

Sözleşmesine Göre Yıllara Yaygın Olmayan İnşaatların Sonradan Yıllara Yaygın Hüviyet

Kazanması Durumunda Yapılacak Vergi Kesintisinin Zamanı-I

# SÖZLEŞMESİNE GÖRE YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAATLARIN SONRADAN YILLARA YAYGIN HÜVIYET KAZANMASI DURUMUNDA YAPILACAK VERGİ KESİNTİSİNİN ZAMANI-I

**Yazar:** Cumhur İnan BİLEN\*

**Yaklaşım / Ağustos 2008 / Sayı: 188**

## I- GİRİŞ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 1. maddesinde gelir vergisinin konusunun bir gerçek kişinin **bir takvim yılı** içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Benzer şekilde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 6. maddesinde de kurumlar vergisine esas safi kurum kazancının, bir hesap dönemi esas alınarak tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Diğer yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 174. maddesinde ise, hesap döneminin, normal olarak takvim yılı olduğu ifade edilmiştir. Dolayısıyla, Türk vergi sisteminde gerçek kişilerin vergilemesinde "**takvim yılı ilkesi**", kurumların vergilemesinde de "**hesap dönemi ilkesi**" esas alınmıştır. Bu temel ilkelere getirilen muhtelif istisnalardan birisi de yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespitinin işin bittiği yılda yapılmasıdır. Bunun sebebi ise, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde işe başlama ile iş bitim tarihlerinin farklı takvim yıllarına (hesap dönemlerine) ve dolayısıyla da farklı kazanç tespit dönemlerine denk gelmesidir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden sağlanan kazançlar, GVK hükümlerine göre ticari kazanç hükmündedir. Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kazanç tespiti, mahiyeti gereği işin tamamlanması ve sonucunun alınması birden fazla hesap dönemine yayıldığından; bu tür işler için özel bir vergileme prosedürünü gerekli kılmıştır. Bu nedenle; bu müessese ile ilgili düzenlemeler GVK'nın 42-44. maddelerinde yer almaktadır.

GVK'nın 42. maddesine göre:

**"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.**

**Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."**

GVK'nın yıllara sari inşaat işlerinde işin bitimini düzenleyen 44. maddesi uyarınca:

**"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.**

**Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır."**

Yukarıda verilen kanun hükümleri çerçevesinde; yapılan bir inşaat ve onarma işinin GVK'da düzenlenen bu özel vergileme rejimine tabi olması için şu koşulları taşıması gerekmektedir:

- i- İş, inşaat (dekapaj dahil) veya onarma işi olmalıdır.
- ii- İş, başkasının nam ve hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.
- iii- İş, birden fazla takvim yılına sirayet etmelidir. Diğer bir deyişle, işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı takvim yıllarına rastlaması gerekmektedir.

## II- VERGİ TEVKİFATI (STOPAJI=KESİNTİSİ)

### A- GELİR VERGİSİ TEVKİFATI

Hangi ödemeler için gelir vergisi kesintisi yapılacağı, GVK'nın 94. maddesinde bentler halinde açıklanmaktadır.

### 1- Vergi Kesintisi Yapacak Olanlar

GVK'nın 94. maddesi uyarınca, kazanç ve iratlarda vergi kesintisi yapacak olanlar; bu maddenin birinci fıkrası ile geniş bir çerçevede tespit edilmiştir. 94. maddenin birinci fıkrasında sayılan ve aşağıda yer alan gerçek ve tüzel kişilerin tümü, bu madde bentlerinde sayılan ödemeleri **(avans ödemeleri dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada**, istihkak sahiplerinin ileride ödeyecekleri gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmak durumundadırlar:

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadî kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Söz konusu maddede, yaptıkları ödemelerden tevkifat yapacak olanlar arasında basit usulde vergilendirilen mükellefler sayılmamıştır. Zaten, GVK'nın 47 ve 94. maddesi hükümleri birlikte değerlendirildiğinde; bu mükelleflerin tevkifat yapmak zorunda olmadıkları ortaya çıkmaktadır.

