhale Kanununda²⁰ yapım işleri; "Her türlü inşaat, ihrazat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, yenileştirme, ve montaj işleri" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanımdan anlaşılacağı gibi, inşaat ve onarım işleri dışındaki muhtelif işler de, yıllara yaygın ise, GVK.'nun 42. maddesi kapsamına girmektedir²¹.

Diğer taraftan Bayındırlık Bakanlığının uygulamada esas alınan görüşünde de, inşaat kavramı geniş açıdan yorumlanmış, makine, cihaz ve tesisatın müteahhitlere imal veya satın alınarak projesine göre montajlarının yapılması da, inşaat işi olarak kabul edilmektedir.

Ancak gelir vergisi kanununun inşaat kavramını açık bir şekilde tanımlamaması uygulamada tartışmalı birtakım hususları da beraberinde getirmektedir.

²⁰ Devlet İhale Kanunu (2886 S.K.), **Resmi Gazete**. 18161, 10 Eylül 1983

²¹ Fahri Öktem, "Senelere Sair İnşaat işlerinde Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:4, Yıl:1987), s. 12.

Öncelikle, bir inşaat işinde etüd aşamasının nasıl değerlendirilmesi gerektiği son derece karmaşık ve yoruma müsaittir. Şöyle ki, bir yatırım projesinin gerçekleştirilmesi etüd, inşaat, makine teçhizat temini, montaj, tamamlama aşamalarından oluşur. Bu bölümlerde etüd safhası, genellikle idare tarafından yapılmakta yada ayrı bir ihalenin konusunu teşkil etmektedir.

Buna karşılık, diğer safhalar, özellikle malzeme temini, montajı ile inşaat, ya ayrı ayrı ihale edilmekte yada tek fiyat üzerinden ve anahtar teslimi şartı ile aynı firma tarafından yüklenilmektedir. Bu son durumda malzeme temini, satın alma mühendislik ve montaj işlerini inşaat işinden ayırmak mümkün olamayacağı görüşü ile taahhüt edilen işin tamamının, yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilmesi kanun hükmüne daha uygun olacağı düşünülmektedir²².

İmar Kanununda, gemi inşaatının 6948 Sayılı Kanunda düzenlenmiş olması, bu işlerin inşaat onarım işi sayılıp sayılmayacağı konusunda tereddütler meydana getirmektedir. Gemi inşaatının bir imalat olduğu düşüncesinden hareketle inşaat işi gibi, gemi yapımı ve onarımı da vergi uygulamasında inşaat ve onarım işi sayılmaktadır.

Diğer yandan, Vergi Usul Kanununun 271. maddesinde "İnşa edilen bina ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri satın alma yerine geçer." hükmü ile gemi imali işinin inşaat işi olarak kabul edileceği açıkça belirtilmektedir²³.

Gemi inşaa ve onarım işinin, yıllara yaygın inşaat onarım işi sayılmaması gerektiği yönündeki eleştiriler ise yersizdir. Çünkü bütün inşaat işlerinde bir imalat olduğu da dikkatten kaçmamalıdır. İnşaat onarım işleri, özelliği nedeniyle ayrı bir vergileme sistemine tabi tutulmuştur. Bu özellik

²² Bünyamin Öztürk, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:282, (Haziran 1992), s.59

²³ Maliye Bakanlığı Özelgesi 1977 tarih ve 2126-52298 sayılı. Bkz. Kızılot, a.g.e.,s.39.

gemi yapım işlerinde de vardır. Kanunun amacı açısından da gemi yapım işinin, inşaat işi olduğunun kabul edilmesi gerekir. Teknolojik gelişmelerin gemi yapımında inşa süresini çok kısalttığı ve bu işlerin yıllara sari inşaat ve onarım işleri arasından çıkartılması gerektiği görüşünde doğruluk payı vardır.

Ancak teknolojik gelişmeler sadece gemi yapımında değil, bütün inşaat işlerinde de süreyi kısaltmıştır. Burada yapılması gereken, gemi inşasını inşaat ve onarma işinden çıkarmak değil, genel olarak yıllara yaygın işlerle ilgili düzenlemelerin gözden geçirilmesi gerekmektedir²⁴.

Bir diğer tartışmalı husus mimarlık mühendislik ve müşavirlik hizmetlerinin inşaat ve onarım işi olup olmadığıdır. Mimarlık mühendislik ve müşavirlik hizmetlerinin inşaat ve onarım işi değil, serbest meslek faaliyeti kabul edilmesi gerektiği açıktır. Bir inşaat işinin üstlenilmeyip, sadece bir proje kapsamındaki mimarlık, mühendislik, müşavirlik, altyapı ve peyzaj işlerinin yapılması inşaat onarım işi değildir.

Ancak bir inşaat onarım işinin; etüt, proje çizimi, mimarlık, mühendislik, makine ve teçhizat montajı faaliyetini de kapsamı halinde, bunlar bağımsız olarak serbest meslek faaliyeti olmasına rağmen, bütün iş inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmektedir²⁵.

Yalnız başına malzeme temini ve proje hizmetleri yıllara yaygın inşaat onarım işi kapsamında değildir. Nitekim, iş kapsamının sadece malzeme ve proje temini ile sınırlı olması halinde, bu işler ile ilgili ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı konusunda oluşan tereddütler üzerine Maliye Bakanlığında görüş istenmiş, Bakanlık; gönderdiği Özelge ile montaj taahhüdünde bulunmaksızın yapılacak malzeme ve proje temini işinin GVK'

²⁴ Recep Bıyık, "İnşaat ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:223, Mart 2000), s.37

²⁵ Dn. 4. D. 18.11.1999 Tarih ve E:1998/4779, K:1999/4165 Sayılı Kararı. Bkz. **Danıştay Dergisi**, Yıl:31, Sayı:103, 2001, s. 330-332 ; Maliye Bakanlığı Özelgesi, 02.07.1998, tarih B.07.0.GEL.0.50/5029-96/24593. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.53

nun 42. maddesinde yazılı işler niteliğinde olmadığı yönünde görüş bildirmiştir²⁶.

Burada dikkat çeken husus; yalnız başına inşaat malzemesi tesliminin inşaat işi olmadığı halde, teslimi yapılan bu malzemelerin montajının da üstlenilmesi halinde, işin inşaat işi olarak değerlendirilecek olmasıdır. Aynı şekilde yalnız başına proje hizmeti verilmesi, inşaat işi olmadığı halde; inşaatın projelendirme hizmetleri de dahil bir bütün halinde ihale edilmesi halinde, projelendirme hizmeti de yıllara yaygın inşaat onarım işinin bir parçası sayılacaktır²⁷.

Bir proje kapsamındaki kazan, depolama tankı ve benzerlerinin bir projeden bağımsız olarak imali ve montajı inşaat işi değildir. Bu işlerin bir inşaat işinin parçası olarak yapılması, işin bir taahhüde bağlı olarak bir işin gerektirdiği her türlü şantiye kurulması, yer teslimi, iş programı, geçici kesin kabul gibi işlemleri gerektirmesi halinde inşaat işinin varlığı kabul edilmektedir²⁸.

İmar planı uygulamaları, arazi toplulaştırma, tasfiye ve kazısı işleri inşaat ve onarma işi niteliğinde değildir. Bir proje kapsamında; arazi toplulaştırma projesinin hazırlanması ve uygulanması arazi tesviyesi, tarla içi yolların dolgusu ve stabilizesi, sulama tesisi, sanat yapılarının inşaatının yapılması, tesislerin inşası ve toprak ıslahının yapılmasına ait işler inşaat onarım işi sayılmaktadır²⁹.

²⁶ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 12.08.1992 tarih ve 2601017-1334 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s, 46

²⁷ Hüseyin Yalçın, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı:114, Haziran 2002) , s.52-53.

²⁸ Maliye Bakanlığı Özelgesi 22.07.1991 tarih ve 22112-545/58852 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s. 50.

²⁹ Maliye Bakanlığı Özelgesi 08.07.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.50. /5829/28306 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s. 52.

Binalara; yangın ihbar tesisatı, elektrik tesisatı , uydu dağıtım sistemi tesisatı yapım işleri inşaat işi niteliğinde değildir. Ancak bir proje çerçevesinde; TV abone hatlarının yapımı evlere kadar bağlanması, malzeme temini, kablo güzergahındaki teçhizatın montajı ve diğer inşaat işleri, inşaat onarma işi niteliğindedir³⁰.

Otoyol acil haberleşme sistemi, kapalı sistem elektronik ücret toplama tesisi ve kapalı devre ücret ödeme tesisi inşaatı inşaat onarım işi niteliğindedir. Otoyollar ve boğaz köprülerinde trafik işaretlenmesinin yapılması, trafik işaret levhaları ile cihaz ve sistemlerinin montajı, bakım ve onarımı işleri, inşaat onarım işi niteliğinde değildir. Bir binanın kapı ve pencere ve benzeri bölümlerinin taahhüde bağlı olarak yapılmasının inşaat ve onarım işi niteliğindedir³¹.

Çevre düzenlemesi faaliyetinin inşaatın diğer bölümlerinden bağımsız olarak taahhüt edilmesi halinde, bu faaliyet inşaat işi olarak kabul edilmeyecektir. Ağaç, çalı, fidan, çevre düzenlemesi bitkileri, çim ve bunlara ait malzemelemin temini, satış ve bakımı ile ekim ve dikiminin inşaat onarma işi kapsamında olup olmadığı yönündeki bir tereddüt üzerine Maliye Bakanlığı Özelgesi ile; ağaçlandırma, çimlendirme ve benzeri faaliyetlerin inşaat ve onarım işi niteliğinde olmadığı yönünde görüş bildirmiştir³².

Inşaat işinin çevre düzenlemesi de dahil olmak üzere bir bütün olarak ihale edilmesi halinde, çevre düzenlemesi işi de inşaat onarım işi olarak değerlendirilecektir.

Bütün bu örnek uyumsuzluklar şunu göstermektedir ki, hangi işlerin inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmesinin yasa hükmünden

³⁰ Mehmet Maç, Şenol Turut, 'GVK'nun 42'nci Maddesi Açısından "Inşaat" İbaresinin Kapsamı', **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:256, Haziran, 2000)s. 17-21

³¹ Bıyık, **a.g.m.** , s. 38.

³² Maliye Bakanlığı Özelgesi, 31.08.1993 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-3216 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s. 51.

anlaşılması son derece güçtür. Bu güçlükle vergilemeye de yansımaktadır. Bu itibarla inşaat ve onarım işlerinin kapsamının çok iyi belirlenmesinde ve bu hususta yasaya daha açıklayıcı hükümlerin konulmasında yarar bulunmaktadır.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİNİN ÖZELLİKLERİ

Gelir Vergisi Kanunu, taşıdığı özellikler nedeniyle, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan ticari kazancın vergilendirilmesi ile ilgili olarak özel hükümler getirilmiştir. Özel vergileme sistemi diye adlandırdığımız bu durum, sadece birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, genel hükümlere göre vergilendirilir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi kapsamına girmesi için; faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi ve inşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Aşağıda bu konular tek tek ele alınarak incelenecek ve bu itibarla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin kendine özgü özellikleri açıklanacaktır.

3.1. Faaliyet Konusunun İnşaat Onarım İşleri Olması

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesinde yer alan özel vergileme sistemi "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri" deyimini kullanılmak suretiyle belirlenmiş, ancak bu kavramının neyi ifade etmek istediği, ne Gelir Vergisi Kanununda, ne de diğer vergi kanunlarında açıklanmamıştır³³.

İnşaat kavramı yukarıda açıklandığı üzere yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde ilk önce bulunması gereken konusunu teşkil etmekte ve faaliyet

³³ Özbalcı, a.g.e., s.351

alanı inşaat ve onarım işi olmayan işlerin GVK'nun 42. maddesi kapsamına girmeyeceği açıkça beyan edilmektedir. Bu konuda herhangi bir tereddüt söz konusu değildir.

Ancak genellikle, uygulamada daha çok Bayındırlık Bakanlığının İmar Kanunundaki yer alan inşaat tanımı esas alınmakta ve bu kavram vergi kanunlarında kullanılmaktadır. Bir inşaat işinin etüd ve proje işleri ile birlikte yatırıma bağlı makine tesisatının montajı da yapan kişi tarafından anahtar teslimi üstlenildiği takdirde inşaat işi içinde değerlendirilmektedir.

Buna karşılık inşaat ve onarım işinin, etüd ve proje kısmı ile ilgili faaliyeti tek başına üstlenildiğinde serbest meslek faaliyetidir. Dolayısıyla makine ve teçhizatın montajı da, bağımsız bir iş olduğunda serbest meslek faaliyeti sayılmaktadır. Böylece bu işlerin yapımı, farklı kişiler tarafından yapıldığında inşaat işine dahil olmamaktadır³⁴.

Böyle durumlarda, işin birden fazla faaliyeti kapsamaması halinde, işin hakim unsuruna bakılması, hakim unsurun inşaat ve onarım işi olması halinde, kapsamdaki diğer işlerin de, kural olarak inşaat onarım işinin bir parçası olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Böyle olunca, bazı ticari veya serbest meslek faaliyetlerinin de inşaat ve onarım işi olarak vergilendirilmesi mümkündür³⁵.

3.2. İnşaat İşinin Bir Taahhüde Bağlı Olarak Yapılması

Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması tek başına yeterli değildir. Bu işin başkası hesabına bir taahhüde bağlı olarak yapılması da bir diğer özelliktir. Bununla beraber, bir işin yıllara yaygın inşaat onarım işleri olarak kabul edilebilmesi için faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, işin resmi veya

³⁴ Aynı, s.351

³⁵ Öktem Fahri, "Senelere Sair İnşaat İşlerinde Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1987/4, s.12.

özel taahhüde bağlı olarak yapılması ve yıllara yayılması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir³⁶.

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir. Vergi hukuku yönünden inşaat onarım işlerinin taahhüt edilmesi Borçlar Kanununun 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. İstisna akdi; müteahhide, karşı tarafın yani iş sahibine vermeyi taahhüt ettiği bedel karşılığında bir şeyin imalatını düzenleyen bir akittir. Zikredilen maddede yer alan bir şey imâlî, inşaat ve onarım işlerini de içeren bir deyimdir.

İstisna akdinde, tanımından fark edileceği gibi 4 husus öne çıkmaktadır. Birinci husus yapılacak iş ile bir şeyin imalinin yapılması gerektiği belirtmekte, ikinci husus bir semeni yani bedelini ortaya koymakta, üçüncü hususta müteahhidin bir işin bedel karşılığında yapımını üzerine alan kimseyi ifade etmekte ve son olarak dördüncü husus da, iş sahibinin bir bedel karşılığında müteahhide iş yaptıran kimse olarak nitelendirmektedir³⁷.

Taahhüt yazılı veya sözlü olabilir. Genellikle taahhüt sözleşmelerinin tamamı yazılı olarak yapılmaktadır. Taahhüdün kime karşı yapıldığının "Kamu Kuruluşu" yada "özel şirket" hesabına yapılıp yapılmadığının bir önemi yoktur. Aynı şekilde müteselsil taahhüt olup olmaması, özel vergileme sistemi uygulamasına bir engel teşkil etmez. Birden fazla firma aynı iş dolayısıyla yıllara yaygın inşaat onarım işi yapmakta olabilir³⁸.

Burada önemli olan husus, taahhüdün içeriğinden ziyade, başka kişi yada kuruma yapılıp yapılmamasıdır. Mükellefin; gerçek yada tüzel kişiliğe

³⁶ Dn. 4. D. 20.04.2000 Tarih ve Esas No:1999/4327, Karar No:2000/1675, Bkz. **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, Derleyen: Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, İstanbul: 5G Matbaacılık, 2001, s.110-111.

³⁷ Kızılot, **a.g.e.** s. 6.

³⁸ Ercan Alptekin, "İnşaat ve Onarma İşlerinde Özel Vergileme Rejimi", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı:520 , 1 Mayıs 2002), s. 54

sahip olması durumunda, kendi hesabına yaptıkları inşaat işleri yıllara yaygın bile olsa, özel vergileme sistemi kapsamına girmez. Kanun koyucunun burada yıllık ilkesinin gereği özel vergileme sistemine gitmesinin amacı, kazancın tespitinin güçlüğüdür. Fakat kişilerin kendi hesabına yaptıkları işlerde yılı aşsa bile, inşaat işlerinin bu sistemden yararlanması engellenmiştir³⁹.

Burada, kanun tarafından getirilen bir kolaylığın ve hakkın kötüye kullanımının engellenmesi amaçlanmaktadır. Başkasının arsası üzerine ona belli sayıda daire, kat ve dükkan verme karşılığında inşaat yapanlar, ile özel inşaat yapanlar, bu madde hükmünden yararlanamazlar⁴⁰.

Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaattan dolayı alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, ancak satış bedeli olarak isimlendirilir ve GVK'nun 42. maddesi kapsamında düşünülemez⁴¹.

Aynı şekilde bir kimsenin kendi nam ve hesabına ait inşaat yapıp satması halinde, GVK'nun 42. maddesinden hükmünden yararlanması mümkün değildir⁴².

3.3. İnşaat Ve Onarım İşinin Yıllara Yaygın Olması

Yapılan inşaat ve onarım işinde özel vergileme sisteminin uygulanması için aranan asıl koşul, yapılan işin her şeyden önce birden fazla takvim yılına yaygın olmasıdır. Bu son derece önemli bir özelliktir. Nitekim

³⁹ Aynı, s. 54

⁴⁰ Dn. 7. Daire 28.05.1990 tarih ve Esas No:1989/1359, Karar No:1990/1518 Bkz. Şükrü Kızılot, a.g.e., s.494.

⁴¹ Dn. 4. Daire 02.05.1998 tarih ve Esas No:1997/5970, Karar No:1998/3765 Bkz. Şükrü Kızılot, a.g.e., s.53

⁴² Dn. 4. D. 31.10.1990 tarih ve Esas No:1988/188, Karar No:1990/3000. Bkz. **Danıştay Dergisi**, Yıl : 22, Sayı:82-83, s.291-294.

uygulamada bu hususta idare ile mükellefler arasında zaman zaman uyumsuzluklar çıktığı da gözlenmektedir.

Burada anlaşılması gereken nokta, faaliyetin konusu inşaat ve onarım işi olsa ve bu iş bir taahhüt gereği yapılırsa dahi, başladığı takvim yılı içinde bitmekte, birden fazla takvim yılına yayılmamakta ise, özel vergileme sistemine tabi tutulamaz. Kazanç, genel hükümlere göre saptanır.

Süresi bir yıldan az olduğu halde, birden fazla takvim yılına taşan inşaat onarım işlerinin de, yıllara yaygın olduğu kabul edilir. Birden fazla yıl ifadesinden, 12 aylık süre değil; takvim yılı anlaşılmalıdır. Bu nedenle Aralık ayında başlayan ve izleyen yılın Mart ayında bitecek olan inşaat ve onarım işi yıllara yaygın olduğu halde, Ocak ayında başlayıp aynı yılın Aralık ayında bitecek olan inşaat ve onarım işi yıllara yaygın değildir⁴³.

Inşaat onarım işinin öngörülen süreden önce bitirilmesi halinde, yani sözleşmeye göre birden fazla yılda biteceği öngörülen işler başlanıldığı takvim yılında bitirilecek olursa, bu durumda yıllara yaygın inşaat onarım işinden söz edilmeyecektir. Ancak, başlangıçta işin yıllara yaygın olacağı öngörülen ve normal şartlar altında da takvim yılını aşan inşaat ve onarım işleri GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilecektir⁴⁴.

Inşaat onarım işlerinde, bir diğer sorun da, dekapaj işleridir. Dekapaj işi, en genel anlamıyla "Çevre Kesme" olarak tanımlamak mümkündür. Genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak şeklinde tanımlanabilir⁴⁵.

⁴³ Tezcan Atay, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Hukuku Boyutu ve Özellik Arzeden Hususlar-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:390, 15 Mayıs 2003), s.141

⁴⁴ Yalçın, **a.g.m.**, s.62.

⁴⁵ Kızılot, **a.g.e.**, s.34.

Dekapaj işlerinde vergileme konusunda ortaya çıkan sorun, bu işlerin yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığı konusunda düğümlenmektedir. Bu konuda Danıştay ile Vergi İdaresi birbirinden farklı görüşler beyan etmektedirler. Danıştay; dekapaj işinin yıllara yaygın inşaat onarım işi olmadığı yönünde karar alarak, görüşünü bildirmiştir⁴⁶. Vergi İdaresi ise; dekapaj işleri ile ilgili olarak; dekapaj işlerinin yıllara yaygın inşaat işi olarak nitelendirilmesi ve bu esasa göre vergilendirilmesi gerektiği yönünde görüş beyan etmek suretiyle Danıştay'ın görüşünden ayrılmıştır⁴⁷.

Bu konuda diğer bir görüşler ise şöyledir: Dekapaj faaliyetinin inşaat işleriyle bir bütün olarak değerlendirilmesi, bu işler için tek bir fiyat tespiti yoluna gidilmek suretiyle, inşaat işlerinin ayrılmaz bir parçası olarak nitelendirilmesi, dolayısıyla GVK'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir⁴⁸.