### 2- Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar

GVK'nın 96. maddesi uyarınca; vergi tevkifatı, GVK'nın 94. maddesi kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen **hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.**

Vergi tevkifatı, **ücretler dışında kalan ödemelerde gayri safi tutarlar** üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

### 3- Kesilen Vergilerin Beyanı

GVK'nın 94. maddesi uyarınca kesilen vergiler, vergi kesintisi yapanlar tarafından muhtasar beyanname ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilirler.

### 4- Muhtasar Beyannamenin Verilme ve Ödeme Süresi

Muhtasar beyannamenin verilme süresine ilişkin GVK'nın 98. maddenin 1. fıkrası hükmü aşağıdaki gibidir:

***“GVK'nın 94. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkuk yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. Yıl sonlarında tahakkuk ettirilen mevduat faizlerinden kesilecek vergilerin bildirilmesi için bu süre bir ay uzatılır.”***

Buna göre; GVK'nın 94. maddesi uyarınca vergi kesmek zorunda olanlar, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri ihtiva eden muhtasar beyannameyi ertesi ayın 23. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine vermeye mecburdurlar.

GVK'nın 119. maddesinde de GVK'nın 94. maddesi gereğince yapılan vergi tevkifatının, vergi kesenler tarafından beyanname verecekleri ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairesine yatırılacağı hüküm altına alınmıştır.

### B- KURUMLAR VERGİSİ TEVKİFATI

Hangi ödemeler için kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, 5520 sayılı KVK'nın 15. maddesinde bentler halinde açıklanmaktadır.

### 1- Vergi Kesintisi Yapacak Olanlar

KVK'nın 15. maddesi uyarınca, kazanç ve iratlarda vergi kesintisi yapacak olanlar; bu maddenin birinci bendinde geniş bir çerçevede tespit edilmiştir. 15. maddenin birinci bendinde sayılan ve aşağıda yer alan gerçek ve tüzel kişilerin tümü, bu madde bentlerinde sayılan ödemeleri **(avans ödemeleri dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada**, istihkak sahiplerinin ileride ödeyecekleri kurumlar vergilerine mahsuben tevkifat yapmak durumundadırlar:

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadî kamu müesseseleri,

- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernek ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

## 2- Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar

KVK'nın 15. maddesi uyarınca; vergi tevkifatı, 15. madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen **hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.**

Yapılacak vergi tevkifatında, kazanç ve iratlar **gayri safi tutarları** üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

## 3- Kesilen Vergilerin Beyanı

KVK'nın 15. maddesi uyarınca kesilen vergiler, vergi kesintisi yapan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından muhtasar beyanname ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilirler.

## 4- Muhtasar Beyannamenin Verilme ve Ödeme Süresi

Muhtasar beyannamenin verilme süresine ilişkin KVK'nın 15. maddenin 5. bendi hükmü aşağıdaki gibidir: ***“Bu madde gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Gelir Vergisi Kanunu'nda belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanır. Şu kadar ki, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.”***

## III- YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

GVK'nın 94. maddesinin 3. bendi uyarınca, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, yıllara sari inşaat ve onarım işleri için uygulanacak tevkifat oranı % 3'tür.

Gelir vergisi tevkifatı, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben yapılmaktadır. Dolayısıyla, yıllara sari inşaat işleri yapanlar (kurumlar dahil), yaptıkları her bir yıllara sari inşaat işi ile ilgili olarak, işin başlangıcından bitimine kadar kendilerine ödenen (avans olarak ödenenler dahil) istihkak bedellerinden kesilen vergileri muhasebe kayıtlarında takip edeceklerdir. Her bir yıllara sari inşaat işinde kâr veya zarar işin bittiği yılda kati olarak tespit edilip o yılının beyannamesinde bildirileceğinden; biten işle ilgili olarak kesinti yoluyla ödenen vergilerin tamamı, işin bittiği yılda hesaplanacak gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

GVK'nın 94. madde hükmü uyarınca, vergi kesintisi istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılacaktır. Hesaben ödeme, GVK'nın 96. maddesinde açıklandığı üzere vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Buna göre, hesaben ödemededen söz edilebilmesi için istihkakları (avans dahil) ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu gösteren herhangi bir kayıt veya işlemin varlığı yeterlidir. Örneğin, hakediş raporlarının düzenlenmesi sonucu iş hasılatı ile ilgili hakediş faturalarının kesilmesi ve bu faturaların defterlere kaydedilmesi sonucunda hesaben ödeme gerçekleşmektedir.