Dekapaj işleri, birden fazla yıla yayılıyorsa, bu işler GVK 42. madde kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. İşin bittiği yılda da, kar veya zarar tespit edilip, beyan edilmesi gerekmektedir. Birden fazla yıla yaygın inşaat işlerinde özel vergileme sistemi uygulanmasının temelinde, her yıl sonunda kesin kar ve zararın tespit edilememesi yatmaktadır.

Aynı sorun dekapaj işlerinde de mevcuttur ve geçerlidir. Birden fazla yıla yaygın inşaat işlerinde özel vergileme sistemi uygulanmasının mantığı, dekapaj işlerinde de aynı sistemin uygulanmasını gerektirmektedir. Dekapaj işlerinin, bu inşaat işleri dışında bırakılması, GVK'nun 42. maddesine uygun düşmemektedir⁴⁹.

⁴⁶ Dn. 4. D. 16.11.2000 Tarih ve Esas No:2000/108, Karar No:20004859, Bkz., Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **a.g.e.**, s.107-108

⁴⁷ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 09.11.1987 Tarih ve 22123 Sayılı; 02.04.1986 Tarih ve 2126-4565 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.37

⁴⁸ İlhan İl, "Dekapaj İşlerinde Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:74, Ekim 1987), s. 54

⁴⁹ Kızılot, **a.g.e.**, s. 37

Uygulamada ise vergi mükellefleri arasında, bir kısmı dekapaj işlerinden elde ettiği kar ve zararları her yıl tespit edip beyan ederken, diğer bazı mükellefler ise, bu işlerden elde ettikleri kar yada zararın tamamını özel bir vergileme sistemi olan GVK 42. madde çerçevesinde işin bittiği yıl beyan etmektedirler. Böylece yargı ile vergi idaresi arasındaki uyumsuzluk mükelleflere de yansımış olmaktadır. Konu ile ilgili yasal bir düzenleme yapılması gerekmekte ve tereddütlere yer kalmayacak şekilde, açık ve net olarak bu boşluğun doldurulması gerekmektedir⁵⁰.

4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun, ticari kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca temel kural; kazancın belirlenmesi işleminin her vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı yapılması ve izleyen yıl verilecek beyannamelerle beyan edilerek vergilendirilmesidir. Yani vergiye tabi bütün faaliyetlerde, kar zararın her yıl tespit edilerek beyan edilip, vergisinin ödenmesi esastır⁵¹.

Ancak yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde benimsenen özel vergileme sisteminin bir sonucu olarak işin devamı süresince kar veya zararın beyanı yapılmamakta, dönem sonları (takvim yılı /hesap dönemi) itibarıyla hasılatın ve maliyetin kesinleşmemesi, kazancın henüz oluşum aşamasında bulunması nedeniyle kazanç tespitinin işin bittiği yıl itibarıyla yapılması yoluna gidilmektedir. Bu itibarla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde genel hatlarıyla vergileme sürecinin de bilinmesi gerekmektedir.

⁵⁰ Aynı, s. 36

⁵¹ Kaynak Harun, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Hasılatın Gelir Getirici Alanlarda Kullanılması Durumunda Vergilendirme Dönemi Tartışmaları", **Vergici Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, (Sayı:163, Kasım 2001),s.68

4.1. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşe Başlangıç Tarihi ve Önemi

Gelir Vergisi Kanununun yıllara yaygın inşaat onarım işlerini düzenleyen 42-44. maddelerinde işin bitim tarihi düzenlenmiş ancak işe başlama tarihi ile ilgili herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Taahhüt şeklinde yapılan ihaleli inşaatlarda, müteahhit firma tarafından işe ne zaman başlanmış sayılacağı, uygulamada sık sık karşılaşılan sorunlardan biridir. Taahhüt şeklindeki bir inşaatın başlanması, belirli aşamalardan sonra gerçekleşebilmektedir. Örneğin önce ihale yapılmakta, daha sonra bu ihale Maliye Bakanlığı tarafından vize edilmekte, ardından sözleşme yapılmakta, Sayıştay tarafından da tescilinden sonra, müteahhit firmaya bizzat veya bildirmiş olduğu adresine tebligat yapılmakta ve bu tebligattan sonra da makul bir süre içinde yer teslimi yapılmaktadır⁵².

İşe başlama tarihinin belirlenmesi, bildirimler defter tasdiki yönünden büyük önem taşımaktadır. Bazı durumlarda da, işin yıllara yaygın olup olmaması bakımından da özellik taşıyan durumlara karşılaşılabilmektedir. Örneğin; ihalenin yapıldığı tarih, sözleşme tarihi ve Sayıştay Tescilinin yapıldığı tarihin, aynı yılın tarihlerine isabet ettiğini varsayalım. Fakat, işyeri teslim tarihinin ise, bir sonraki yıla isabet etmesi durumunda, bahsedilen bu tarihlerden hangisinin işe başlama tarihi olarak kabul edilmesi halinde, tereddütler ortaya çıkabilmektedir.

Bu durumda farklı yıla isabet eden, işyeri teslim tarihine göre hareket edilirse, inşaat işi yıllara yaygın olmayacaktır ve ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı da yapılmayacaktır. Aynı şekilde ihalenin yapıldığı tarih, sözleşme tarihi ve Sayıştay Tescilinin yapıldığı tarih olan önceki yıl tarihlerinden birisi kabul edilirse, inşaat işi yıllara yaygın inşaat onarım işleri olarak kabul

⁵²

Kızılot, a.g.e. , s. 93-94

edilecektir. Mevzuat ve uygulamaya göre, taahhüt şeklindeki inşaatlarda, işyeri teslim tutanağının imzalandığı tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir⁵³.

Bir sözleşmeye bağlı olarak yapılan işlerde, işe başlama tarihi olarak, varsa mukavelede belirlenen tarihin, mukavelede işe başlama tarihi belirlenmemişse, işin yapılacağı yerin teslimi için öngörülen tarihin, sözleşmede bunların hiçbiri belirlenmemişse, mukavelenin düzenlendiği tarihinin, işe başlama tarihi olarak kabul edilmesi gerekir. Belirlenen tarihlerden önce herhangi bir şekilde fiilen işe başlanması halinde, işe başlandığının kabul edilmesi gerekir. Yapılan işin mukaveleye bağlı olarak yapılmaması halinde ise, işe başlama tarihi, işe fiilen başlandığı tarihtir⁵⁴.

4.2. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

4.2.1. Genel Olarak İşin Bitim Tarihi

Gelir Vergisi açısından yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin bitimi, kar ve zararın tespiti açısından önem arz etmektedir. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan inşaat ve onarma işlerinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih işin bitim tarihidir.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan inşaat onarma işlerinde işin ise, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. (GVK m. 44) Ancak, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan inşaat ve onarım işlerinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih ile onay makamı tarafından onaylanması zaman zaman farklı olabilmektedir. Maliye

⁵³ Yargıtay Hukuk Genel Kurulu, 25.12.1981 Tarih ve 81/856 Sayılı kararı ile "işe başlama tarihinin yer tesliminin yapıldığı tarihtir." şeklinde karar almıştır. Ayrıca Maliye Bakanlığı, 11.07.1996 Tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-65/31958 Sayılı Özelgesi ile işe başlama tarihinin, yer tesliminin yapıldığı tarih olduğu yönünde görüş bildirmiştir. Bkz. Kızılot, **a.g.e.** s. 93.

⁵⁴ Bıyık, **a.g.m.** , s. 39

Bakanlığı, geçici kabul tutanağının onaylandığı, yani tutanağın hukuken tamamlandığı ve onaylandığı tarih işin bitimi olarak kabul etmektedir⁵⁵.

Aynı husus, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde de işin bitim tarihi olarak geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih olarak kabul edilmektedir. Vergiyi doğuran olay da bu tarihe göre belirlenecektir⁵⁶.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin bitim tarihi çok önemlidir. Çünkü bu işlerin kesin kar veya zararı işin bitim yılında saptanacak ve bitim yılının kazancı olarak vergilendirilecektir. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde asıl sorun işin ne zaman bitmiş sayılacağı yada bitmiş kabul edilecek işin ölçüsü ne olacağı konusudur. İşin bitim tarihi itibarıyla vergilendirme yöntemi de değişecek, GVK'nun 42. maddesine girip girmemesi de buna göre tespit edilecektir⁵⁷.

Bu konuda GVK'nun 44. maddesinde "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir." denilmektedir. Dikkat edileceği üzere; inşaat işlerinin bitim tarihi farklı tanımlanmıştır. Şöyle ki:

-Söz konusu yıllara yaygın inşaat onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise; "geçici kabulün yapıldığı tutanağın imzalandığı gün" işin

⁵⁵ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 01.11.1996 Tarih ve B.07.0.GEL.050/5026-3/51475 Sayılı. Bkz. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, Cilt:4, 1998, s. 133.

⁵⁶ Dn 4. D. , 08.03.2000 Tarih ve E: 1999/4413, K: 2000/921 Sayılı Kararı, Bkz. Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **a.g.e.**, s.115

⁵⁷ Mahmut Polat, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti ve Muhasebe Kayıtları", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:365, 1 Nisan 2002), s. 129.

bitim tarihi sayılacaktır. Geçici kabulün yapılmasına rağmen iş tamamen bitmemiş olsa da, iş vergilendirme açısından bitmiş kabul edilecektir⁵⁸.

-Söz konusu yıllara yaygın inşaat ve onarma işi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi değil ise; "işin fiilen tamamlandığı tarih" bitim tarihi olarak kabul edilecektir⁵⁹.

-Yıllara yaygın inşaat onarım işinin, çeşitli nedenlerle yüklenicinin yani müteahhit tarafından bırakıldığı durumlarda "fiilen bırakma tarihi" işin bitim tarihi olarak işlem görecektir⁶⁰.

4.2.2. Geçici Kabulde İşin Bitim Tarihi

Gelir vergisi uygulamasında özellikle geçici kabul halinde ve geçici kabul uygulanmaması halinde işin bitimi önemlidir. Gelir Vergisi Kanunu uygulamaları açısından geçici kabul tarihi, özellikli bir durum ortaya çıkarmaktadır. Devlet İhale Kanunu'nunda geçici kabul düzenlenmiştir⁶¹.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi⁶² 41. maddeye göre sözleşme konusu iş tamamlandığında, müteahhit idareye vereceği dilekçe ile geçici kabul isteğinde bulunmakta, yapılan işler kontrol teşkilatınca yapılacak ön

⁵⁸ Dn.4. D., 12.04.1977 Tarih ve E: 1976/67, K: 1977/1003 Sayılı Kararı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.228

⁵⁹ Dn.4. D. , 08.02.2000 Tarih ve E: 1999/2495, K: 2000/369 Sayılı Kararı. Bkz., Birol Terlemez, Mustafa Bahtiyar, **a.g.e.**, s.114

⁶⁰ Dn.3.D., 05.06.1991 Tarih ve E: 1989/2014, K: 1991/2010, Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.239; 'Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Özel Sayısı", **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:262, Aralık 1997), s. 13

⁶¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. Geçici ve kesin kabule ilişkin esaslar: Devlet İhale Kanununun 1. maddesinde genel bütçeye dahil dairelerle, katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin alım, satım, hizmet, yapım, kira, trampa, mülkiyetin gayri ayni hak tesisi taşıma işlerinin bu kanun hükümlerine göre yürütüleceği, kanunun 4. maddesinde de, kanunda geçen yapım kavramının her türlü inşaat, ihrazat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme, yenileştirme ve sondaj işlerini içerdiği belirtilmiştir. Devlet İhale Kanununun 8. maddesine dayanarak hazırlanan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi ile de her türlü yapım ve hizmet işlerinin, yürütülmesinde uygulanacak genel esaslar açıklanmıştır. Söz konusu Şartname ile genel bütçeye dahil dairelerle özel idare ve belediyelerin 2886 sayılı Kanun uyarınca taahhüde bağlandıkları yapım ve hizmet işleri için geçici ve kesin kabule ilişkin esaslar belirtilmiştir.

⁶² Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi, 9 Ekim 1984 tarih ve 18540 sayılı **Resmî Gazete**'de (84/8520 sayılı B.K.K.) yayımlanmıştır.

incelemeden sonra; idarece oluşturulacak kabul heyetince gerekli incelemeler yapılarak, işin durumu uygun görüldüğü takdirde geçici kabul tutanağı düzenlenmektedir.

Geçici kabul tarihi olarak ele alınan tarih, işin geçici kabule elverişli olarak tamamlandığının kontrol heyetince saptanıp tutanağa geçirildiği tarihtir. Ancak geçici kabul tutanağı, muayene ve geçici kabul işlemlerine ilişkin yönetmelik gereği idarece onaylandıktan sonra geçerli olmaktadır⁶³.

Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih ile idarece onaylandığı tarihin farklı yıllara isabet etmesi, geçici kabulün tutanağın düzenlenme tarihinde yapılmış sayılacağı, GVK' nun 44. maddesinde 2361 sayılı Kanunla⁶⁴ yapılan değişiklikle açık bir şekilde hüküm altına alınmıştır.

Vergi uygulaması yönünden çoğunlukla karşılaşılan farklı geçici kabul tarihleri ortaya çıkmaktadır. Bunlar; kabulün yapıldığı tarih, tutanak tarihi; kabul tarihi, itibar tarihi ve tasdik tarihi olmaktadır. GVK.'nun 85 Nolu Genel Tebliğinde⁶⁵ belirtilen bu tarihlerin aynı yıl olması durumunda gelir vergisi uygulaması yönünden bir sorun ortaya çıkmamaktadır.

Ancak bu tarihlerin farklı yıllara rastlaması durumunda işin bitim tarihi olarak, hangi tarihin esas alınacağı ve dolayısıyla inşaat karının hangi yılda tespit edileceğinin belirlenmesinde ve fiilen bir sonraki yıla sarkan inşaat ve onarma işi nedeniyle yapılan ödemelerden vergi tevkif edilip edilmeyeceği konusunda tereddütler ortaya çıkmaktadır.

⁶³ Tezcan Atay, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergi Hukuku Boyutu Ve Özellik Arzeden Hususlar-2" **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:391, 1 Mayıs 2003), s. 125.

⁶⁴ 2361 Sayılı Kanun, 27.12.1980 gün ve 17203 sayılı **Resmi Gazete**'de yayımlanmıştır

⁶⁵ 85 Seri No.lu GVK Genel Tebliği, 10.10.1967 tarih ve 12721 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Ancak söz konusu bu tereddütlerin ortadan kaldırılması ve uygulama birliğinin sağlanması bakımından GVK 'nun 42-44. maddesinde işin bitim tarihinden geçici kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tespit eden "tutanak tarihinin" anlaşılması gerektiği de aynı Genel Tebliğde duyurularak uygulamasının bu şekilde yürütülmesi istenilmiştir. Fakat daha sonra 2361 sayılı Kanunla 44. maddede değişiklik yapılmış olmasına rağmen "geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih" ifadesi kullanılmıştır⁶⁶. İlk bakışta tereddütleri ortadan kaldıracığı düşünülen bu ifade de tereddütleri tam olarak sona erdirememiştir⁶⁷.

Yasa maddesi ve ilgili Genel Tebliğ hükümleri irdelendiğinde dikkate alınması gereken tarih "Onay Tarihi" olmalıdır. Çünkü, bu onay tarihinden önce, geçici kabul tutanağının hukuken bir hüküm ifade etmemektedir⁶⁸.

Söz konusu belge, ancak onaylandıktan sonra ispat edici bir belge hükmü kazanmaktadır. Dolayısıyla geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih kar yada zararın tespit edileceği yıl olmaktadır⁶⁹.

Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih ile, geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih konusu ile ilgili, Danıştay'ın birbirinden farklı kararlar vermesi, mükelleflerin durumlarına göre farklı yorumlaması, uygulamada birtakım aksaklıkların çıkmasına neden olmakta,

⁶⁶ Danıştay; geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihi işin bitim tarihi olarak kabul etmiş ve bu yönde karar vermiştir. Dn.4. D. , 08.06.1977 gün ve E: 1976/3104, K:1977/1892 Sayılı Kararı, Bkz. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler**, Cilt:1, s.557.

⁶⁷ Necati Perçin, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:113 Şubat 1998), s.62-63,

⁶⁸ Bu konuda Danıştay, aynı zamanda, geçici kabulün yapıldığını gösteren, tutanağının onaylandığı tarih olduğu yönünde de karar vermiş olup, kendisi ile çelişkiye düşmektedir. Dn. 4. D. 21.05.1992 tarih ve E: 1991/2621, K:1992/1825 Sayılı Kararı. (Kızılot, **a.g.e.** ,Cilt:1, s.553)

⁶⁹ Perçin, **a.g.m.** , s.63.

mükellefleri zor durumda bırakabilmekte ve aynı zamanda Danıştay kendisiyle de çelişkiye düşmektedir.

Bu noktada aralarında nitelik farkı bulunmayan, geçici kabul usulüne tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin bitim zamanının ayrı ilkeler doğrultusunda yorumlanmasının; yani geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmakla birlikte tasfiye, devir, müteahhidin ölümü, nedeniyle geçici kabulü yapılamayan ancak fiilen bırakılan işlerin de bitim zamanının, işin fiilen bırakılmasına bağlanmasının kendi içinde daha tutarlı olacağı görüşü ileri sürülmektedir⁷⁰.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin bitimini düzenleyen, GVK'nun 44. maddesinin "geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih" olarak değiştirilmeli veya yayımlanacak bir Genel Tebliğ ile "Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih"ten, "geçici kabulün onaylandığı tarih" in anlaşılması gerektiği net bir biçimde açıklanmalıdır.

Böyle bir düzenleme bu konudaki idare ile mükellef arasındaki ihtilafları ortadan kaldıracığı gibi, maddenin gerekçesinde belirtilen "İşin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir." ifadesinin de gereğini sağlamış olacaktır. Böylece henüz onaylanmamış ve sadece üzerinde düzenleme tarihi bulunan bir belgeye göre mükelleflerin beyanname vermesi ve vergileme yoluna gidilmesi önlenmiş olacaktır⁷¹.

⁷⁰ A. Şahin Savcı, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı", Vergi Dünyası, Sayı:108 (Ağustos 1990), s.50-52

⁷¹ Tezcan Atay, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Boyutu ve Özellik Arzeden Durumlar-2", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:391. 1 Mayıs 2003), s. 123-126.

4.2.3. Geçici Kabulün Yapılmaması Halinde İşin Bitim Tarihi

Geçici kabulün yapılamaması halinde ise, sözleşmeye göre geçici kabul usulüne tabi olan inşaatın tamamlanmasına rağmen işverence herhangi bir nedenle kabulü yapılmaz ve iş sürüncemede bırakılırsa, işin bitim tarihi olarak, hangi tarihin esas alınacağı sorunu ortaya çıkacaktır.

GVK.'nun yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile ilgili 42-44. maddelerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve olmayan işlerde, işin fiilen tamamlanması yada bırakılmasını işin bitim tarihi olarak kabul etmektedir. Müteahhit tarafından yapılan ve teslim edilen işin kabulü açıkça yapılabileceği gibi, kusurların sözleşmede bir hüküm varsa bu süre içinde, yoksa ilk fırsatta bildirilmesi suretiyle kapalı da yapılabilir.

Bu itibarla işverenin geçici kabulü açıkça yapmamasına karşın işi teslim alarak kullanmaya başlaması veya hizmete açması, işin kabulünü ifade eder. Özellikle mesken inşaatlarda yapı kullanma izninin alınması işin fiilen tamamlandığı tarih olarak kabul edilir⁷².

Gelir vergisi Kanununun 44. maddesinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde bitim zamanı, işin fiilen tamamlanması veya bırakılmasına bağlanmaktadır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde işin bitim zamanı, işin fiilen tamamlanmasına yani geçici kabul tutanağının düzenlenmesine bağlanmışken, bu işlerde ayrıca işin fiilen bırakılması halinde de, işin bittiği hüküm altına alınmaktadır⁷³.

⁷² Bünyamin Öztürk , "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme III", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı:284, Ağustos 1992), s.66-67.

⁷³ Sağlam Erdoğan, "Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı:91, Temmuz 2000), s.57

Böylece sözleşmenin devri, bozulması, tasfiyesi, müteahhidin ölümü hallerinde, iş fiilen bırakılacağından, müteahhit açısından da işin biteceği açıkça görülmektedir.

4.2.4. İnşaat İşinin Dağınık Yerlerde Olması Halinde İşin Bitim Tarihi

Aynı nitelikte olan inşaat onarım işleri birden çok il yada bölgede yapılması gereken inşaat onarım işleri; işveren kurum veya kuruluş tarafından tek bir bütün ihale kapsamında müteahhit firmalara verilebilmektedir. Bu gibi durumda işin kapsamı, süresi, bedeli gibi hususların esas çerçevesi bir ana sözleşme ile belirlenmekte, ancak proje bazında yapılacak işler ile bu işlere ait diğer ayrıntılar ana sözleşmeye ek protokollerle belirlenmektedir. Ek protokoller kapsamında olup; ana sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen işin her bir bölümü için ayrı ayrı geçici kabul tutanağı düzenlenmektedir.

Bu şekilde organize edilen inşaat onarma işlerinin yıllara yaygın sayılıp sayılmayacağı ve işin bitimi dolayısıyla karın tespiti bakımından ana sözleşmeye mi, yoksa ana sözleşmeye ek protokollere mi itibar edileceği hususunda tereddütler oraya çıkmaktadır⁷⁴.

Bütün olarak yapılan ihalelerde bir ana sözleşme ile işin kapsamı, süresi, müteahhit firmanın yükümlülükleri belirlenmektedir. Ayrıca ana sözleşmede, belirtilen süre içinde verilen her iş için bağımsız süre, her türlü ceza ve ödenek faizlerinin ilgili esaslara göre tespit edileceği ve bunun için ana sözleşmeye eklenecek protokoller düzenleneceği, özel şartnameler ve teklif şartnamelerinin karşılıklı imzalanıp bunlara göre işlem yapılacağı gibi hususları içeren bir maddeye yer verilmektedir.

⁷⁴ Cemali Özkan, "Global İhale Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitimi", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı: 410, 1 Ekim 1997), s.42-45.

Bu koşullarda gerçekleştirilen işler, genel olarak farklı yerlerde yapılan aynı türden işlerin oluşturduğu bir bütün olmakla birlikte, ana sözleşmede yer alan maddeler gereği, bütünü oluşturan her bir dilim iş için bağımsız protokoller düzenlenebilmektedir.

Birden çok ilde yapılacak olan ve bir ana sözleşme kapsamında ihale edilen işlerin, bu ana sözleşmeye dayanarak, düzenlenecek ek protokoller çerçevesinde yapılması halinde, işin bitim tarihi; ana sözleşmeye uygun olarak, her iş dilimi için düzenlenen protokollere itibar edilmesi gerekmektedir. Böylelikle inşaat işlerinin vergilendirilmesi açısından ve işin bitim tarihinin tespiti açısından uygulamada sorunlar yařanmayacaktır⁷⁵.

4.2.5. İnşaat İşinin Yüklenicisinin lmesi Halinde İşin Bitimi

Gelir Vergisi Kanununun 92. maddesine göre ölüm halinde, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde gelir vergisi beyannamesinin verilmesi gerekir. Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan bir vergi olup, mükellef gerçek kişidir. Gelir vergisinde faaliyet veya ortaklık değii, şahıs vergilendirilmekte, gelirin şahsiliği esas alınmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde ise, kar yada zararın iş bitim tarihi itibariyle tespiti ve o yılın geliri sayılarak vergilendirilmesi, gelirin şahsiliği ilkesinin uygulamasını ortadan kaldırmamaktadır⁷⁶.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde, kar yada zararın ölen mükellef yönünden işin bitimini ifade eden ölüm tarihi itibariyle tespit edilip varisler

⁷⁵ Aynı, s.42-45

⁷⁶ Mahmut Polat, 'Yıllara Sirayet Eden İnşaat Onarım ve Taahhüde Bağlı İşleri Yapmakta Olan Kişinin lm Halinde Bu İşin Vergilendirilmesi', **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:385, 1 şubat 2003), s.140-144.

tarafından muris adına verilecek gelir vergisi beyannamesi ile 4 ay içinde beyan edilmesi gerekmektedir⁷⁷.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin müteahhidin ölümü başlıklı 49. maddesi; "Müteahhidin ölümü halinde iş tasfiye edilir. Yapılmış işlerin 47.maddeye göre kesin hesabı çıkarılarak müteahhidin kesin teminatı ve varsa diğer alacakları mirasçılara verilir. Ancak idare istekli olan mirasçılardan yeterli gördüklerine, ölüm tarihinden başlamak üzere otuz gün içinde kesin teminat vermeleri şartı ile sözleşmeyi devredebilir." şeklinde açıklık getirilmiştir.

Mirasçılar tarafından işe devam edilmemesi halinde, iş tasfiye edileceğinden işin bitim zamanının belirlenmesi bir sorun yaratmamaktadır. Tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi sayılarak, prosedür normal şekilde bitirilmiş işlerde olduğu gibi yürütülmektedir.

Ancak mirasçılar tarafından işe devam edilmek istenmesi ve idarenin de bu isteği kabul etmesi halinde, ölen kişi açısından işin ne zaman bittiği konusunda iki farklı yaklaşım vardır.

Bu yaklaşımlardan birincisi, ölüm üzerine müteahhit ile idare arasındaki fiili ve hukuki işler sona erer. Bu nedenle sözleşme ister yok sayılsın, isterse aynı şartlarda mirasçılara devredilsin, ölüm tarihi itibarıyla oluşan faaliyet sonucunun ölen müteahhit adına varislerce beyan edilmesi gerekmektedir⁷⁸.

Ayrıca belirtmek gerekir ki; sözleşmenin idarenin iznini alarak üçüncü kişiye devredilmesi ile, ölüm üzerine idarece mirasçılara devredilmesi arasında bir nitelik farkı da yoktur. Nitekim Danıştay da, yıllara yaygın inşaat

⁷⁷ Dn. 3. D., 23.03.1994 tarih ve E: 1993/1885, K:1994/881. Bkz. Kızılot, a.g.e., s.1068.

⁷⁸ Polat, a.g.m., s.143

onarım işleri yapan müteahhidin ölmesi halinde işin bittiğinin kabul edileceği yönünde karar vererek konuya açıklık getirmiştir⁷⁹.

Farklı yaklaşımlardan ikincisi ise; mirasçılar tarafından işe devam edilmesi halinde ölüm tarihinde henüz bitmemiş olan inşaatlarda gerçek kar ve zararın saptanması olanaksız olduğundan, kar ve zararın işin bitiminde belirlenerek beyan edilmesinin, yıllara yaygın inşaat işinin özelliğine ve gerçek gelirin vergilendirilmesi ilkesine daha uygun olacağı yönünde, Danıştay ve vergi idaresi aynı yönde görüş beyan etmişlerdir⁸⁰.

4.2.6. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde, normal iş bitiminin dışında herhangi bir nedenle sözleşmenin feshedilmesi halinde müteahhit, hesaplarını kapatmak ve fesih tarihi itibarıyla kar zararını tespit etmek zorunda kalmaktadır. Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 31. maddesine göre müteahhidin sözleşme, genel şartname ve ilişkilerinde tayin olunan yükümlülüklerinden herhangi birisine zorunlu bir sebep olmaksızın riayet etmemesi halinde, idarenin bir ihtarnamesiyle 10 günden aşağı olmamak üzere kendisine süre verilir. Bu süre içinde müteahhit ihtarname hükümlerine riayet etmezse, başka bir işlem yapmaya gerek kalmaksızın, idare mukaveleyi feshetmeye yetkilidir.

Sözleşme bu suretle feshedildiği takdirde müteahhidin kesin teminatı; para ise, doğrudan doğruya Hazine'ye; banka kefaleti ise, bankadan tahsil edilmesine; hisse senedi ve tahvil ise, borsada satılmasına; gayrimenkul ise, umumi hükümlere göre paraya çevrilmesine karar verilerek, Hazine'ye gelir

⁷⁹ Dn. 4. D. E. No:1976/799, K. No:1976/3570, Bkz. A.Şahin Savcı, **a.g.m.**, s.53 ; Dn. 4. D. 17.12.1986 tarih ve E.No:1985/4085, K.No:1986/4052,(Bünyamin Öztürk, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme III", **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı:284, Ağustos 1992), s.66-67,;

⁸⁰ Dn. 4. D. 17.12.1986 tarih ve E.No:1985/4085, K.No:1986/4052 sayılı kararı ile Maliye Bakanlığınının 25.12.1978 tarih 2126-4-534-9274 sayı ile verdiği Özelge aynı görüş doğrultusundadır. Bkz. A.Şahin Savcı, **a.g.m.** s.52-53.

kaydolunur. Geri kalan işlerde, müteahhitten kalan bir kar doğarsa, mukavelesi feshedilen müteahhit, bu kardan isteyemez. Karın tamamı idareye kalır⁸¹.

Mukavelenin feshinden sonra, idarece tayin olunacak bir günde müteahhidin bulunması ile hesap kesme işlemi yapılır. Müteahhit gelmediği veya yetkili bir vekil göndermediği takdirde, idare bu işlemi re'sen yapar ve müteahhidin bu hususta hiçbir itiraz hakkı olmaz. Hesap kesme işlemine göre müteahhidin bir alacağı çıkarsa idarenin, feshi dolayısıyla bir zararı olup olmadığı anlaşılıncaya kadar bu alacak tevkif olunur⁸².

Yıllara yaygın inşaat onarım işinde, inşaat sözleşmesinin aynı yıl içinde feshedilmiş olması, inşaatın bu niteliğini değiştirmez. Diğer bir ifadeyle, birden fazla yılı kapsayacak şekilde sözleşmeye bağlanan işlerde, eğer sözleşmenin aynı yıl içerisinde feshedilmesi halinde, bu durum, inşaatın niteliğini değiştirmemektedir⁸³.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin 31 veya 45. maddeleri uyarınca veya sözleşmeye konulan özel hükümler gereğince, sözleşmenin işin tamamlanmasından önce feshedilmesi durumu ile karşılaşılabilmektedir. Bu takdirde inşaatın hesap durumu, fesih tarihi itibarıyla çıkarılarak kar veya zarar durumu tespit edilir.

Ancak bir çok halde feshin meydana geldiği tarihle, hukuken tamamlandığı tarih farklı olur. Örneğin; müteahhidin nedensiz olarak işi terk etmesi, idareye sözleşmeyi feshetme hakkı verir.

⁸¹ Savcı, **a.g.m.**, s. 51

⁸² Kızılot, **a.g.e.**, s.232.

⁸³ Dn. 3. D., 05.10.1994 Tarih ve Esas No: 1994/1755 , Karar No: 1994/2937. **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:80, Nisan 1995), s.151

Bununla birlikte, işlemin hukuken tamamlanması için feshin müteahhide tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ayrıca tebliğ işleminden sonra da, yapılmış işin muayene, kontrol ve metrajlanmasının yapılması, buna göre müteahhide hak kazandığı istihkakın ödenmesi gerekmektedir. Bunun gibi nedenlerle sözleşmenin feshi halinde farklı tarihler ortaya çıkmaktadır.

Vergi İdaresi, sözleşmenin feshi halinde işin bitim tarihi konusunda; "İhtilaf nedeniyle sözleşmenin feshi halinde işin bitim tarihi, idare ile müteahhit arasındaki irtibatın, hukuken kesildiği, yani akdin feshinin resmen tebliğ edildiği tarihtir. Müteahhit tarafından işin gayri resmi olarak bırakılması veya işe devam edilememesi sözleşmeyi sona erdirir." şeklinde görüş bildirmek suretiyle konuyu açıklığa kavuşturmuştur⁸⁴.

Danıştay da aynı esası benimsenmiş ve hukuki fesih tarihini esas almıştır. İşin bırakılması nedeniyle sözleşmenin feshi halinde, işin bitim tarihi idare tarafından sözleşmenin feshinin müteahhide tebliğ edildiği tarih olarak, kabul edilmesi gerektiği yönünde görüş beyan etmiştir⁸⁵.

4.3. Genel olarak Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Kazanç Tespiti

Yılları yaygın inşaat onarım işlerinde kar ve zararın tespiti sırasında uygulanan "kazancın yıllara dağıtım"⁸⁶ usulü kaldırılmıştır. Bu usulün yerine, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç tespiti, işin bittiği yıl tespit edilerek, beyan edilmesi sistemi getirilmiştir⁸⁷.

⁸⁴ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 12.06.1966 tarih ve 2171-867/6756 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.235

⁸⁵ Dn. 4. D. 22.10.1969 gün ve E.1969/2718, K.1969/4400 sayılı kararı. Bkz. Bünyamin Öztürk, **a.g.m.**, s.67

⁸⁶ Gelir Vergisi Kanunu'nda 2361 Sayılı Kanun'la yapılan ve 01.01.1981 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik sonucu kazancın yıllara dağıtım yöntemi uygulamadan kaldırılmıştır.

⁸⁷ Dn. 4. D. 08.06.1994 Tarih ve E.1994/581, K.1994/3495 sayılı kararı. Bkz. Necati Perçin, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı

Bu uygulama biçimine göre; müteahhitler, yapmış oldukları inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak işveren kuruluştan aldıkları istihkakları, ilgili hesaba kaydetmek suretiyle pasifleştireceklerdir. Alınan istihkakların tutarı her yılın sonunda düzenlenen bilançosunun pasifinde ilgili hesaplarda görülecektir. İnşaatla ilgili olarak yapılan harcamalar da aktifte gözükecektir. İnşaatın bitimine kadar, bu uygulama devam etmektedir⁸⁸.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde kazanç tespitinin işin tamamlandığı yılda yapılması nedeniyle, ödenmesi gereken vergilerde gecikme olacağı dikkate alınarak, yıllara yaygın inşaat onarım işleri kapsamındaki istihkak ve avans ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür.

GVK.'nın 94/3. maddesinde yer alan ve işin bitiminde ortaya çıkacak kazancın vergisinden mahsup edilecek olan bu tevkifatın oranı kurumlar vergisi mükellefleri de dahil olmak üzere %5 + fon payı olarak belirlenmiştir.

İşin bitim tarihi itibarıyla saptanan kar zarar ilgili inşaatların kar zararı olarak beyan edilecektir. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerini yapanlar inşaatın devam ettiği sürece, bu işlerle ilgili olarak kar ve zarar beyanında bulunamazlar.

Ancak başka faaliyetlerinin veya biten işlerin olması halinde, ilgili işlerle ilgili olarak kar zarar beyanında bulunmak zorunludur. Ayrıca, "devam eden işler için kar-zarar beyanında bulunulmayacağı" beyanname

Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı : 96, Eylül 1996), s.96.

⁸⁸ Kızılot, a.g.e., s.71.

verilmeyeceği anlamına gelmez. Yıllara yaygın inşaat işi yapan Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri yıllık beyanname vermek zorundadır⁸⁹.

⁸⁹ Necati Perçin, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı: 96, Eylül 1996), s. 92.

İKİNCİ BÖLÜM

YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI

Bu bölümde öncelikle, tevkifat konusuna temel teşkil etmesi bakımından vergi tevkifatının yasal dayanağı, yarar ve sakıncaları konusuna değinilecek, vergi tevkifatının gelir vergisi içerisindeki durumu değerlendirilecek, daha sonra yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde vergi tevkifatı uygulaması konusunda, tartışmalı konulara yer verilecektir. Tevkifat ile ilgili istihkak ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı, mahsup, iadesi ve tartışmalı hususların tespiti, taşeronlara yapılan ödemelerde vergi tevkifatı, yurt dışı inşaat işlerinde vergi tevkifatı ve geçici vergi karşısında inşaat işlerinde vergi tevkifatının durumu gibi temel konulara yer verilmek suretiyle, yargı kararları ışığında incelenerek, çözüm önerileri getirilmeye çalışılacaktır.

1. VERGİ TEVKİFATININ YASAL DAYANAĞI

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde, kamu idare ve müesseselerinin, iktisadi kamu müesseselerinin, sair kurumların, ticaret şirketlerinin, dernek ve vakıflar ile bunların iktisadi işletmelerinin, kooperatiflerin, yatırım fonu yönetenlerin, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, avans dahil bir kısım ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır.

Bu hükme göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılan ödemeler dahil bir çok ödemeden vergi tevkifatı yapılması ve tevkif edilen vergilerin muhtasar beyanname ile vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilerek vergi dairesine ödenmesi yasal zorunluluk haline getirilmiştir.

Vergiye tabi olsun yada olmasın çiftçilerden satın alınan zirai mahsullerin bedellerinin ödenmesi sırasında vergi tevkifatı yapılacaktır. Aynı şekilde GVK' nun 75. maddesinde tanımlanan bir kısım menkul sermaye iratlarından da vergi tevkifatı yapılmaktadır.

Bununla beraber serbest meslek işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden de gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Ancak noterler ile, noterlik görevini ifa edenler serbest meslek erbabı olmalarına karşın bunların yaptıkları mesleki faaliyetler nedeniyle bunlara yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Hizmet erbabına yapılan ücret ve ücret sayılan ödemeler, vergi tevkifatına tabidir. Ayrıca, GVK' nun 61. maddesinde ücret olarak sayılan bir kısım ödemeler de yine vergi tevkifatına tabidir. Vergi tevkifatı, ücret ve ücret sayılan ödemeler dışında kalan kazanç ve iratların gayri safi tutarları üzerinden yapılır. Bir başka ifadeyle ücret ve ücret sayılan ödemeler dışında kalan kazanç ve iratlarda vergi tevkifatının matrahı, gider veya istisna adı altında herhangi bir indirim yapılmaksızın ödemeye esas olan tutardır.

GVK.'nun 70. maddesinde belirtilen, mal ve hakların kiralanması karşılığı elde edilen gayrimenkul sermaye iratları üzerinden de vergi tevkifatı yapılmaktadır. Ancak, söz konusu mal ve hizmetlerin ticari veya zirai bir işletmenin aktifinde kayıtlı bulunması durumunda yapılan kira ödemeleri nedeniyle vergi tevkifatı söz konusu değildir⁹⁰.

Tevkifat yöntemi ile vergi alacağı güvence altına alınmış olmaktadır. Devletin vergi alacağını garanti altına alma ve verginin ödeme zamanında yükümlülere ağır bir yük oluşturulmasını önleme gibi ihtiyaçların bir ürünü olan tevkifat yolu ile tahsil yöntemi, Türk Gelir vergisinde özellikle ücretlerin vergilendirilmesinde geniş bir uygulama alanı bulmaktadır.

⁹⁰ M. Emin Akyol, "Tevkifat Tam Mükellefler İçin Hangi Hallerde Nihai Vergilimedir?" **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı:467, 15 Şubat 2000), s.32-33

Tevkifat usulü, esas olarak peşin tahsilat niteliğindedir. Vergi tevkifatı yapılması öngörülen hallerde, vergilemedeki gecikmeyi önlemek amacıyla bazı durumlarda beyanname verilmesi beklenmeden ödeme yapıldığı esnada, daha sonra mahsup edilmek üzere vergi tevkifatı yapılmasını öngörmektedir.

Eğer hesaplanan vergi, tevkifat yoluyla kesilen vergiden az ise, aradaki fark daha sonra mükellefe iade edilmektedir. Özellikle dar mükellefiyette, Türkiye’de elde edilen hasılatın tevkifat yoluyla vergilendirilmesi açısından güvenli ve pratik çözüm olarak görülmektedir⁹¹.

2.VERGİ TEVKİFATININ YARAR VE SAKINCALARI

Yukarıda da ifade edildiği gibi vergi tevkifatı yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin öncelikli ve önemli konularından birisidir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi tevkifatının nasıl yapıldığını incelemeden önce çok kısa olarak vergi tevkifatının ne olduğu, ne amaçla uygulandığı, vergi sistemimizdeki yarar ve sakıncalarının neler olduğunun açıklanmasında yarar vardır.

2.1.Vergi Tevkifatının Yararları

Vergi tevkifatı yada tevkifat yöntemi, mükellef, vergi kesen ve vergi idaresi arasında üçlü bir ilişkiyi öngörmektedir. Vergi tevkifatı yapmakla yükümlü tutulan kişiler, istihkak sahiplerine ödemedede bulunurken, vergiyi alıkoymak (kesmek) ve vergi dairesine usulü dairesinde yatırmak zorundadırlar. Kimlerin, kimlere yapacağı hangi ödemelerden ne oranda vergi tevkifatı yapacağı konusu, Anayasamızın 73. maddesinde de ifadesini bulan "vergilerin kanuniliği ilkesi" nin teminatı altındadır.

Türk Vergi Sisteminde, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset ve İntikal Vergisi ve Damga Vergisinde söz konusu yonteme yer verilmiştir. Modern vergicilikte en önemli ilkelerden biri gelirin doğumu ile vergilendirme arasındaki zamanın mümkün olduğu kadar kısa olmasıdır. Vergi tevkifatı usulü, bu ilkenin kusursuz bir şekilde

⁹¹ Ahmet Kavak, "Türk Vergi Sisteminde Tevkif Yolu İle Vergilendirme" **Vergi Sorunları Dergisi** (Sayı:142 , Temmuz 2000), , s.318

uygulanmasını hatta, gelirin elde edilmesinden daha önce vergilendirilmesini mümkün kılmaktadır⁹².

Vergi idaresi, vergi tevkifatı yöntemi ile, mükelleflerinden vergi alacağını garanti altına almaktadır. Bu suretle gelir; elde edildiği anda, hatta sahibinin eline geçmeden vergilendirilmekte, böylece vergi alacağı güvence altına alınmaktadır⁹³.

Gelirin elde edilmesi ile vergileme arasındaki süre, vergi tevkifatı yöntemi sayesinde kısalmaktadır. Çünkü beyanname yolu ile vergilendirilen gelirler, genellikle elde edildiği yılı takip eden yılda vergilendirilmekte ve hesaplanan vergiler de taksitler halinde ödenmektedir. Bu sebeple, gelirin doğması ile vergilendirilmesi arasındaki süreyi kısaltan bir yöntem olmakta, dolayısıyla vergiyi doğuran olay ile gelirin vergilendirilmesi aynı anda gerçekleşmektedir⁹⁴.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi açısından vergi tevkifatı yararlıdır. Vergi tevkifatı usulü, vergi kaçakçılığını önemli ölçüde azaltmakta ve elde edilen gelirin kaynağında tevkif edilmesi suretiyle mükelleflerin vergi kaçırmaları önlenmektedir⁹⁵.

Vergi tevkifatı yapmak durumunda bulunan sorumlu, aynı zamanda gerçek usulde vergi yükümlüsü ise, yaptığı ödemelerin kendi beyannamesinde gider olarak gösterebilmesi için, bunları muhtasar beyannameye göstermesi ve vergilerini kaynaқта kesmiş olması gerekir. Dolayısıyla yükümlünün, bu vergileri kesmemesi dolayısıyla kişisel çıkarı da bulunmamaktadır⁹⁶.

⁹² A. Bumin Doğrusöz, "Türk Vergi Sisteminde Kaynata Vergileme 'Stopaj'", (İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, 1992), s. 29

⁹³ Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Sisteminde Kaynata Vergi Kesilmesi" (Ankara: Doğu Matbaası, 1975) , s.5

⁹⁴ Mukib Cevdet Kutadgu, "Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı" **Maliye Enstitüsü Konferansları**, (İstanbul :Beşinci Seri, 1958), s. 67

⁹⁵ Mustafa Ali Sarılı, ' Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme' (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,2001), s. 17-18

⁹⁶ Aliefendioğlu, a.g.e. , s.5

Vergi tevkifatı, vergi tahsil giderlerini azaltmaktadır. Vergi tevkifatı sayesinde vergi idaresinin yapması gereken kırtasiye giderlerinden kaçınmak mümkün olmakta, vergi kesenlerin yaptıkları işler için ayrıca personel tahsis etmeye gerek kalmamaktadır.

Vergi toplama işi bir kamu hizmeti olarak düşünülürse, bu hizmeti yapan kişilere görev ve sorumluluklar verilmesi hizmetin görülmelerine ortak edilmeleri, vatandaşlık bilincinin ve kamu görevlerinin görülmesinde devlet ve vatandaş arasındaki işbirliği duygusunun gelişmesinde ve kamu görevlerine katılma alışkanlığının kazanılmasında önemli bir rol oynamaktadır⁹⁷.

Kısaca özetlemek gerekirse; vergi tevkifatının, vergi idaresinin iş yükünü azaltması açısından yararlı olduğu inkar edilemez bir gerçektir. Çok sayıda yükümlüğe ait vergilerin beyannamelerde toplanması vergi idaresinin işini kolaylaştıracağı gibi, vergi yükünün yükümlülerce daha az hissedilmesi olanağı sağlayacaktır.

Vergi tevkifatı hazine açısından, vergilendirmede sürat sağlaması, devletin vergi alacağıının teminat altına alması, vergi kaçağının ve malî idarenin masraflarını azaltması gibi faydalar sağlarken mükellef açısından ise büyük bir mükellef grubunu şekli yükümlülüklerden kurtarması, vergi yükünü hafifletmesi gibi yararlar taşımaktadır⁹⁸.

2.2. Vergi Tevkifatının Sakıncaları

Vergi tevkifatının yukarıda saydığımız yararları yanında bazı sakıncaları da mevcuttur. Bunların başında, tüm kazanç ve iratlara uygulanamaması gelmektedir. Dolayısıyla uygulama alanı sınırlı kalmaktadır⁹⁹.

⁹⁷ Lemi Özgen, "Kaynakta Tevkif (Stopaj) Yöntemi Hakkında Bir Araştırma" **Maliye Dergisi** Sayı:20,(Mart-Nisan 1976) s. 95

⁹⁸ Günnur Bulut, "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996), s.20

⁹⁹ A. Bumin Doğrusöz, "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme 'Stopaj' ", (İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, 1992), s.2

Vergi tevkifatı, nesnel nitelikte olması ve artan oranlılığa sınırlı ölçüde yer vermesi açısından sakıncalı olabilmektedir. Verginin tevkifatında temel ilke, geliri elde edilmeden önce kaynakta vergilemektir.

Bu vergileme şekli; yükümlülerin evlilik, bekarlık, çocuklu olma gibi kişisel durumlarını dikkate almamaktadır. Ayrıca vergi tevkifatı sırasında yükümlünün diğer gelirlerini bilmek ve bu nedenle artan oranlılık esaslarına göre vergilendirmek olanağı da yoktur¹⁰⁰.

Gelir unsurlarına veya tevkifat konularına göre mükellefler arasında eşitsizlik meydana getirmesi, vergi kesme ödevi yüklenenlere şekli birtakım ödevler yüklemesi, artan oranlılığın sınırlı ölçüde uygulanabilmesi ve mükelleflerin kişisel durumlarına uyarlanamaması, uygulama alanının sınırlı olması, vergi idaresine bazı ek sorunlar yaratması gibi konular ise, yönetime yöneltilecek eleştirileri oluşturmaktadır¹⁰¹.

Gelir Vergisi içerisinde tevkifat yöntemi, iki yönlü olarak işlev görmektedir. Bunlardan birincisi yöntemin bir tahsilat fonksiyonu yerine getirmesidir. Bu, yöntemin doğal uygulanma şeklidir. Yöntemin ikinci fonksiyonu bir tarhiyat (nihai vergileme) yöntemi olarak kullanılmasıdır.

Böylece bu uygulama, Gelir Vergisinin bu yöntem aracılığı ile üniterlikten uzaklaştırılması sonucunu doğurmakta ve doğal olarak vergilemede adaletsizliğe yol açmaktadır. Gelir Vergisi tahsilâtında, önemi giderek artan bir yöntem hâline gelmektedir. Tevkif suretiyle alınan gelir vergisinin toplam gelir vergisine oranı, 1995 yılında %59.4 iken 2001 yılında %40.8 olarak gerçekleşmiştir¹⁰².

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin, vergi tevkifatı suretiyle alınan gelir vergisinin, tahakkuk bazında toplam gelir vergisine oranı, aşağıdaki tabloda da görüleceği üzere oldukça düşük miktarda seyretmektedir.

¹⁰⁰ Selehattin Tuncer, "Kaynakta Tevkif 'Stopaj' Usulü Hakkında Bir Deneme", (Ankara:TC.Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ya. No:26, 1954), s, 72

¹⁰¹ Ali Çelikkaya, Türk Gelir Vergisinin Ticari Kazanç İlişkin Hükümlerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi", (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s. 133.

¹⁰² Maliye Bakanlığı , [http:// www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr).

Diğer taraftan tabloda, serbest meslek işleri karşılığı yapılan ödemelere yıllar itibarıyla yüzde olarak miktarına bakıldığında, yıllara yaygın inşaat onarım işlerine yakın miktarlarda seyretmesi, bu inşaat işleri yapanların istihkaklarından yapılan tevkifatın hiç de küçümsenmeyecek miktarda olduğu görülmektedir.

Tablo 1. Tevkif Suretiyle Alınan Gelir Vergisinin Toplam Gelir Vergisine Oranı (Tahakkuk Bazında 1995-2001)

TEVKİFAT TÜRÜ	1995 (%)	1996 (%)	1997 (%)	1998 (%)	1999 (%)	2000 (%)	2001 (%)
Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler (G.V.K. Md. 94/1)	52,3	51,4	49,0	39,6	42,7	45,4	37
Serbest Meslek İşleri Karşılığı Yapılan Ödemeler (G.V.K. Md. 94/2)	4,2	4,1	4,7	4,5	3,3	1,9	1,5
Senelere Sair İnşaat ve Onarım İşleri Karşılığı Yapılan Ödemeler (G.V.K. Md. 94/3)	2,5	2,4	3,0	2,6	2,7	3,2	2,2
Dar Mükellefler Telif, Patent Hakkı Satışı (G.V.K. Md. 94/4)	0,4	0,2	0,2	0,3	0,4	0,1	0,1
Kaynak: Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, http://www.gelirler.gov.tr .							

Yukarıdaki tabloda da görüleceği gibi yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin karşılığında yapılan toplam tevkifatın; tevkif suretiyle alınan gelir vergisinin tahakkuk bazında toplam gelir vergisine oranının ise, 1995 yılında %2.5, 1996 yılında %2.4, 1997 yılında % 3.0, 1998 yılında %2.6, 1999 yılında %2.7, 2000 yılında %3.2, 2001 yılında ise, %2.2 olarak gerçekleşmiştir¹⁰³.

“Vergi tevkifatı ile ilgili olarak ifade edilmesi gereken bir diğer husus ise şudur: Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi, hem kimlerin vergi kesmekle yükümlü olduğunu, hem de hangi ödemelerden vergi kesileceğini ve bunların oranlarını düzenlemektedir. Madde, aynı zamanda Bakanlar Kurulunun yetkilendirilmesine

¹⁰³ [http:// www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr).

ilişkin hükümleri de ihtiva etmektedir¹⁰⁴. Anılan madde, hem bir kısım gelir vergisi mükelleflerine, hem kurumlar vergisi mükelleflerine hem de vergi mükellefi dahi olmayan kuruluşlara vergi tevkifatı yapma ödevi yüklemektedir¹⁰⁵.

GVK'nun 94. maddesinin 1. fıkrası, vergi tevkifatı, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben yapılacağını belirtilirken, gelir vergisi mükellefi dahi olmayan kimselerden de, vergi tevkifatı yapılmasını öngörmektedir. Hatta maddede, ne gelir vergisi, ne de kurumlar vergisi mükellefi dahi olmayan kimselerden, vergi tevkifat yapılması öngörülmektedir(Kira konusunda dernekler gibi). Maddeye bu açıdan bakıldığında, kendi içerisinde bir çelişki yarattığı göze çarpmaktadır¹⁰⁶.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE VERGİ TEVKİFATI UYGULAMASI

Vergi tevkifatı, ticari kazançların vergilendirilmesinde daha çok yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri karşılığı yapılan ödemelerde karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan, vergi tevkifatı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ayrı bir öneme sahiptir.

Çünkü, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kazanç işin bitim tarihinde beyan edilip, ödeme bir sonraki yılın mart ayından itibaren yapıldığı için, bu sürede vergi alacağının tahsilindeki gecikmeden kaynaklanan kaybını önlemek amacıyla, yıl içinde yapılan istihkak ödemelerinden, tevkifat yapılması usulü getirilmiştir. Bu itibarla yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin en önemli konularından birisi vergi tevkifatı olmaktadır.

¹⁰⁴ Demokratik ülkelerde vergilendirme yetkisi yasama organına aittir. Ancak bazı durumlarda istisnai olarak yürütme organına da vergilendirme alanında düzenleme yapma yetkisi verilebilmektedir. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde, ani düzenleme yapılması gerekliliğinden doğan vergilendirme ile ilgili değişikliklerin hızlı bir şekilde yapılabilmesi için, yürütme organına değişiklik yapma yetkisi verilmektedir. Bu yetki yasama organının yetkisi gibi asli yetki değildir. Bu sebeple Bakanlar Kurulunun yetkili kılınması, inşaat işlerinde ülke ekonomisinde meydana gelebilecek, ekonomik dalgalanmalar nedeniyle, tevkifat oranlarında esneklik sağlanmasını zaruri kılmıştır. Bu durum ise, bazı yıllarda krize giren inşaat sektörünün lehine bir durum olarak nitelendirilebilir.

¹⁰⁵ Ali Dayıoğlu, "Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Vergi Tevkifatı Oranı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, (1986), s.5-16

¹⁰⁶ Bkz., Çelikkaya, **a.g.t.**, s. 134

GVK' nun 42. maddesi kapsamında yapılan yıllara yaygın inşaat onarım işleri karşılığında elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmıştır. Bu nevi işleri yapan gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükelleflerine bu işler dolayısıyla ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılmaktadır¹⁰⁷.

Söz konusu tevkifatın yapılabilmesi için, daha önce de belirtildiği gibi, yapılan işin onarım işi olması, inşaat ve onarım işinin birden fazla yıla yayılması ve bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun bu hükmü karşısında, bir yıl içinde tamamlanabilen inşaat ve onarım işleri nedeniyle, müteahhitlere yapılan istihkak ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapılması söz konusu değildir.

3.1. İstihkakların Ödenmesinde Vergi Tevkifatının Matrahı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergi tevkifatının matrahı, bu işleri yapan müteahhitlere ödenen istihkak bedelidir. Belirtilen "istihkak bedelleri" GVK' nun 94/3. maddesinde yer almaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde istihkaklar; istihkak raporlarına göre hesaplanmakta, istihkak raporları da yapılan işi göstermektedir.

Diğer taraftan bir kısım taahhüt işlerinde işbedelinin % 10-15 gibi belli bir oranı henüz işe başlamadan avans olarak verilmekte ve bu avans daha sonra kısım kısım ödenen istihkaklardan kesilmektedir. Diğer bir ifadeyle, müteahhide inşaatın finansmanı amacıyla başlangıçta peşin yapılan bu avans ödemeleri, iş ilerledikçe tahakkuk eden istihkak bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından mahsuplar öncelikle tevkifata tabi tutulmuş olmaktadır¹⁰⁸.

¹⁰⁷ Fazıl Aydın, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı", **Vergi sorunları Dergisi**, (Sayı:1991/1) s.65.

¹⁰⁸ Şükrü Kızılot, **a.g.e.** s.142

3.1.1. Nakden veya Hesaben İstihkak Ödemesinde Vergi Tevkifatı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde ilk aşama istihkakların ödenmesidir. Bir başka deyişle vergi tevkifatı, istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapıldığı için, öncelikle nakden veya hesaben ödeme konusuna açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Genel anlamda ödeme, nakdi veya aynı bir değer veya değerler bütününe bir kişinin malvarlığına aktarılması, onun tercih ve tasarrufuna bırakılması demektir. Gelir vergisi kanununda ödeme nakden ve hesaben olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

Nakden ödeme, bir kişiye para veya para yerine geçen likit bir değer verilmesi, kişi adına çek düzenlenmesi, banka hesabına havale yapılması vb. şekillerde yapılan ödemelerdir. Nakden ödeme nakit veya benzeri likit değerlerle veya çekle yapılan ödemelerdir¹⁰⁹.

Hesaben ödeme ise; kişinin mal varlığı dışına fiilen bir değer çıkmamakla beraber, ödeme yapan bakımından olumsuz bir değer kaybı olmakta, diğer bir ifadeyle borçlardaki artış sonucunda ödeme yapanın malvarlığının pasif tarafında yükselme meydana gelmektedir. Buna karşılık ödeme yapılanın ise alacaklarındaki artış dolayısıyla malvarlığının aktifinde yükselme olmaktadır. Hesaben ödeme, "sahibinin hukuken tasarruf edebileceği irat" olarak da tanımlanmıştır¹¹⁰.

Gelir Vergisi Kanununun Vergi Tevkifatı başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında aşağıdaki hükümler yer almaktadır. Madde hükmünde tevkifatın ödemelerin nakden veya hesaben gerçekleştirildiği sırada yapılacağı belirtilmiştir. Hesaben ödeme deyimi, GVK'nun 96'ncı maddesinde tanımlanmıştır.

Bu maddeye göre; "Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelerde uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme

¹⁰⁹ Fuat Arslan, "İşyeri Bedelsiz Olarak Kiralanmışsa Stopaj Yapılır mı?" <http://www.turmobil.org.tr/mevzuat/d19.doc>

¹¹⁰ Aynı, <http://www.turmobil.org.tr/mevzuat/d19.doc>

deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumunda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.”

Kanun hükmünden de açıkça anlaşılacağı gibi, vergi tevkifatı yalnız nakden ödemelerde değil, hesaben yapılan ödemelerde de yapılmak zorundadır. Yapılan işe bağlı olarak düzenlenen istihkak raporlarına göre, yapılan nakdi istihkak ödemeler de, vergi tevkifatına tabidir.

İstihkak raporları düzenlendiği halde, nakdi ödeme yapılmaması halinde; istihkakları ödeyenleri müteahhitlere karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemler olduğuna göre, hesaben ödemenin varlığı için yeterlidir. Nakdi ödeme sonraki aylarda yapılacaksa, vergi tevkifatının istihkak raporlarının düzenlendiği tarih itibarıyla beyan edilmesi gerekir. Örneğin, istihkak raporlarının düzenlenmesi, iş hasılatı ile ilgili fatura kesilmesi, bu faturaların deftere kaydedilmesi hesaben ödemedden söz edilebilmesi için yeterli fiillerdir¹¹¹.

Hesaben ödeme bir bakıma nakdi ödemeyi tamamlamakta ve böylece iş bedelinin tamamı üzerinden vergi tevkifatı yapılmasına olanak vermekte, ödemenin gecikmesi nedeniyle elde edilen gelir beyan edildikten sonra, vergi tevkifatı yapılması gibi bir durumun ortaya çıkmasını engellemektedir¹¹².

Nakden veya hesaben ödemenin aynı anda yapılması halinde faiz ve vade farkı söz konusu olmayacağından sorun yoktur. Ancak uygulamada, hesaben ödeme gerçekleşmesine karşılık nakden ödeme yapılmaması halinde, vade farkı veya faiz ödenmesi durumunda, bu faiz ve vade farkı üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda tereddütler meydana gelmektedir.

Bu konuya vergiyi doğuran olay tarihi itibarıyla bakıldığında, istihkakların hesaplandığı tarih ve bu tarihten sonra ödenecek tutar da inşaat onarım işinden bağımsız olarak sıradan bir alacak haline geleceği için ödenen vade farkı ve faiz

¹¹¹ Musa Örmeci “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergileme” **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:75, Kasım 1987), s. 26.

¹¹² Hüseyin Yalçın, Erkan Gürboğa, ‘**Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj**’, (İkinci Baskı. İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2000), s. 12

doğal olarak işten bağımsız bir finansman hizmetinin karşılığı niteliğinde olacaktır. Bu nedenle faiz ve vade farkı üzerinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır¹¹³.

3.1.2. İstihkakların Ödenmemesi Halinde Tevkifat

Ticari kazancı elde etme tahakkuka bağlı olup, ayrıca tahsil şartı aranmamaktadır. Bu itibarla inşaat işlerinde işin devamı süresince, ana istihkak raporlarının ve işi bitiminde de son istihkak raporunun düzenlenmesi gerekir.

Ancak uygulamada idarece düzenlenen istihkak raporlarının bir kısmı idare ve müteahhit arasındaki anlaşmazlıklar veya nakit yetersizlikleri gibi nedenlerle zamanında ödenememektedir.

Bu şekilde mükellef, esasen bir kısım alacaklarını tahsil edemediği için güç durumda bulunmasına rağmen, belki de ileride kısmen veya tamamen tahsil ve tasarruf edemeyeceği bir hasılat üzerinden de vergi ödeme zorunluluğunda kalmaktadır¹¹⁴.

Ancak, tahsil edilemeyen istihkaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, müteahhidin herhangi bir itiraz nedeni öne sürmeksizin, istihkak raporlarının süresinde imzalanmış ve kabul edilmiş olması gerekmektedir. İstihkak alacağı tahakkuk etmeden, istihkak konusunda müteahhit ile işveren arasında anlaşmazlık çıktığında, kesinleşmeyen bu istihkak için karşılık ayrılması da mümkün olamamaktadır¹¹⁵.

¹¹³ Bıyık, **a.g.m.** s.47.

¹¹⁴ Bünyamin Öztürk, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme II" , **Maliye Postası**, Sayı:283 (Temmuz 1992), s.44-45.

¹¹⁵ Kamu idaresine karşı yüklenilen inşaat ve onarma işleriyle ilgili istihkaklardan doğan alacaklar için Vergi Usul Kanununun 323. maddesi uyarınca şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi mümkün kılınmıştır. Ayrılan bu karşılıklar ilgili olduğu inşaat hesabı ile ilgilendirilmeden, ilgili yıl kar ve zarar hesabına kaydedilmektedir. Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nun 28.05.1962 tarih ve 116/2 sayılı karar.

3.1.3. İstihkak Bedellerinin Ödenmesindeki Kayıpların Önlenmesi

Günümüzün ekonomik şartları nedeniyle işveren idareler, kesinleşen istihkak tutarlarını, sözleşmede Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nde veya genel hükümlerde belirtilen sürelerde ödeyememekte, aylar süren bu gecikme dolayısıyla birçok zarar söz konusu olabilmektedir.

Bu nedenle ödemedeki gecikmelerden kaynaklanan bir zarara uğranılmaması için, Borçlar Kanununun 113. hükmüne uyulması gerekmektedir. Bu hüküm emredici bir mahiyette olması nedeniyle karşı tarafça ileri sürülmesine dahi, mahkeme tarafından re'sen dikkate alınmakta ve araştırılmaktadır.

Bu itibarla ödemedeki gecikmelerden doğan zararlara ilişkin talep hakkının kaybedilmemesi için, istihkak tutarını alırken mutlaka, hakkın saklı kalması şartıyla bir yazılı bir belge alınması gerekmektedir¹¹⁶.

İstihkak tutarı idareden tahsil edilirken ödeme evrakına aynen "Bu istihkak tutarı öngörülmuş süresinden daha sonra tarafımıza ödenmektedir. Bu itibarla anaparayı, gecikmeden meydana gelen ve gelebilecek her türlü kayıplarımızla ilgili talep hakkımızı saklı tutarak alıyoruz." kaydını yazmak ve imzalamak gerekmektedir.

Ödeme evrakında bu kaydı yazmak için yer yoksa veya oraya yazılmasına izin verilmez ise, o anda hazırlanacak bu yöndeki imzalı bir beyanın, idarenin evrak kayıt bölümünden geçirilerek evraka geçirilmesi sağlanmalıdır¹¹⁷.

Diğer yandan, sözleşmeyle yapılan işin karşılığında hak edilen istihkak bedellerinin zamanında ödenmemesi durumunda, müteahhide gecikme zammı ödenmesi gerekmekte ve bu durumda müteahhide ödenen gecikme zammının

¹¹⁶ Türker Yalçınduran, "Hakedişlerin Düzenlenmesinde ve Ödenmesindeki Kayıpların Önlenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194,(Temmuz 1998), s.206

¹¹⁷ Aynı, s.206

tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir. Çünkü bu gecikme, müteahhit tarafından değil, işveren idare tarafından kaynaklanmaktadır¹¹⁸.

Zira ödenen gecikme zamları, yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile ilgili olmayıp, müteahhidin yaptığı iş sonucunda, hak ettiği istihkakın geç ödenmesine ilişkin olarak cezalandırıcı mahiyet taşıyan bir bedeldir. Nitekim bu konuda vergi idaresi, ödenmesi gereken istihkak bedellerinin zamanında ödenmemesi nedeniyle ödenen gecikme zamlarının inşaat işi ile ilgili olmadığından tevkifata tabi tutulmaması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir¹¹⁹.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde bu konuda dikkati çeken bir başka husus da; yapılan sözleşmeye, inşaat maliyetlerinde meydana gelen artışların karşılanması gerektiği, dolayısıyla müteahhide maliyetlerde meydana gelen artış nedeniyle, fiyat farkı ödenmesi hususu hüküm altına alınması gerekmektedir. Bu durumda müteahhide ödenen fiyat farkları, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin bir cüzünü teşkil ettiğinden, tevkifata tabi tutulması gerekmektedir¹²⁰.

3.2. İstihkaklardan Elde Edilen Kur Farklarında Vergi Tevkifatı

3.2.1. Genel Uygulama

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan müteahhitler, bu işleriyle ilgili olarak istihkak bedellerini tahsil ettiklerinde, ellerine yüklü miktarda toplu para (nakit) geçebilmektedir. Müteahhitler birikmiş veya vadesi gelmiş borçlarını ödedikten sonra kalan paraları çeşitli şekillerde değerlendirmektedirler. Buna göre istihkak bedelleri;

-Mevcut veya devam etmekte olan işlerde kullanılmak üzere demir, çimento vs. gibi malzeme alımında kullanılmakta,

-Bankalara vadeli hesap açtırılarak mevduat faiz geliri elde edilebilmektedir.

¹¹⁸ Hüseyin Yalçın, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerine İlişkin Fiyat Farkı ve Gecikme Zamları II", **Mükellefin Dergisi**, (Sayı:115, Temmuz 2002), s.149

¹¹⁹ Maliye Bakanlığı, 28.01.1994 tarih ve B.07.4.DEF.34.11.GVK-94/4-3232-1355 sayılı Özelgesi Bkz. <http://www.ist-def.gov.tr/Mukteza/gv/ornek260.htm>.

¹²⁰ Şükrü Kızılot, "İnşaat İşlerinde, Kur Farklarına %5 Tevkifat Uygulanmayacağı", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:51, Mart 1997), s.119

-Döviz cinsinden elde edildiği takdirde, bankada vadeli bekletilmek suretiyle faiz geliri elde edilmekte ve kur farkları oluşmaktadır.

-Tahsil edilerek çeşitli bankalarda repoya yatırılabilen ve devlet tahvili, hazine bonosu, varlığa dayalı menkul kıymet alımı,

yoluna gidilebilmektedir¹²¹. Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan mükellefleri bu yola iten en önemli etken, ülkemizde yaşanmakta olan, yüksek oranlı enflasyondur. Mükellefler, bu saydığımız yollara başvurmak suretiyle paranın satın alma gücünde meydana gelen azalmanın önüne geçmeye çalışmaktadırlar. Bu şekilde elde ettikleri istihkak gelirlerinden, hem enflasyona karşı korunmakta, hem de ek bir gelir elde etmektedirler.

3.2.2. İstihkak Ödemelerinden Elde Edilen Kur Farklarının Beyan Dönemi ve Tevkifat Uygulaması

Döviz karşılığında yada dövizin Türk Lirası karşılığı üzerinden, istihkak ödemesine dayalı olarak yapılan inşaat işlerinde, kur farklarının beyan dönemleri ve bunların üzerinden vergi tevkifatı yapılıp yapılmaması ile ilgili bazı sorunlarla karşılaşmaktadır.

Bu konuda uygulamada karşılaşılan sorunlardan birisi de, döviz cinsinden istihkak ödendiği ve avanslardan %5 oranında vergi tevkifatı yapıldığı durumlarda, daha sonra istihkak ödemesi yapılırken kur farklarından da, % 5 tevkifat yapılıp yapılmayacağına ilişkin konu oluşturmaktadır.

Konuyu bir örnek vermek suretiyle açıklamak gerekirse, toplam keşif bedeli 3 milyon ABD doları olan bir inşaat işi nedeniyle, işin devamı sırasında farklı tarihlerde toplam 2.5 milyon dolar alınmış olsun, avans ödemesi ve istihkak ödemesi yapılırken de, % 5 tevkifatın kalan 500 bin doların TL karşılığı üzerinden mi tevkifat yapılacak,

¹²¹ Necati Perçin, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar" **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:96, Eylül 1996), s.93-94

yoksa kalan 500 bin dolara ek olarak daha önce avans olarak ödenen 2.5 milyon doların kur farkı üzerinden yapılacağı tartışma konusu olabilmektedir¹²².

Maliye Bakanlığı bu konuda; "...Müteahhit firmaya döviz cinsinden yapılan avans ödemelerinin TL karşılığı üzerinden gerekli tevkifatın yapılması halinde, işin bitim tarihinde yapılacak kalan ödeme tutarı üzerinden aynı esaslara göre tevkifat yapılması gerekir." şeklinde verdiği Özelge ile idari görüşünü bildirmiştir. Böylece döviz cinsinden yaptırılan inşaat işlerinde dövizin avans olarak ödendiği tevkifat yapıldığı durumlarda sadece kalan ödeme üzerinden ödeme tevkifat yapılacak, kur farkları tevkifata tabi tutulmayacaktır¹²³.

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile uğraşan müteahhitlerin, karşı karşıya kaldıkları sorunlardan birisi, kur farkları ve faiz gelirlerinin beyan dönemleri ile ilgili konudur. Bu sebeple, kur farklarının beyan dönemi ve vergilendirilmesi, vergi tevkifatı açısından önem arz etmektedir.

Kur farkları, istihkakların bir unsuru olarak değerlendirilmesi, işin bitiminde de beyan edilerek vergilendirilmesi ve dolayısıyla bu kur farklarının vergi tevkifatına tabi tutulması nedeniyle konumuzla ilişkili bulunmaktadır.

Kur farkları ve faiz gelirlerinin beyan dönemleri ile ilgili farklı iki görüş bulunmaktadır. Bu görüşlerden birincisine göre, inşaat onarım işlerinde istihkaklar tahsil edildikten sonra, artık o paranın yıllara yaygın inşaat işleriyle bir ilgisi kalmaz. Firma bu parayı özgür iradesiyle, kendi ekonomik tercih ve ihtiyaçlarına göre istediği şekilde değerlendirir¹²⁴.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde, işin bittiği tarihe ertelenen iş hasılatı, doğrudan inşaat işinin bedeli olan istihkaklardır. Bu şekilde tahsil edilen inşaat hasılatının,

¹²² Kızılot, **a.g.m.**, s.118-119

¹²³ Maliye Bakanlığı, 21.02.1997Tarih ve GEL.051/5129-84/06524 Sayılı Özelgesi. Bkz.Kızılot, **a.g.e.**, s.147

¹²⁴ Tayfun Beşe, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirme Dönemi" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:79, (Temmuz 1999), s. 130-131

yeniden değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler, artık yıllara yaygın inşaat işinin hasılatı olmayıp, bu tür gelirler artık hasılatın hasılatıdır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 43/2. maddesinde sözü edilen "...bu madde şümulüne girmeyen işlerin" hasılatı olup, elde edildikleri yılda vergilendirilmeleri daha uygun görülmektedir¹²⁵.

Bu konuda diğer görüşe göre; yıllara yaygın inşaat işi ile ilgili kur farklarının her yıl itibarıyla değil, işin bitim tarihi itibarıyla beyan edilip vergilendirilmesi gerektiği yönündedir. Çünkü kur farkları istihkakların bir unsuru olarak kabul edilmektedir¹²⁶.

Bu işleri yapanların tahsil ettikleri istihkaklar, bankada mevduat olarak değerlendirmeleri sonucu, elde ettikleri faiz gelirlerinin, inşaat onarım işinin geliri ile ilgilendirilmesi ve inşaat işinin bitim tarihi itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde kur farkı gelirlerinin de, yıllara yaygın inşaat işinin istihkakların bir unsuru olarak sayılması, işin bitim tarihi itibarıyla beyan edilmesi ve vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir¹²⁷.

Yıllara yaygın inşaat işi yapanların sözleşme gereği yabancı para cinsinden elde ettiği istihkak bedellerini bankada tutması nedeniyle oluşan kur farkı ve faiz gelirinin birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işinin hasılatı olarak Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi uyarınca işin bittiği tarihte beyan edilmesi gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan bir mükellefle ilgili olarak yapılan inceleme sonucu, kur farkları ve mevduat faizlerinin beyan edilmesi gerektiği hususunda uyuşmazlık çıkması üzerine Danıştay; "... yıllara yaygın inşaat onarım işleri

¹²⁵ Hasan Fehmi Korkmaz, Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirme Dönemi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:166 (Haziran 1995), s.48-49

¹²⁶ Şükrü Kızılot, "Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi ve Kur Farkı Giderleri", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:17, Mayıs 1994), s.5-13

¹²⁷ Dn.3. D. 08.06.1992 Tarih ve E.1992/523, K.1992/1458 Sayılı Kararı. Bkz. **Danıştay Dergisi**, Sayı:86, Yıl:1993, s.175. ; Dn.3. D. 18.02.1999 Tarih ve E.1997/2495, K.1999/541 Sayılı Kararı. Bkz. Tayfun Beşe, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirme Dönemi" **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:79, Temmuz 1999), s. 130-131

ile ilgili kur farklarının, hakedişin bir unsuru olarak kabul edilmesi gerekir. Aynı şekilde yıllara yaygın inşaat onarım işleri nedeniyle alınan istihaklardan sarf edilmeyerek bankada mevduat olarak tutulan meblağ karşılığı elde edilen faiz gelirlerinin de, inşaat hesabıyla ilişkilendirilerek işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerektiği...” şeklinde karar vermiştir¹²⁸.

Danıştay'ın bu kararının düzeltilmesine ilişkin olarak vergi dairesine yapılan başvuruda da, yine Danıştay tarafından reddedilmiştir. Bu kararlar neticesinde Danıştay'ın bu konudaki ısrarlı görüşü karşısında, yıllara yaygın inşaat işlerinde, kur farklarının istihakların bir unsuru olduğu ve işin bitiminde beyan edileceği dolayısıyla vergilendirileceği hususu kesinlik kazanmış olmaktadır¹²⁹.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde tereddüt yaratan kur farkı konularında vergi idaresi daha modern bir yaklaşım sergilemeli, mümkün olduğunca kur farkından kaynaklanan, fiktif gelir ve giderleri vergi hesabında dikkate almama yönünde düşünceler geliştirmesinin hedef olarak benimsenmesi gerekmektedir¹³⁰.

3.3. İstihaklardan Kesilen Vergi ve Fonların Mahsup ve İadesi

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde, biten işlerle ilgili olarak yapılacak vergilendirmede, söz konusu işler nedeniyle alınan istihaklardan tevkif yolu ile kesilen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu sonucu arta kalan bir tutarın bulunması halinde; bu tutarın, Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44. maddesi hükümlerine göre mükelleflere red ve iadesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi kapsamına giren birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri dolayısıyla alınan istihkak bedellerinden

¹²⁸ Dn.4. D. 08,06,1994 Tarih ve E:1994/581, K:1995/3495, Bkz. **Vergi Sorunları Dergisi**, Danıştay Kararları, Sayı :96, Eylül 1996, s. 143-144

¹²⁹ Dn. 4.D. 30.5.1995 Tarih ve E:1994/4989, K:1995/2383 sayılı kararı. Bkz.**Vergi Sorunları Dergisi**, Danıştay Kararları,(Sayı :96, Eylül 1996), s. 144

¹³⁰ Mehmet Yıldız, Oğuz Çetinkaya, "Yurtdışı İnşaat İş Yapan Kurumların Kazançlarının Belirlenmesi Özelinde Yurtdışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesinde Kur Farkı Sorunları",**Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:251, Temmuz 2002), s.145

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 nakden ve/veya diğer vergi borçlarına mahsup edilmek suretiyle iade edilmektedir¹³¹.

3.3.1. İstihaklardan Kesilen Vergilerden Mahsup İşlemleri İçin Belge Aranılmaması

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri nedeniyle ödenen istihaklardan yapılan vergi tevkifatı, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir yada kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir. Ancak, bu vergilerin mahsup edilebilmeleri için, verginin kesilip ilgili vergi dairesine yatırılmış olması gerekmektedir.

İşin bitim tarihini izleyen yılın Mart veya Nisan ayında, gelir yada kurumlar vergisi beyannameleri verilirken; %5 tevkifatın gelir vergisinde mahsup edilmesi yönünde bir talep dilekçesinin ilgili vergi dairesine verilmesi, vergi tevkifatının sorumlusu tarafından kesilmiş olması ve tevkifatın yapılmış olduğunu gösteren bir belgenin, işveren durumundaki kurum yada kuruluştan alınarak, mahsup talep dilekçesine eklenmesi gibi şartlarla mahsup ve iade işlemleri yapılmaktaydı¹³².

Ancak Maliye Bakanlığı bir İç Genelge¹³³ yayınlarak yıllara yaygın inşaat onarım işleri nedeniyle ilgililere ödenen istihaklardan yapılan vergi tevkifatının, bu tevkifatı yapan kurum yada kuruluşlar tarafından vergi dairesine yatırıldığının belgelendirilmesine gerek olmadığını açıklayarak mükelleflerin işini kolaylaştırılmıştır.

¹³¹ Aynı,s.145

¹³² Kızılot, a.g.e., s.243.

¹³³ 1996/1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi İç Genelgesi , Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 16.7.1996 gün ve B.07.Gel 051/5139-1/32829 Sayılı yazı.

Böylece, vergi idaresi ile yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan mükellefler arasında sorun yaratan gelir vergisi tevkifatının, tevkifatı yapan kurum ve kuruluşlarca vergi dairesine yatırıldığına ilişkin belgenin aranılması koşulu, mahsubu istenilen miktarların kesildiğinin belgelendirilmesi kaydı ile söz konusu İç Genelge ile kaldırılarak uygulamadaki bu sorun çözümlenmiş olmaktadır¹³⁴.

3.3.2. İstihkaklardan Yapılan Vergi Tevkifatının İadesi

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapanlardan, tevkif edilen vergilerin, beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergi miktarının üzerinde miktarda olması halinde, bu fazlalık mükelleflere iade edilmektedir(GVK. m.121, KVK. m.44).

Vergilendirme esnasında, söz konusu işler nedeniyle alınan istihkaklardan % 5 oranında kesilen vergilerin, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen gelire dahil kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden mahsubu sonucunda, mükellefe iadesi gereken bir verginin kalması halinde, bu vergi ya nakden ödenir, yada diğer borçlarına mahsup edilmek suretiyle iade edilmektedir¹³⁵.

Ancak, mükellef iade talep etmediğini ilgili vergi dairesine hitaben yazılan dilekçe ile beyan ederse; 169 Seri No.lu GVK Genel Tebliğinin¹³⁶ A-2 bölümünde belirlenen limitler içinde de kalsa, nakden veya mahsuben iade yapılıp yapılmayacağı iade yapılmış ise, geri istenip istenmeyeceği, geri istenirken gecikme faizinin aranılıp aranmayacağı, mükellefin iade talep etmemesi gibi bir hakkının olup olmadığı, mükellefin iade talep etmemesi halinde, iade edilecek tutarların akıbetinin ne olacağı gibi konularda tereddütler bulunmaktadır. Bu konularda tereddütlerin ortadan

¹³⁴ Necati Perçin, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri Yapılan Tevkifatların Mahsubu Konusunda Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:97, s.46

¹³⁵ Kızılot, **a.g.e.** s. 245.

¹³⁶ 169 Seri No.lu GVK Genel Tebliği, 22.07.1992 tarih ve 21292 Sayılı **Resmi Gazete**'de yayınlanmıştır.

kalkması için Tebliğ düzeyinde yapılacak bir düzenleme ile açıklığa kavuşturulması gerekmektedir¹³⁷.

3.3.3. Devam Eden İnşaat İşlerinde Vergi Tevkifatının Biten İşlerin Vergisinden Mahsup ve İadesi

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde halen devam etmekte olan işler nedeniyle istihkaklardan yapılan verginin tevkifatının mahsubu konusunda KVK' nun 44. maddesinde açıklık getirilmiştir.

Anılan maddede, “beyannamede gösterilen kazançlardan bu kanuna ve GVK'na göre tevkifan yapılmış vergiler beyanname üzerinden hesaplanan Kurumlar Vergisinden mahsup edilir. Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesi tarafından mükellefe yazı ile bildirilir.

Aradaki fark mükellefin yazıyı tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaat etmesi halinde, kendisine iade olunur. Bir yıl içinde müracaat etmeyen mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer.” hükmü yer almaktadır. Bu hüküm karşısında henüz bitmemiş inşaat işlerine ilişkin olarak kesilen vergilerin kesinleşmiş vergi borçlarına mahsubu yasal olarak mümkün bulunmamaktadır¹³⁸.

Çünkü, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesinde yer alan kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilerek, tamamının o yılın geliri sayılarak, aynı yıl beyannamesinde gösterilmesi hükme bağlanmıştır.

KVK' nun 44. maddesi ile bu GVK'nun 42.maddesi arasındaki bağlantı; tevkif edilen verginin işin bitimiyle tespit edilen kazanç üzerinden mahsup edilebileceğine ilişkindir. Dolayısıyla henüz bitmemiş bir işin kar veya zararının kesinlik kazanmayacağı düşünüldüğünde; bitmiş olan işlere ilişkin kesilen vergilerin, yine

¹³⁷ Mustafa Turan, Hamza Sivrikaya, “Tevkif Edilen Vergiler geri istenmeyebilir mi?”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, (Sayı:383, 1 Ocak 2003),s. 132-136

¹³⁸ Kızılot, a.g.e. s. 257.

bitmiş olan işlerden sağlanan kazanç üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmesi bu konuda uygun çözüm olarak görülmektedir¹³⁹.

Aynı zamanda Maliye Bakanlığı da devam eden işlerde ödenen istihkaklardan kesilen % 5 oranında vergi tevkifatının biten işlerden mahsubunun mümkün olmayacağı, kesilen vergilerin sadece ait olduğu inşaat işinin vergisinden mahsup edilebileceği yönünde görüş bildirmiştir¹⁴⁰.

3.4 Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat İşlerinin Yıllara Yaygın Hale Gelmesi Durumunda Vergi Tevkifatı

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde en çok tartışılan konulardan birisi, inşaat işlerinin sözleşme yapıldığı esnada takvim yılı içinde bitirilmesi öngörüldüğü halde, çeşitli sebeplerle bir sonraki takvim yılına sarkması durumunda, ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı konusu teşkil etmektedir.

Oysa Gelir Vergisi Kanunu'nun vergi tevkifatına ilişkin 94/3. bendinde "42.madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden % 5" gelir vergisi tevkifat yapılacağı" hükmü açık bir şekilde yer almaktadır.

İnşaat işlerinde işin devamı süresince yapılan istihkak ödemelerinden kesilen vergi tevkifatını ödemekten kaçınmak isteyen bazı mükellefler, sözleşmelerini takvim yılında bitecek şekilde yaparak, yani daha sonra ek bir sözleşme ile takvim yılını aşmak suretiyle, bu tevkifattan kaçınma yoluna gitmektedirler.

Böylece bu işlerle uğraşan bazı mükellefler, sözleşmelerini kısa süreli düzenlemek suretiyle en azından bir yıl için vergi ödememe gibi bir avantaj

¹³⁹ Ercan Alptürk, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Kesintisinin İade/Mahsubuna İlişkin Uygulamadaki Bazı Sorunlar" **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:101, Şubat 1997), s. 102-103

¹⁴⁰ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 11.11.1996 Tarih ve B.07.0.GEL.0.49/4926-3/53235 Sayılı. Bkz. <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GelirVergisiOzelgeleri>.

sağlamaktadırlar. Bu yasal boşluğun doldurulması için aşağıda çözüm önerileri sunulmaktadır.

3.4.1. İnşaat İşinin Aynı Takvim Yılı İçinde Bitirilmesi Halinde Tevkifat

İnşaat işlerinin aynı takvim yılı içinde bitirileceği öngörülmüşse, bu durumda yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden söz edilmesi mümkün değildir. GVK' nun 42. maddesi kapsamına girmez. İnşaat ve onarma işlerinin yıllara yaygın olacağı, ihalenin yapıldığı sırada belli olduğundan ödenen istihkak bedellerinden inşaatın başlangıcından itibaren vergi tevkifatı yapılmaz¹⁴¹.

3.4.2. İnşaat İşinin Yıllara Yayılması Halinde Vergi Tevkifatı

İnşaat ve onarma işlerinde yapılan sözleşmeye göre, aynı takvim yılı içinde başlayıp bitmesi gereken, ancak çeşitli sebeplerle izleyen takvim yılına sarkan İnşaat işlerinde yapılan vergi tevkifatı, hangi tarihten itibaren yapılacağı ve ilk takvim yılında yapılan ödemelerden geriye dönük olarak tevkifat yapıp yapılmayacağı, yada yapılması gerekliliği konusunda görüş farklılıkları mevcuttur.

Sözleşmesine göre yıl içinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, yıl içinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde, ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten itibaren istihkak bedellerinden % 5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir¹⁴².

Sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaat onarım işleri, birden fazla yıla sirayet etmesi halinde, istihkak ödemelerinden vergi tevkifatı uygulaması, genel tebliğ ile yapılması, uygulamada birtakım sıkıntılar doğmasına neden olmaktadır.

¹⁴¹ Bünyamin Öztürk, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme(1)" **Maliye Postası Dergisi**, (Sayı:282, Haziran 1992), s. 61

¹⁴² MGB. Muhasebat Genel Tebliği Seri No: 411(M), 06.03.1985 Gün ve 127251-22/23005 sayılı; M.G.B. Özelgesi, 15.04.1982 Gün ve22112-261/32754 sayılı. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.164

Bu sıkıntılarının ortaya çıkmaması ve mükellefler arasında vergileme eşitsizliğine yol açan bu durumun ortadan kaldırılması için, yasal boşluğun genel tebliğ ile değil, çıkarılacak bir kanunla doldurulması gerekmektedir¹⁴³.

Aynı yıl içinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak daha sonra her sebeple olursa olsun, birden fazla takvim yılına taşınan söz konusu işler dolayısıyla daha önce tevkifat yapılmadan ödenmiş istihkaklar nedeniyle, ayrıca tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır¹⁴⁴.

Genellikle uygulamada yapılan ve vergi idaresi tarafından da benimsenen görüş; inşaat işinin, yapılan sözleşmeye göre başladığı takvim yılı içinde bitmesi gerekirken, herhangi bir sebeple bitmeyerek ertesi takvim yılına sarkan, izleyen takvim yılında da devam etmesi durumunda, takvim yılı kapanmadan yapılmış bir süre uzatımı sözleşmesi varsa, bu sözleşme tarihinden; böyle bir sözleşme yoksa, ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden, önceden ödenmiş istihkaklarla ilgilendirilmeksizin %5 tevkifat yapılması gerektiği yönündedir¹⁴⁵.

Diğer taraftan Maliye Bakanlığı, sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatın bir sonraki yıla yaygın olması durumunda, ödenen istihkakların tamamı üzerinden değil, inşaatın yaygın olduğu yılın başından itibaren ödenecek istihkaklardan vergi tevkifatı yapılması gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir¹⁴⁶.

Öte yandan, sözleşmeye göre, işin aynı takvim yılı içinde başlanıp bitirilecek olması nedeniyle tevkifata tabi tutulmamış önceki istihkaklar için ayrıca tevkifat yapılması yoluna gidilmeyecektir. Uygulamanın bu yönde olması GVK' nun 42 ve 94/3. maddeleri gereğidir.

¹⁴³ Bakır, **a.g.m.** s.86

¹⁴⁴ **Aynı**, s.87

¹⁴⁵ Oktay Uğur, "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:159, (Kasım 1994) , s.107

¹⁴⁶ Maliye Bakanlığı, 15.4. 1982 tarih ve 22112-261/32754 sayılı Özelgesi. Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.182.

Yapılan iş, çeşitli sebeplerle izleyen takvim yılına sirayet ettiğinde ise, yada süre uzatımı konusunda ek bir sözleşme yapıldığında 42. madde kapsamına girmekte ve dolayısıyla 94. madde uyarınca tevkifat yapılması gereken bir iş haline gelmektedir. GVK' nun 42. ve 94. maddeleri karşısında izleyen takvim yılı başından itibaren tevkifat yapılması gerekmektedir¹⁴⁷.

Ancak, ilk takvim yılında yada ek sözleşme tarihinden önce yapılan istihkak ödemelerinin tevkifat uygulaması dışında kalması, yıllara yaygın inşaat onarım işleriyle ilgili vergileme ilkeleri ile bağdaşmamaktadır. Zira bu durum, vergi tevkifatı uygulamasının bizzat konulma amacı olan "vergilemede telafi edici niteliğini " ortadan kaldırmaktadır¹⁴⁸.

Böyle bir durumda, ilk takvim yılında elde edilen inşaat gelirlerinden hiçbir vergi alınmamakta, ilgili yılın vergisi tamamen ertelenmektedir. Yada ek sözleşme varsa, bu tarihten itibaren tevkifat yapılması halinde, yine hem vergi ertelenmekte, hem de aynı takvim yılı içinde elde edilen gelirin, ek sözleşmeden sonraki kısmından vergi alınıp, ek sözleşmeden önceki kısmından vergi alınmaması gibi çelişkili bir uygulama ile karşı karşıya kalınmaktadır.

Öte yandan böyle bir uygulama muvazaaya son derece açık olup, mükelleflere sözleşmelerini kısa süreli düzenleyerek, en azından bir yıl için vergi ödememe imkanı vermektedir.

Sonradan yıllara yaygın nitelik kazanan inşaat ve onarma işlerinde vergi tevkifatını, sadece işin yıllara yaygın nitelik kazanmasından sonra değil, önceki dönemler için de söz konusu olması gerekmektedir. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerine yönelik olarak getirilen özel vergileme sisteminin kısmi olarak değil, yıllara yaygın inşaat onarma işi anlamında şartlar tamam olduğunda, bir bütüne eksiksiz olarak uygulanması gerekmektedir¹⁴⁹.

¹⁴⁷ Bakır, a.g.m. s.87

¹⁴⁸ Uğur, a.g.m., s.107.

¹⁴⁹ Aynı, s.107

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile ilgili vergi tevkifatı yapılması hususunda vergi ceza ve faiz uygulamalarına ilişkin mevcut yasal düzenlemeler, muvazaanın söz konusu olmadığı durumlarda iyi niyetli mükellefleri ağır müeyyidelerle karşı karşıya bırakabileceğinden, bu hususun, kasıt unsurunu ölçü alacak bir tarzda yasal bir düzenlemeye gereksinim duyulmaktadır¹⁵⁰.

3.5. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Tevkifatı

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan müteahhitlerin işlerin bir bölümünü yada tamamını taşeronlara yaptırmaları, dolayısıyla müteahhitlerin bunlara yaptıkları ödemelerde vergi tevkifatı yapılabilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması yeterli değildir.

Taşeronun yaptığı işin de takvim yılını aşması halinde, vergi tevkifatının yapılıp yapılmaması konusunda uygulamada birtakım tereddütleri ortaya çıkarmakta, dolayısıyla inşaat ve onarım işlerinde vergi tevkifatı ile taşeronların vergilendirilmesi söz konusu olabilmektedir. Böylece aynı işi yapan mükellefler arasında vergi adaletsizliği giderilebilmektedir. Aşağıda bu konuya yer verilecektir.

3.5.1. Taşeronun Tanımı ve Yıllara Yaygın İnşaat İşleri İle İlişkisi

Taşeron sözcüğünün dilimize Fransızca “tacheron” sözcüğünden gelmektedir. Anlamı ise, tek başına veya bir iki işçiyle birlikte çok defa götürü olarak ve genellikle bir başka büyük müteahhitten iş alarak çalışan küçük müteahhit, yada ikinci derecede müteahhit olarak tanımlamak mümkündür.

Uygulamada ise; inşaat onarım işlerini üstlenen müteahhitler işin bir kısmını yada tamamını, ikinci derece müteahhit olarak nitelendireceğimiz taşeronlara yaptırabilmektedirler. Örneğin, müteahhitler yapımını üstlendikleri inşaat ve onarım işinin; boya, sıva, tesisat, doğrama, karo döşemesi, gibi kısımlarını, ikinci derece müteahhitlere devredebilmektedirler.

¹⁵⁰

Aynı, s.108

Taşeronlara yaptırılan işler, bazen daha büyük çapta da olabilmektedir. Şöyle ki; kaba inşaatın yapımı, binanın tamamının yapımı, bahçe ve çevrenin düzenlenmesi, üstlenilen inşaat işinin tamamının taşeronu ya da taşeronlara yaptırılması söz konusu olabilmektedir.

Genelde taşeronlara verilen işin bir bölümü götürü olarak verilmekte, bu durumu ile yapılan iş, inşaat işinin yalnızca bir bölümü oluşturmakta, zaman bakımından ise genellikle kısa sürede bitirilebilecek hacimde işler olduğu göze çarpmaktadır. Bu nitelendirmeye göre taşeronun üstlendiği işin, yıllara yaygın bir iş olmadığı düşünülebilir¹⁵¹.

Ancak yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan müteahhitlerle taşeronlar arasında yapılan işlerin bazen takvim yılını aştığı ve ödenen istihaklardan vergi tevkifatı yapıp yapılmaması konusunda birtakım aksaklıklar ortaya çıkmaktadır.

Taşeronun yukarıda yapılan tanımından da anlaşılacağı üzere, onun yaptığı işin takvim yılını aşmayan kısa süreli işler olduğu anlaşılmaktadır. Asıl müteahhitte taşeron arasında yazılı bir sözleşme yapılmış olması da bir olasılık olarak görülebilmektedir. Ancak taşeronluk yapan bir kişinin yeterli sermaye ve donanımına sahip olmaması da, bu kişinin uzun süreli ve büyük hacimli işler alabilmesini olanaksız kılmaktadır¹⁵².

3.5.2. Taşeronu Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olmaması Halinde Vergi Tevkifatı

Taşeronu yaptırılan işin yıllara yaygın olmaması durumunda, bunlara yapılan ödemelerden GVK' nun 94/3. maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmaz. Danıştay ise, bu konuda "taşeronlara yaptırılan iş yıllara yaygın değilse, bunlara yapılan

¹⁵¹ Mehmet Bulut, "Taşeronu Ödenen Hakediş Bedellerinden Vergi Kesintisi Yapılacak mıdır?" **Maliye ve Sigorta Yorumları**, (Sayı:284, 15 Kasım 1998), s.68.

¹⁵² Aynı, s.69

ödemelerden vergi tevkifatı yapılamayacağı” yönünde açık bir şekilde beyan ederek görüşünü bildirmiştir¹⁵³.

Taşeronu yaptırılan işin yıllara yaygın olup olmadığı, işin başlangıcından önce müteahhit ile taşeron arasında imzalanan sözleşmede belli olduğundan, vergi tevkifatının yapılıp yapılmayacağı da, yine bu sözleşme esas alınarak saptanabilir¹⁵⁴.

3.5.3. Taşeronu Yaptırılan İşin Yıllara Yaygın Olması Halinde Vergi Tevkifatı

Taşeronu yaptırılan işin sözleşmesine göre yıllara yaygın olması durumunda; bunlara, işin başından itibaren ödenen istihkaklardan GVK.’nun 94/3. maddesi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılır. Taşeronu verilen her işin ayrı ayrı göz önünde tutulması gerekmektedir. Yaptırılan işin tümü değil, her iş ayrı ayrı ele alınarak, bu işler için yıllara yaygın olan varsa, yalnızca bu işle ilgili olandan vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir¹⁵⁵.

Aynı görüş Danıştay tarafından “Taşeronu yaptırılan işin bir sonraki yılda bitmesi halinde söz konusu iş, yıllara yaygın inşaat onarma işi olarak kabul edilir. Bunlara yapılan ödemelerden GVK.’nun 94/4. maddesine göre tevkifat yapılır.” şeklinde kararla açıklanmıştır¹⁵⁶.

Sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan, ancak çeşitli nedenlerle gelecek yıla yaygın olan inşaat ve onarma işlerinde, işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan, vergi tevkifatı yapılacaktır. Taşeronu yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılabilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin

¹⁵³ Dn. 4.D. 6.3.1973 gün ve E.1970/6771, K.1972/1348, Bkz. Fazıl Aydın Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:10, Sayı:1991/1, s.66

¹⁵⁴ Şükrü Kızılot, **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, (Ankara:Yaklaşım Yayınları, 1998), s.1925

¹⁵⁵ Fazıl Aydın, “Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı” **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:1991/1, s.66

¹⁵⁶ Dn.4. D. 19.11.1979 gün ve E.1979/510, K. 1979/2993, Bkz.Fazıl Aydın Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı, **Vergi Sorunları Dergisi**, Yıl:10, Sayı:1991/1, s.66

yıllara yaygın olması yeterli değildir. Aynı zamanda bu inşaatın taşeronla yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekmektedir.

Müteahhitlerle taşeronlar arasındaki tevkifat konusundaki çıkan uyuşmazlık mükellefiyet yönünden ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki; müteahhitlerin aldığı inşaat işlerini başka müteahhit yada firmalarla birlikte yapması halinde, alınan önceki istihkaklar kurulan ortaklığın bünyesine ve hesaplarına intikal ettirilmekte, bu durum gerçek mükellefiyetin tayini konusunda tereddütler ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda inşaatın yapımı yönünden idareye karşı asıl firmanın sorumluluğu devam ettiğinden, inşaat nedeniyle oluşan istihkak bedelleri asıl firmaya gerekli vergi tevkifatı yapılarak ödenmektedir.

Diğer yandan, işi fiilen yapan ortaklığın inşaat yapma işinin ayrı bir ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi halinde ise, ortaklık bünyesine aktarılan istihkak tutarlarından da ikinci bir kez vergi tevkifatı yapılması gerekecektir. Böylece her iki taraf da mükellefiyete ilişkin ödevlerini yerine getirmiş olacaktır¹⁵⁷.

Kamu kuruluşlarına karşı üstlenile yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin gayri resmi olarak başkalarına devredilerek, işin fiilen yada ortaklık tarafından yürütülmesi ve işin fiilen yüklenen ortakların yada firmaların taşeron statüsünde olmamaları nedeniyle vergi tevkifatı konusunda uygulamada sorunlar ortaya çıkmaktadır.

Mevcut yasal düzenlemeler olaya tam açıklık getirmediğinden, mükellefler arasında farklı ve haksız uygulamalara yol açabilmektedir. Vergi idaresi bu konuda uygulama birliği sağlayacak düzenleme yapması gerekmektedir¹⁵⁸.

Genellikle uygulama alanında görülen sorunlardan birisi de, müteahhit ile taşeron arasında her yıl için ayrı sözleşme düzenlenerek, yaptığı işin sözleşmesine göre, başladığı yılda tamamlanması ile, işveren durumunda olan asıl müteahhidin, taşeronla yaptığı ödemelerinden vergi tevkifatı yapmamasıdır.

¹⁵⁷ İbrahim Türkiş, Şenay Oto, “Kamu kuruluşlarına karşı üstlenile yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin gayri resmi şekilde başkalarına devredilmesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, (Sayı:114, Mart 1998), s.40-45

¹⁵⁸ **Aynı**, s.40-45

Ancak, vergi incelemeleri sırasında, inceleme elemanları taşeronla yaptırılan ve her yıl ayrı sözleşme düzenlenen işlerin aslında birbirinin devamı olduğu ve sırf vergi tevkifatından kaçınmak amacıyla yıllık sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varmaları halinde, işveren durumundaki müteahhit adına cezayı ve gecikme faizi uygulamalı raporlar düzenlenmekte, vergi idareleri de buna göre işlem yapmaktadır¹⁵⁹.

Bu şekilde taşeronların istihkaklardan yapılan vergi tevkifatından kaçınmak amacıyla her yıl ayrı sözleşme düzenlemeleri, bunların yaptıkları işlerin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Böylece bu işi yapan mükellef gurubu arasında vergilemede adaletsizlik meydana gelmektedir. Vergi idaresinin bu şekilde, asıl müteahhidi cezalandırma yoluna gitmesi ise, bu soruna kalıcı bir çözüm getirmemektedir.

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi, taşeronların vergi dışı kalmasını önlemek amacıyla, bunlara yapılacak ödemelerde, işin yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın, yaptırılan işin safi işçilikli yada malzemeli olma durumuna göre % 7-20 arasında vergi tevkifatı yapılmalı, bu da taşeronlar için nihai bir vergileme olmalıdır. Böylece taşeronların, ayrıca bir defter tutmasına ve beyanname vermesine gerek kalmadan vergilendirilmesi, hem vergi idaresi yönünden gelir artırıcı nitelik kazanır, hem de müteahhitlerin ödemelerinin belgelendirilmesi açısından daha faydalı olacaktır¹⁶⁰.

Taşeronlara yaptırılan işler karşılığında belge alınabilmesi inşaat sektörünün sorunlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İnşaat sektöründe taşeronların belli bir kısmı, vergi mükellefi bile olmadıklarından, bunlardan fatura alınabilmesi veya yaptırılan işin yıllara yaygın olması halinde, ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı yapılması mümkün olamamaktadır¹⁶¹.

¹⁵⁹ Dn.4. D. 26.03.1990 Tarih ve E:1989/521, K: 1990/1080 Sayılı Kararı. Bkz. Tunay Bakır, **a.g.m.**, s.87. ; Dn.3. D. 17.04.1992 Tarih ve E:1992/523, K: 1992/1458 Sayılı Kararı. Bkz. Şükrü Kızılot, Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi, **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:9, Eylül 1993),s.25. ; Dn.4. D. 28.04.1998 Tarih ve E:1997/1513, K: 1998/1394 Sayılı Kararı. Bkz. Bulut, **a.g.m.**, 69

¹⁶⁰ Kızılot, **a.g.e.** s. 166

¹⁶¹ Şükrü Kızılot, "Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:9, Eylül 1993), s.25.

Bu sebeple taşeronların vergi mükellefi bile olmaması, bir yandan gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergi kaybına neden olurken, diğer yandan taşeronlara yaptıkları ödemeleri belgeleyemeyen asıl müteahhitleri, bu ödemelerini kapatmak için piyasadan sahte fatura toplamaya yöneltmektedir¹⁶².

3.6. Yurt Dışında Yapılan İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı

Gelir Vergisi Kanununun 6. maddesi, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceğini öngörmüş, aynı Kanunun 7/1. maddesinde ise, ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için, kazanç sahiplerinin Türkiye’de işyerinin olması ve daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya temsilciler vasıtasıyla sağlanması koşulunu aramaktadır.

Yurtdışındaki inşaatın Türk firmasınınca yapılması ve istihkak ödemesinin Türkiye’deki işveren tarafından ifası durumu değiştirmemektedir. Diğer bir anlatımla, istihkak ödemesi Türkiye’de yapılırken ödenen istihkaktan gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır¹⁶³.

Çünkü GVK’ nun 94. maddesine dayanılarak yapılan vergi tevkifatı, Türkiye’de yapılan birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri için geçerlidir. Yurtdışında yapılan taahhüt işleri GVK’ nun 42. maddesi kapsamına girmemektedir. Konu ile ilgili Maliye Bakanlığı yurt dışında yapılan taahhüt işlerinden elde edilen kar veya zararın Türk Vergi Mevzuatına göre değil, inşaat taahhüt işinin yapıldığı ülkenin vergi mevzuatına göre saptanacağı yönünde görüş belirtilmiştir¹⁶⁴.

¹⁶² Aynı, s.25.

¹⁶³ Tunay Bakır, “Yıllara İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat Uygulaması”, **Mükellefin Dergisi**, (Sayı:102, Haziran 2001), s.87

¹⁶⁴ Maliye Bakanlığı Özelgesi, 20.06.1986 gün ve 22113-852 sayılı Bkz. Kızılot, **a.g.e.**, s.184.

3.6.1.Yurt Dışı İstisna Kazancından Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işlerinde tevkifat yapılıp yapılmaması konusunda; söz konusu işlerin GVK' nun 94. maddesinde belirtilen kişilere taahhüt edilmesi istihkak ödemelerinin de bu kişiler tarafından yapılması halinde, inşaat onarım işleri ister Türkiye'de, ister yurtdışında yapılsın, yapılacak istihkak ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak bununla birlikte, devletler arasında çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik olarak imzalanan anlaşmalarda, bu konuda özel bir düzenleme mevcut ise, bu düzenlemelerde yer alan hükme itibar edilecektir. Yapılacak istihkak ödemelerine tevkifat uygulanmayacaktır.

İnşaat ve onarım işi söz konusu kanun maddesinde yer almayan kişilere taahhüt edilmiş ise ve istihkak ödemeleri de bu kişiler tarafından yapılmış ise, yapılacak ödemelere tevkifat uygulanmayacaktır¹⁶⁵.

3.6.2. Yurt Dışı İnşaat İşlerinin Zararla Sonuçlanması

KVK' nun geçici 24. maddesi ile düzenlenen istisna şartına bağlı bir istisnadır ve şartların tamamının yerine getirilmemesi halinde istisnadan yararlanılamayacağı hüküm altına alınmıştır. İstisna şartlarından birisi de hasılatın belli bir oranının kambiyo mevzuatına göre yurda getirilmesidir. Bu koşulun sağlanamaması halinde, istisna kazançtan ve istisna kazançta ait bir zarardan bahsetmek mümkün değildir.

Vergi İdaresi de, Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararların yurt içindeki kazançlardan indirilemeyeceği yönündeki hükmünden hareketle, yurt dışındaki inşaat işlerinin zararla sonuçlanması halinde, bu

¹⁶⁵ Dn. 3.D. 23.05.1996 Tarih ve E:1995/406, K:1996/1941 sayılı kararı. Bkz. İlhan II, "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farklarının ve Faizlerinin Vergilendirme Dönemi "Yaklaşım Dergisi, (Sayı:47, Kasım 1996),s.107-108.

zararlar yurt içinde beyan edilen kurum kazancından indirilemeyeceği yönünde görüş bildirmiştir¹⁶⁶.

3.7. İnşaat Onarım İşlerinin Zararla Sonuçlanması Durumunda Tevkifatı

Türk Gelir Vergisi sisteminde temel ilke, verginin gelirden alınması prensibidir. Vergiyi doğuran olay, gelirin elde edilmesi yada edilecek olmasıdır. Kanunda açık hüküm bulunmadığı durumlarda bu temel ilkedен ayrılmamak gerekmektedir. İnşaat işlerinde yapılan istihkak ödemelerinden kesilen vergilerin ileride ödenecek gelir veya kurumlar vergisine mahsuben alındığı kuşkusuzdur.

GVK.'nun 94/3. maddesinde bu prensip açık bir şekilde belirtilmekte ödemeyi yapanların, "istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur" oldukları ifade edilmektedir. Söz konusu madde, esas itibarıyla nihai bir mükellefiyet değil, ileride doğacak veya doğması muhtemel olan bir vergiye mahsuben, vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek amacıyla önceden vergi tevkifatı yapılmasını öngörmektedir¹⁶⁷.

Kanun koyucu; inşaat işlerinde zarar halinde, yapılan istihkak ödemelerinde kesilen vergilerin nihai bir vergi haline gelmesini öngörseydi, bu maddeye açık bir hüküm koyması gerekirdi. Vergi sistemimizde vergi, gelirden alındığına göre, zarar eden mükelleflerden herhangi bir vergi alınması ilk bakışta söz konusu olmamaktadır.

Bu nedenle birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarma işlerinin zararla sonuçlanması halinde, bu işler dolayısıyla önceden kesilen vergilerin, varsa beyannamede gösterilen diğer kazanç ve iratların vergiden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve iratlar yoksa, mükellefe iade edilmesi gerekmektedir¹⁶⁸.

¹⁶⁶ Mehmet Maç, Şenol Turut, "Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Kaynaklanan Zararların Yurtiçi Kazançlarından İndirilmesi Mümkündür", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, (Eylül 1999), s.38

¹⁶⁷ Tunay Bakır, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat Uygulaması" **Mükellefin Dergisi** Sayı:102, (Haziran 2001), s.85-89

¹⁶⁸ Şükrü Kızılot, **a.g.e.**, s.273.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin devamı süresince ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı yapılmakta, ancak işin bitim tarihine kadar kar-zarar beyan edilmemektedir.

İşin zararlı sonuçlandığı yada kesilen vergilerin işin bitiminde beyan edilen kazanç üzerinden hesap edilen vergiden fazla olması gibi durumlarda ise, istihkaklardan kesilen % 5 tevkifatın iade edilmesi söz konusu olmaktadır. Örneğin 1996 yılında başlayan ve 2003 yılında biten yıllara yaygın inşaat onarım işi zararlı sonuçlandığını varsayalım. 2003 yılında biten inşaat ve onarım işinin 2004 yılı Nisan ayı içinde beyanname vermek suretiyle zarar beyan edilecektir. İstihkaklardan yapılan vergi tevkifatının iadesinin yapılabilmesi, ancak bu tarihten sonra gündeme gelebilecektir.

İade yapılabilmesi için vergi idaresi tarafından birtakım güçlükler ortaya çıkabilmektedir. Teminat gösterilmediği durumlarda iade edilecek tutarın yaklaşık %70'i vergi incelemesi sonucu iade edilmektedir. Teminat gösterildiği durumlarda ise, teminat mektubu giderleri mükellefe ayrıca bir külfet getirmektedir.

Inşaat bitiminde beyanname verildikten sonra 1 ay içinde % 5 tevkifatın iade edildiğini varsaydığımızda, iade edilecek olan tutardan yıllar itibariyle "yeniden değerlendirme oranına göre" yükseltilmediği takdirde, mükellef yönünden arada olumsuz bir fark oluşmaktadır.

Aradaki oluşan bu fark ise, zarardan alınan bir vergi özelliği taşımaktadır. Bir diğer anlatımla, zarar halinde istihkaklardan yapılan vergi tevkifatı, inşaat şirketlerinin sermayesinden devlete yapılmış bir transfer olayına dönüşmektedir¹⁶⁹.

Bu durumda, zarar eden inşaat onarım işlerinde işin devamı süresince ödenen istihkaklardan yapılan vergi tevkifatı, aradan geçen yıllar itibarı ile enflasyon karşısında bir erozyona uğramaktadır. Aynı zamanda mükellefe gecikme zammı ödenmemesi suretiyle mükellef zor duruma düşürülmüş olmaktadır.

169

Suat Cumhur Oktar, a.g.m. s.118

3.8. Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerine Geçici Vergi Uygulamasında Vergi Tevkifatı

Vergi sistemimizde, geçici vergi konusunda, birkaç kez değişiklikler yapılmış olmasına karşın, yıllara yaygın inşaat onarım işleri sürekli olarak geçici verginin kapsamı dışında tutulmuştur.

Gelir Vergisi Kanununun geçici vergi ile ilgili, mükerrer 120. maddesinin 1. fıkrasında, parantez içi hükmünde; "42. madde kapsamına giren kazançlar hariç" denilmek suretiyle yıllara yaygın inşaat onarım işleri, geçici verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. Bunun nedeni ise, yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan mükelleflerin, aldıkları avans ve istihkakların brüt tutarı üzerinden, % 5 gelir vergisi tevkifatı yapılmasıdır.

Özellikle yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan mükellefler, hiçbir şekilde geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak mükellefler, işin devam ettiği veya bittiği dönemde, duran varlık satışı, makine kirası gibi arazi nitelikte kazanç elde ettiğinde, bu kazancı ilgili dönemin geçici vergi beyannamesi ile beyan edip, yalnızca bu kazancın vergisini ödemeleri gerekmektedir.

Bununla birlikte bu işleri yapanların, geçici verginin mükellefi olmaları, sadece GVK'nun 42. maddesi kapsamında yaptıkları işlerden elde ettikleri kazançları için, geçici vergiden muaf tutulmuş bulunmaları nedeniyle, boş da olsa her dönem geçici vergi beyannamesi vermeleri gerektiği yönünde görüşler bulunmaktadır¹⁷⁰.

3.8.1. İnşaat Onarım İşlerinin Zararla Sonuçlanması Halinde Geçici Vergi Açısından Vergi Tevkifatı Uygulaması

Yıllara yaygın inşaat onarım işleri yanında ticari sınai faaliyeti veya diğer arazi kazançları olan mükelleflerin, bu işlerinin zarar ile sonuçlanması durumunda, bu zarar diğer işlerden elde edilen kazançtan indirilerek, geçici vergi matrahının

¹⁷⁰ Mehmet Maç - Şenol Turut, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi" , **Vergi Dünyası Dergisi**, (Sayı:215 , Temmuz 1999), s.42

belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü; geçici verginin ihdas edildiği 3505 Sayılı Kanunun gerekçesinde; "GVK.'nun 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işi yapan ticari kazanç mükelleflerinin gelirleri üzerinden aynı kanunun 94. maddesinin (A) fıkrası gereğince gelir vergisi tevkifatı yapıldığından bu mükelleflerin söz konusu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, geçici verginin hesabında dikkate alınmayacaktır." ifadesi yer almaktadır.

Bu ifadelerden anlaşılacağı üzere, GVK.'nun 42. madde kapsamında yapılan işler tevkifat yoluyla zaten geçici vergiye tabi tutulmaktadır. Bunlar üzerinden tekrar ayrı bir geçici vergi hesaplanması mükerrer vergilemeye yol açabilecektir. Bu işin zararlar yada karla sonuçlanması tevkifat yoluyla peşin vergisinin ödenmiş olduğu gerçeğini değiştirmemektedir¹⁷¹.

Geçici vergi ile ilgili olarak yayımlanan 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde¹⁷² ise, yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan mükelleflerin, bu kazançları üzerinden "geçici vergi ödemeyecekleri" ancak, mükelleflerin bu kazançları dışında kalan, ticari veya mesleki kazançları varsa, geçici vergi ödeyeceklerini belirtilmektedir. Diğer bir ifade ile mükelleflerin yıllara yaygın inşaat onarım işleri dışındaki kazançları için geçici vergi ödemeleri esasını benimsemiştir.

Anılan Tebliğ'de, geçmiş yıllardan devreden zararların geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceği belirtmekte, bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım yapılmamaktadır. Yani İdare önceki dönemden gelen zararın yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden mi, yoksa diğer işlerden mi geldiğini sorgulamamaktadır. Öyleyse İdare önceki dönemden gelen yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin zararını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre, geçici vergi hesap dönemlerinde yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan zararların, geçici vergi matrahından indirilmesine imkan tanınmalıdır¹⁷³.

¹⁷¹ Sakıp Şeker, "İnşaat Onarım İşleri Özellik Arzeden Geçici Vergi Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, (Sayı:77, Mayıs 1999), s. 49

¹⁷² 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 27.12.1998 Tarih ve 23566 Sayılı **Resmi Gazete**'de yayımlanmıştır.

¹⁷³ Şükrü Kızılot, **a.g.e.** , s.355

Bununla birlikte, İşin zararlı sonuçlanması halinde ise, bu zararın diğer işlerden doğan gelirden indirilememesi, aslında olmayan bir matrahın geçici vergiye tabi tutulmasına, böylece de zararlı sonuçlanan işten tevkifat yoluyla alınmış peşin bir vergi zaten varken, mükerrer vergilemeye yol açması söz konusu olabilmektedir¹⁷⁴.

Yıllara yaygın iş karla sonuçlandığında, üzerinden geçici vergi hesaplanmayarak mükerrer vergi alınması önlenmektedir. Geçici vergi, cari yılın gelir vergisine mahsuben alınmaktadır.

4369 Sayılı Kanunun¹⁷⁵ gerekçesinde; olmayan kazançtan vergi alınmasının yarattığı sakıncanın ortadan kaldırılması ve gerçek gelirin vergilendirilmesinin amaçlandığı vurgulanmaktadır, o halde yıllara yaygın inşaat işi nedeniyle doğan ve yıl sonunda vergi matrahını düşüreceği belli olan, üstelik istihkak bedeli üzerinden, tevkifat yoluyla peşin vergisi ödenmiş bulunan bir zararın, geçici vergi dönemlerinde dikkate alınmamasının, var olmayan kazancın peşin vergilenmesine yol açtığı ve Kanunun amacına da ters düştüğü görülmektedir¹⁷⁶.

3.8.2. İstihkaklardan kesilen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsup Edilip Edilmeyeceği

İstihkaklardan kesilen vergilerden mahsup ve iade edilmesi hususunda, yıllara yaygın inşaat işi yapan mükelleflerin geçici vergi beyannamesi verip vermeyeceği ve yıl içerisinde tevkif edilen vergilerin, geçici vergiden mahsup edilip edilmeyeceği ile ilgili olarak tereddütler meydana gelmektedir.

Yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen kazançlar için Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120.madde hükmü gereğince geçici vergi ödenmesi gerekmemektedir.

¹⁷⁴ Mehmet, Maç- Şenol Turüt, **a.g.m.** s.43

¹⁷⁵ 4369 Sayılı Kanun (**Resmi Gazete**, Tarih:29.07.1998, Sayı:23417 mükerrer sayı.)

¹⁷⁶ Şükrü Kızılot, **a.g.e.** , s.356

Ayrıca diğer kazançlar nedeniyle geçici vergiye tabi olunması halinde de, yıllara yaygın inşaat işinden elde edilen kazançlar geçici vergi beyannamesine dahil edilmeyeceği tabiidir. Dolayısıyla üzerinden geçici vergi ödenmeyen yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kazançlarından tevkif suretiyle ödenen vergilerin cari yıl içerisinde ödenecek geçici vergiye mahsubu mümkün değildir.

Yıllara sari inşaat işi yapan firmanın geçici vergi beyannamesi verip vermeyeceği, yıl içerisinde kesilen verilerin geçici vergiden mahsup edililmeyeceği hakkında vergi idaresinden görüş istenilmiş ve; "...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 beyannamesi üzerinde tahakkuk eden vergilere mahsup edilecek arta kalan bir kısmın bulunması halinde ise bu tutarlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 44.maddesi genel hükümleri çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir." şeklinde idare görüşünü bildirmiştir¹⁷⁷

Tevkif suretiyle ödenen vergiler bu işten elde edilen kazancın beyan edildiği takvim yılı beyannamesi üzerinde tahakkuk eden vergilere mahsup edilerek arta kalan bir kısmın bulunması halinde ise, bu tutarlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 44.maddesi genel hükümleri çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilmesi gerekmektedir¹⁷⁸.

3.8.3. İnşaat İşlerinde Zararın Geçici Vergiden Mahsup Edilmesi

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerle ilgili olarak mükellefin hasılatından tevkifat yoluyla kesilen vergiler, geçici vergi dönemleri itibarıyla hesaplanacak geçici vergi mahsup edilmeyecektir. Ancak, geçici vergi dönemi içinde tamamlanan, inşaat taahhüt işlerine ilişkin zararın, geçici vergiye tabi kazançtan mahsup edililmeyeceği konusu tartışmalıdır.

¹⁷⁷ Maliye Bakanlığı Özelgesi , 12.11.2002 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 Sayılı <http://www.tsrbsb.org.tr/private/trk/sayi3/mevzuat31>

¹⁷⁸ Mehmet Maç, Şenol Turut, a.g.m., s.40-48.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde zararının geçici vergi matrahından indirilip indirilemeyeceği konusunda belirgin iki görüş mevcuttur.

Bunlardan birincisi; yıllara yaygın inşaat onarım işleri zararının hiçbir şekilde geçici vergi matrahından indirilemeyeceği yönündedir.

Görüşün temelinde; yıllara yaygın taahhüt işleri, vergileme sisteminin farklı olduğu ve bir nevi geçici vergiye (ön vergilemeye) tabi tutulduğu, geçici vergiye ilişkin kanun hükmünde (GVK Mük. Md.120) bu tür kazançların kesin bir şekilde geçici vergi kapsamının dışına çıkartıldığını, kazancı geçici vergi uygulamasına konu edilmeyen işlere ilişkin zararların da, geçici vergi uygulamasına dahil edilmemesi gerektiği fikri esas alınmaktadır.

Bu görüşten hareketle, geçici vergi dönemlerinde, bu tür işlere ilişkin zararın geçici vergiye tabi kazançtan mahsup edilemeyeceğini savunmaktadırlar. Ayrıca söz konusu kazançların geçici vergi kapsamına dahil edilmesi halinde ise, bu işler nedeniyle ödenen tevkifatların da geçici vergiden mahsup edilmesi gerektiği ancak, bunun mümkün olmadığı belirtilmektedir¹⁷⁹.

Bu konuda ikinci görüş ise, farklı gerekçelerle yıllara yaygın inşaat onarım işlerine ilişkin zararın geçici vergiye tabi kazançtan mahsup edilmesi gerektiğini savunmaktadır. Bu görüşe göre, geçici vergi uygulaması ve inşaat işlerinde tevkifat uygulaması bir ön vergileme yöntemi olup aynı amaca yöneliktir¹⁸⁰. Bu inşaat onarım işlerinin geçici vergi kapsamından çıkartılması mükerrer vergilemeyi önlemeye yöneliktir.

Geçici vergi dönemi içinde, inşaat işlerine ilişkin kazancın geçici vergi matrahına dahil edilmemesi, ancak zararın geçici vergi matrahından mahsup edilmesi mükellefin lehine bir uygulama olup, iki ön vergileme sisteminin birbirini etkileyerek,

¹⁷⁹ Mehmet Maç- Şenol Turut, a.g.m. s.44

¹⁸⁰ Muzaffer Küçük, "Yıllara Yaygın İş Zararlarının Geçici Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:231, (Kasım 2000), s.58-59

daha az yıpratıcı sonuçlar doğurmasına yol açacaktır. Aksi halde mükellef aşırı bir ön vergileme ile karşı karşıya kalacaktır¹⁸¹.

3.9. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançların 4325 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde özellik arz eden konulardan birisi de kalkınmada öncelikli yörelerde yapılan inşaat ve onarma işlerinde, gelir vergisi tevkifatının yapılıp yapılmaması konusu teşkil etmektedir. Bu bölgede inşaat ve onarım işi yapan müteahhitlerin, istihkak ödemelerinden tevkifat yapılması konusu 4325 Sayılı Kanun kapsamında kısaca değerlendirilecektir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin 4325 Sayılı Kanun¹⁸² "Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun" ile getirilen istisna ve indirim uygulamaları karşısındaki durumunu açıklamaktadır¹⁸³. Bu konuda uygulamada birtakım sorunlar ortaya çıkmaktadır.

4325 Sayılı Kanunla bölgede faaliyet gösteren mükellefe yapılacak ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle genel düzenlemeler çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir. Vergi mevzuatımızda istisna kazançlarından tevkifat yapılıp yapılmayacağı genel bir düzenleme bulunmamaktadır.

¹⁸¹ Aynı, s.59

¹⁸² Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelerde İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun, (4325 S.K.) **Resmi Gazete**. 23.01. 1998 tarih ve sayı:23239 .

¹⁸³ Kanunun 2. maddesi uyarınca istisna, Olağanüstü Hal Bölgesi Mücavir Alanına dahil; Batman, Bingöl, Bitlis, Diyarbakır, Hakkari, Mardin, Muş, Siirt, Şırnak, Tunceli ve Van Adıyaman, Ağrı, Ardahan, Bayburt, Gümüşhane, Erzurum, Iğdır, Kars, Ordu, Şanlıurfa, ve Yozgat illeri kapsamında uygulanacaktır.

Bazı istisnalarla ilgili olarak istisnanın tevkifata engel teşkil etmeyeceği yönünde hüküm bulunmamakla beraber, bu hükümler genel yorum yapmaya yeterli değildir. İstisna kazançlar aksine hüküm olmadıkça tevkifata tabidir¹⁸⁴.

İstisna kapsamında bulunan illerde, ve bu illerdeki işyerinde fiilen ve sürekli olarak on ve daha fazla işçi çalıştıran gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin özellikle bu işlerden elde ettikleri kazançlar, işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil beş vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Söz konusu istisna kurumlar vergisi mükelleflerin kazançları üzerinden GVK'nun md. 94/6-b uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatını da kapsamaktadır. Bu mükellefler istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere, kapsama dahil illerdeki işyerlerinde fiilen ve sürekli olarak on ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, gelir ve kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilirler.

Kapsama dahil illerdeki yıllara yaygın inşaat onarım işleri 4325 Sayılı Kanun kapsamında istisnaya konu olduğu ve istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben vergi tevkifatı yapılmasından dolayı istisnaya tabi vergilendirilmeyecek bir kazanç unsurundan vergi tevkifatı yapılmaması gerektiği düşünülebilir¹⁸⁵.

Ancak, ödemeyi yapan istihkak sahiplerinin elde ettiği kazancın vergiye tabi olup olmadığını, istisna kapsamında bulunup bulunmadığını ve istisna şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini araştırma yükümlülüğü bulunmamaktadır. Önemli olan ödemenin niteliğidir. Ödeme GVK'94/3. maddesi kapsamında yapılan bir ödeme ise, ödenen tutarlardan mutlaka tevkifat yapılması gerekmektedir¹⁸⁶.

¹⁸⁴ Bıyık, **a.g.m.**, s.44

¹⁸⁵ Dn. 4.D. 29.05.200 Tarih ve E:1999/4279, K:2000/2404 sayılı kararı. Bkz. Terlemez, Bahtiyar, **a.g.e.**, s.179-181.

¹⁸⁶ Salih Bayram, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançların 4325 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236 (Nisan 2001), s.95.

niteliğinde olacaktır. Bu nedenle faiz ve vade farkı üzerinden tevkifat yapılmasına gerek yoktur.

Uygulamada idarece düzenlenen istihkak raporlarının bir kısmı idare ve müteahhit arasındaki anlaşmazlıklar veya nakit yetersizlikleri gibi nedenlerle zamanında ödenememektedir. Bu şekilde mükellef, esasen bir kısım alacaklarını tahsil edemediği için güç durumda bulunmasına rağmen, belki de ileride kısmen veya tamamen tahsil ve tasarruf edemeyeceği bir hasılat üzerinden de vergi ödeme zorunluluğunda kalmaktadır.

Bununla birlikte, sözleşmeyle yapılan işin karşılığında hak edilen istihkak bedellerinin zamanında ödenmemesi durumunda, müteahhide gecikme zammı ödenmesi gerekmekte ve bu durumda müteahhide ödenen gecikme zammının tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir. Çünkü bu gecikme, müteahhit tarafından değil, işveren idare tarafından kaynaklanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde bu konuda dikkati çeken bir başka husus da; yapılan sözleşmeye, inşaat maliyetlerinde meydana gelen artışların karşılanması gerektiği, dolayısıyla müteahhide maliyetlerde meydana gelen artış nedeniyle, fiyat farkı ödenmesi hususu hüküm altına alınması gerekmektedir. Bu durumda müteahhide ödenen fiyat farkları, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin bir cüzünü teşkil ettiğinden, tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.

Mükellef iade talep etmediğini vergi dairesine hitaben yazılan dilekçe ile beyan ederse; nakden veya mahsuben iade yapılıp yapılmayacağı, mükellefin iade talep etmemesi halinde, iade edilecek tutarların akıbetinin ne olacağı gibi konularda tereddütler bulunmaktadır. Bu konularda tereddütlerin ortadan kalkması için Genel Tebliğ düzeyinde yapılacak bir düzenleme ile sonucun açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

İnşaat onarım işleri nedeniyle ödenen istihkaklardan yapılan vergi tevkifatı, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir yada kurumlar vergisinden mahsup edilmektedir.

Ancak, bu vergilerin mahsup edilebilmeleri için, verginin kesilip ilgili vergi dairesine yatırılan belgenin ibraz edilmesi şeklinde bir uygulamayı, Maliye Bakanlığı yayınladığı bir İç Genelge bu tevkifatı yapan kurum yada kuruluşlar tarafından vergi dairesine yatırıldığıнын belgelendirilmesine gerek olmadığını açıklayarak mükelleflerin işini kolaylaştırmış ve uygulamadaki bu sorun da çözümlenmiştir.

İnşaat onarım işlerinde halen devam etmekte olan işler nedeniyle istihkaklardan yapılan verginin tevkifatının mahsubu konusunda KVK' nun 44. maddesinde açıklık getirilmiştir. Mahsubu gereken miktar beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi dairesi tarafından mükellefe yazı ile bildirilir. Bu hüküm karşısında henüz bitmemiş inşaat işlerine ilişkin olarak kesilen vergilerin kesinleşmiş vergi borçlarına mahsubu yasal olarak mümkün değildir.

Dolayısıyla henüz bitmemiş bir işin kar veya zararının kesinlik kazanmayacağı düşünüldüğünde; bitmiş olan işlere ilişkin kesilen vergilerin, yine bitmiş olan işlerden sağlanan kazanç üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilmesi bu konuda uygun çözüm olarak görülmektedir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde, kur farkı konularında vergi idaresi modern bir yaklaşım sergilemeli, mümkün olduğunca kur farkından kaynaklanan, hayali gelir ve giderleri vergi hesabında dikkate almamalıdır.

Yapılan inşaat işi, çeşitli sebeplerle izleyen takvim yılına sirayet ettiğinde, yada süre uzatımı konusunda ek bir sözleşme yapıldığında iş, 42. madde kapsamına girmekte ve dolayısıyla 94. madde uyarınca tevkifat yapılması gereken bir iş haline gelmektedir. Bu durumda GVK' nun 42. ve 94. maddeleri

karşısında izleyen takvim yılı başından itibaren tevkifat yapılması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerine yönelik olarak getirilen özel vergileme sistemini kısmi olarak değil, inşaat onarma işi anlamında şartlar tamam olduğunda, bir bütüne eksiksiz olarak uygulanması gerekmektedir. İnşaat onarım işleri ile ilgili vergi tevkifatı yapılması hususunda vergi ceza ve faiz uygulamalarına ilişkin mevcut yasal düzenlemeler, muvazaanın söz konusu olmadığı durumlarda iyi niyetli mükellefleri ağır müeyyidelerle karşı karşıya bırakabileceğinden, bu hususun, kasıt unsurunu ölçü alacak bir tarzda yasal bir düzenlemeye gereksinim duyulmaktadır.

Taşeronların vergi dışı kalmasını önlemek amacıyla, bunlara yapılacak ödemelerde, işin yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın, yaptırılan işin safi işçilikli yada malzemeli olma durumuna göre % 7-20 arasında vergi tevkifatı yapılmalı, bu da taşeronlar için nihai bir vergileme olmalıdır. Böylece taşeronların, ayrıca bir defter tutmasına ve beyanname vermesine gerek kalmadan vergilendirilmesi, hem vergi idaresi yönünden gelir artırıcı nitelikte olması bakımından, hem de müteahhitlerin ödemelerinin belgelendirilmesi açısından daha faydalı olacaktır.

Taşeronlara yaptırılan işler karşılığında belge alınabilmesi inşaat sektörünün sorunlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. İnşaat sektöründe taşeronların belli bir kısmı, vergi mükellefi bile olmadıklarından, bunlardan fatura alınabilmesi veya yaptırılan işin yıllara yaygın olması halinde, ödenen istihkaklardan vergi tevkifatı yapılması mümkün olamamaktadır.

Bu sebeple taşeronların vergi mükellefi bile olmaması, bir yandan gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden vergi kaybına neden olurken, diğer yandan taşeronlara yaptıkları ödemeleri belgeleyemeyen asıl müteahhitleri, bu ödemelerini kapatmak için piyasadan sahte fatura toplamaya yöneltmektedir.

Genellikle uygulama alanında görülen sorunlardan birisi, müteahhit ile taşeron arasında her yıl için ayrı sözleşme düzenlenerek, yaptığı işin sözleşmesine göre, başladığı yılda tamamlanması halinde, işveren durumunda olan asıl müteahhidin, taşerona yaptığı ödemelerinden vergi tevkifatı yapmamasıdır.

Vergi idaresi, inceleme elemanlarının yaptıkları vergi incelemeleri sırasında, taşerona yaptırılan ve her yıl ayrı sözleşme düzenlenen işlerin aslında birbirinin devamı olduğu ve sırf vergi tevkifatından kaçınmak amacıyla yıllık sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varmaktadırlar. Bu durumda işveren durumundaki müteahhit adına ceza ve gecikme faizi uygulayarak raporlar düzenlenmekte, buna göre işlem yapmaktadır.

Bu şekilde taşeronların istihkaklardan yapılan vergi tevkifatından kaçınmak amacıyla her yıl ayrı sözleşme düzenlemeleri, bunların yaptıkları işlerin vergi dışı kalmasına neden olmaktadır. Böylece bu işi yapan mükellef gurubu arasında vergilemede adaletsizlik meydana gelmektedir. Vergi idaresinin bu şekilde, asıl müteahhidi cezalandırma yoluna gitmesi ise, bu soruna kalıcı bir çözüm getirmemektedir.

Kamu kuruluşlarına karşı üstlenilen yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin gayri resmi olarak başkalarına devredilerek, işin fiilen ortaklık tarafından yürütülmesi ve işin fiilen yüklenen ortakların veya firmaların da taşeron statüsünde olmamaları nedeniyle, vergi tevkifatı konusunda uygulamada sorunlar bulunmaktadır. Mevcut yasal düzenlemeler konuya tam açıklık getirmediğinden, mükellefler arasında farklı ve haksız uygulamalara yol açabilmektedir. Vergi idaresinin bu konuda uygulama birliği sağlayacak düzenleme yapması gerekmektedir.

Yurt dışında yapılan inşaat ve onarım işlerinde tevkifat yapılıp yapılmaması konusunda ortaya çıkan sorunlara ise şöyle bir çözüm önerilmektedir. Söz konusu işlerin GVK' nun 94. maddesinde belirtilen kişilere

taahhüt edilmesi, istihkak ödemelerinin de bu kişiler tarafından yapılması halinde, inşaat onarım işleri ister Türkiye’de, ister yurtdışında yapılsın, yapılacak istihkak ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işi söz konusu kanun maddesinde yer almayan kişilere taahhüt edilmiş ise, istihkak ödemeleri de bu kişiler tarafından yapılmışsa, yapılacak ödemelere tevkifat uygulanmaması daha uygun bir çözüm olacaktır.

Vergi sistemimizde vergi, gelirden alındığına göre, zarar eden mükelleflerden herhangi bir vergi alınması ilk bakışta söz konusu olmamaktadır. Bu nedenle birden fazla takvim yılına yaygın olan inşaat ve onarım işlerinin zararlarla sonuçlanması halinde, bu işler dolayısıyla önceden kesilen vergilerin, varsa beyannamede gösterilen diğer kazanç ve iratların vergiden mahsup edilmesi, beyannamede başka kazanç ve iratlar yoksa, mükellefe iade edilmesi gerekmektedir. İade yapılabilmesi için vergi idaresi tarafından birtakım güçlükler ortaya çıkabilmektedir.

Teminat gösterilmediği durumlarda iade edilecek tutarın yaklaşık %70’i vergi incelemesi sonucu iade edilmektedir. Teminat gösterildiği durumlarda ise, teminat mektubu giderleri mükellefe ayrıca bir külfet getirmektedir. İnşaat bitiminde beyanname verildikten sonra 1 ay içinde % 5 tevkifatın iade edildiğini varsaydığımızda, iade edilecek olan tutardan yıllar itibariyle “yeniden değerlendirme oranına göre” yükseltilmediği takdirde, mükellef yönünden arada olumsuz bir fark oluşmaktadır. Aradaki oluşan bu fark ise, zarardan alınan bir vergi özelliği taşımaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden zarar edilmesi halinde, yapılan istihkak ödemelerinden vergi tevkifatı yapılması, şirketlerin sermayesinden Hazine’ye transfer olayına dönüşmektedir.

Geçici vergi ile ilgili olarak yıllara yaygın inşaat onarım işleri yapan mükelleflerin, bu kazançları üzerinden “geçici vergi ödemeyecekleri” ancak,

mükelleflerin bu kazançları dışında kalan, ticari veya mesleki kazançları varsa, geçici vergi ödeyeceklerini belirtilmektedir.

Geçmiş yıllardan devreden zararların geçici vergi matrahının tespitinde indirilebileceği belirtilmekte, bu zararın kaynağı hususunda bir ayırım yapılmamaktadır. İdare önceki dönemden gelen yıllara yaygın inşaat onarım işlerinin zararını geçici vergi matrahından indirmeyi kabul etmiş olduğuna göre, geçici vergi hesap dönemlerinde yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan zararların, geçici vergi matrahından indirilmesine imkan tanınmalıdır.

Bununla birlikte, işin zararlı sonuçlanması halinde ise, bu zararın diğer işlerden doğan gelirden indirilememesi, aslında olmayan bir matrahın geçici vergiye tabi tutulmasına, böylece de zararlı sonuçlanan işten tevkifat yoluyla alınmış peşin bir vergi zaten varken, mükerrer vergilemeye yol açması söz konusu olabilmektedir.

4325 Sayılı Kanunla bölgede hangi faaliyet gösteren mükellefe yapılacak ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı yönünde bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle genel düzenlemeler çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir. Vergi mevzuatımızda istisna kazançlarından tevkifat yapılıp yapılmayacağı konusunda genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bazı istisnalarla ilgili olarak istisnanın tevkifata engel teşkil etmeyeceği yönünde hüküm bulunmamasıyla beraber, bu hükümler genel yorum yapmaya yeterli değildir. İstisna kazançlar aksine hüküm olmadıkça tevkifata tabidir.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

Akdoğan Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**. Ankara: Gazi Kitapevi, 2. Baskı 1998.

Akturmacı, Sadık. **İnşaat Hukuku**, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1975.

Aliefendioğlu, Yılmaz. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergi Kesilmesi**. Ankara: Doğu Matbaası, 1975.

Bilge, Necip. **Borçlar Hukuku Özel Borç Münasebetleri**, Ankara: 1971.

Büyük Larousse, Sözlük ve Ansiklopedisi, İstanbul:Gelişim Yayınları, Cilt:8, 1986.

Can, Ahmet ve Kavaklı, Ahmet. **Kaynakçalı Vergi Kanunları**, İstanbul:1996.

Dikmen, Orhan. **Maliye Dersleri**, İstanbul:Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, 1973.

Due, F. John. **Maliye**. İstanbul:Üçüncü Baskı, Fakülteler Matbaası, 1963, Çev. Sevim Görgün, İzzettin Önder, İstanbul Üniversitesi Yayınları, Ya.No:1241.

Doğrusöz, A. Bumin. **Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme 'Stopaj'**. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları, Yayın No:3, 1992

Erginay Akif, **Vergi Hukuku İlkeler- Vergi Tekniği Türk Vergi Sistemi**. Ankara:Onaltıncı Baskı. Savaş Yayınları,1998,

Karahasan, Mustafa Reşit. **İnşaat İmar İhale Hukuku**, Ankara:Sevinç Matbaası, 1979.

Kızılot, Şükrü. **İnşaat Muhasebesi,Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

Kızılot, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler**. Cilt:1, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1993.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**. Cilt:5, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**. Cilt:2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1993.

Kızılot, Şükrü. **Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara:Yaklaşım Yayınları, 1998

Kutadgu, Mukib Cevdet. "Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İratları Stopajı ve Tatbikatı" **Maliye Enstitüsü Konferansları**, İstanbul :Beşinci Seri, 1958.

Öncel, Mualla ve Kumrulu, Ahmet ve Çağan, Nami. **Vergi Hukuku**, Ankara:Dördüncü Baskı. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları,1997.

Özbalcı,Yılmaz. **Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. İstanbul: 1999.

Şenyüz, Doğan. **Türk Vergi Sistemi** İkinci Baskı. Bursa: Ezgi Yayınları. 1996.

Terlemez, Birol ve Bahtiyar, Mustafa. **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**.
İstanbul: 5G Matbaacılık, 2001.

Tuncer, Selehattin. **"Kaynakta Tevkif "Stopaj" Usulü Hakkında Bir Deneme"**, Ankara:TC.Maliye Vekaleti, Maliye Tetkik Kurulu Neşriyatı, Ya. No:26, 1954.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü. Ankara:Genişletilmiş Yedinci Baskı, Türk Tarih Kurumu Basımevi, 1983.

Ulu, Ahmet. **İnşaat Muhasebesi, (Ders Notları)**, D.E.Ü. İzmir Meslek Yüksek Okulu İzmir, 1982.

Uluatam, Özhan.**Vergi Hukuku Genel Esasları ve Vergiler**, Ankara: Seçkin Yayınevi 1995.

Yalçın, Hüseyin ve Gürboğa, Erkan. **'Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj'**. İstanbul: İkinci Baskı. Kılavuz Yayınları, 2000.
s. 435

DERGİLER

Akyol, M.Emin. "Tevkifat Tam Mükellefler İçin Hangi Hallerde Nihai Vergilemedir?" **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:467, 15 Şubat 2000.

Alptekin,Ercan. "İnşaat ve Onarma İşlerinde Özel Vergileme Rejimi", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:520, 1 Mayıs 2002.

Alptürk, Ercan."Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Kesintisinin İade/Mahsubuna İlişkin Uygulamadaki Bazı Sorunlar" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:101, Şubat 1997.

Atay,Tezcan. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergi Hukuku Boyutu Ve Özellik Arzeden Hususlar-2" **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:391, 1 Mayıs 2003.

Atay,Tezcan. "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergi Hukuku Boyutu ve Özellik Arzeden Hususlar-1", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 390, 15 Mayıs 2003.

Aydın, Fazıl. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:1991/1.

Bakır,Tunay. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Tevkifat Uygulaması", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:102, Haziran 2001.

Bayram,Salih. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Kazançların 4325 Sayılı Kanun Karşısındaki Durumu", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:236, Nisan 2001.

Beşe,Tayfun. "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farkı ve Faizlerin Vergilendirme Dönemi" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:79, Temmuz 1999.

Bıyık,Recep. "İnşaat ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:223, Mart 2000.

Bulut, Mehmet. "Taşerona Ödenen Hakediş Bedellerinden Vergi Kesintisi Yapılacak mıdır? " **Maliye ve Sigorta Yorumları**, Sayı:284, 15 Kasım 1998.

Dayıoğlu,Ali. "Gelir ve Kurumlar Vergilerinde Vergi Tevkifatı Oranı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 2, 1986.

İl, İlhan. "Dekapaj İşlerinde Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:74, Ekim 1987.

İl, İlhan. "Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Kur Farklarının ve Faizlerinin Vergilendirme Dönemi "**Yaklaşım Dergisi**, Sayı:47, Kasım 1996.

Kavak, Ahmet. "Türk Vergi Sisteminde Tevkif Yolu ile Vergilendirme" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:142 , Temmuz 2000.

Kaynak, Harun. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Hasılatın Gelir Getirici Alanlarda Kullanılması Durumunda Vergilendirme Dönemi Tartışmaları",**Vergici ve Muhasebeci İle Diyalog Dergisi**, Sayı:163, Kasım 2001.

Kızılot, Şükrü. "İnşaat İşlerinde, Kur Farklarına %5 Tevkifat Uygulanmayacağı" **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:51, Mart 1997.

Kızılot,Şükrü. "Yıllara Yaygın İnşaatlarda Mevduat Faizi ve Kur Farkı Giderleri", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:17, Mayıs 1994.

Kızılot, Şükrü. "Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:9, Eylül 1993.

Korkmaz, Hasan Fehmi. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Edilen Faizler ve Kur Farklarının Vergilendirme Dönemi", **Vergi Dünyası**, Sayı:166 Haziran 1995.

Küçük, Muzaffer. "Yıllara Yaygın İnşaat İşi Zararlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu" ,**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:231, Kasım 2000.

Maç, Mehmet ve Turut, Şenol. "GVK 'nun 42'nci Maddesi Açısından "İnşaat" İbaresinin Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:256, Haziran, 2000.

Maç, Mehmet ve Turut, Şenol. "Yurt Dışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Kaynaklanan Zararların Yurtiçi Kazançlarından İndirilmesi Mümkündür", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:81, Eylül 1999.

Maç, Mehmet ve Turut, Şenol. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:215, Temmuz 1999.

Oktar, Suat Cumhur. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde % 5 Tevkifat Olayı ve Değerlendirilmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:67, Temmuz 1998.

Öktem, Fahri. "Senelere Sari İnşaat İşlerinde Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:4, Yıl:1987.

Örmeci, Musa. "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Vergileme" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:75, Kasım 1987.

Özgen, Lemi. "Kaynakta Tevkif (Stopaj) Yöntemi Hakkında Bir Araştırma" **Maliye Dergisi** Sayı:20, Mart-Nisan 1976.

Özkan, Cemali. "Global İhale Kapsamında Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitimi", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 410, 1 Ekim 1997.

Öztürk, Bünyamin. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme I", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:282, Haziran 1992.

Öztürk, Bünyamin. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme II", **Maliye Postası**, Sayı:283 Temmuz 1992.

Öztürk, Bünyamin. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme III", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:284, Ağustos 1992.

Perçin, Necati. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitimi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:113, Şubat 1998.

Perçin, Necati. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar" **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı :96, Eylül 1996.

Perçin, Necati. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Yapılan Tevkifatların Mahsubu Konusunda Bir Değerlendirme" , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:97, Ekim 1996.

Polat, Mahmut. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Ticari Kazancın Tespiti ve Muhasebe Kayıtları", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:365, 1 Nisan 2002.

Polat, Mahmut. "Yıllara Sirayet Eden İnşaat Onarım ve Taahhüde Bağlı İşleri Yapmakta Olan Kişinin Ölümü Halinde Bu İşin Vergilendirilmesi", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:385, 1 Şubat 2003.

Sağlam, Erdoğan. "Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:91, Temmuz 2000.

Savcı, A.Şahin. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri ve Vergi Mevzuatı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:108, Ağustos 1990.

Sipahioğlu, Hürol. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleriyle İlgili Bazı Düzenlemeler", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:391, 15 Aralık 1996.

Şeker Sakıp, "İnşaat Onarım İşleri Özellik Arzeden Geçici Vergi Uygulamaları", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:77, Mayıs 1999.

Turan, Mustafa ve Sivrikaya,Hamza. "Tevkif Edilen Vergiler Geri İstenmeyebilir mi?", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı:383, 1 Ocak 2003.

Türkiş, İbrahim ve Oto, Şenay. "Kamu Kuruluşlarına Karşı Üstlenile Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Gayri Resmi Şekilde Başkalarına Devredilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:114, Mart 1998.

Uğur, Oktay "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:159, Kasım 1994.

Yalçın, Hüseyin "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:114, Haziran 2002.

Yalçın,Hüseyin. "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerine İlişkin Fiyat Farkı ve Gecikme Zamları II ", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:115, Temmuz 2002.

Yalçınduran,Türker. "Hakedişlerin Düzenlenmesinde ve Ödenmesindeki Kayıpların Önlenmesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:194, Temmuz 1998.

Yıldız, Mehmet ve Çetinkaya,Oğuz. "Yurtdışı İnşaat İşi Yapan Kurumların Kazançlarının Belirlenmesi Özelinde Yurtdışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesinde Kur Farkı Sorunları",**Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:251, Temmuz 2002.

YAYINLANMAMIŞ TEZLER

Bulut, Günnur. "Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Kesme (Stopaj) Yoluyla Vergi Tahsilatı", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.

Çelikkaya, Ali. "Türk Gelir Vergisinin Ticari Kazanca İlişkin Hükümlerinin Yeniden Gözden Geçirilmesi", Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998.

Sarı, Mustafa Ali. "Türkiye'de Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Kaynakta Vergilendirme" Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2001.

SANAL KAYNAKLAR

Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, [http:// www.gelirler.gov.tr](http://www.gelirler.gov.tr).
(08.08.2002)

<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.nsf/GelirVergisiOzelgeleri>

<http://www.ist-def.gov.tr/Mukteza/KV/ornek125.htm>

<http://www.aktifsmmm.com.tr/DAN/gvk/dan2000>.

<http://www.tsrbsb.org.tr/private/trk/sayi3/mevzuat31>