Yine, KVK'nın 15. maddesinin 1/a bendi uyarınca; vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden, vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca, yıllara sari inşaat ve onarım işleri için uygulanacak tevkifat oranı % 3'tür.

Yıllara sari inşaat onarma işleri kapsamında müteahhide avans niteliğinde yapılan peşin ödemeler, iş bitene kadar tahakkuk eden hakediş bedellerinden mahsup edilerek kapatılacağından avans ödemeleri öncelikle kesintiye tabi olacaktır.

## IV- YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞİN BİTİMİ VE VERGİ TEVKİFATI

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi iki açıdan önem taşır:

- 1- Söz konusu inşaat ve onarım işlerinin kazancının tespit edilmesi ve hangi vergileme rejimine tabi tutulacağına ortaya konması,
- 2- Yapılan stopajların işin noktalandığı yıl ödenecek kurumlar/gelir vergisine mahsup imkanının ortaya çıkması.

Aşağıda yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihine ilişkin yapılacak yasal açıklamalar; söz konusu işin kazancının tespit edilmesi ve hangi vergileme rejimine tabi tutulacağına ortaya konması ve bunun vergi tevkifatı müessesesiyle bağlantısının irdelenmesi şeklinde yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi, işin tamamlandığı, dolayısıyla gelir ve gider hesaplarının kapatıldığı andır. GVK'nın 44. maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi konusunda ikili bir ayrıma gidilmiştir:

#### A- GEÇİCİ VE KESİN KABUL USULÜNE TABİ OLAN TAAHHÜT İŞLERİ

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihidir. Bu durumda; geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde işin fiilen bittiği tarih ile işin sözleşme gereği bittiği tarihin, işin bitim tarihinin tespiti açısından hiçbir önemi bulunmamaktadır.

- Geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak esas alınması, geçici ve kesin kabul usulüne tabi işlerde geçerlidir. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi işler, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'na (KİK'e) tabi işler ile bu Kanun hükümlerine tabi olmasalar bile taahhüt sözleşmelerinde işin tamamlanma aşamasında geçici ve kesin kabul usulünün kararlaştırıldığı işlerdir.

- GVK'da geçici ve kesin kabule tabi olan işlerde geçici kabul tutanağının onay tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi zorunlu-kanuni şekil şartıdır. Bu nitelikteki işler fiili olarak bitmiş olmasına ve hatta bunlar için geçici kabul tutanağının düzenlenmesine rağmen GVK'ya göre işin bitmiş sayılması, her halükarda yetkili makam tarafından söz konusu tutanağın onaylanmasına bağlıdır. 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 53. maddesine dayanılarak hazırlanan ve **"Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği"**(1)ne göre geçici kabule tabi işlerde işin bitimi açısından işin fiili olarak bitiş tarihi esas alınmaktadır. Ancak, söz konusu işin kazancının vergilenme rejimi ilgili kanun olan GVK'da düzenlenmiştir. GVK'nın 44. maddesinde işin bitiminde fiili olarak işin bitirildiği tarihin esas alınmasının, sadece geçici ve kesin kabule tabi işlerin dışında olan işler için geçerli olacağı belirtilmiştir(2). 5035 sayılı Kanun'un 48/4-b maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olan GVK'nın 44. maddesinin gerekçesi şu şekildedir:

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

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

**Nitekim, madde hükmünde yer alan ifadenin maddeye eklenmesine yönelik, değişikliği yapan 2361 sayılı Kanun'un madde gerekçesinde de "Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve kati kabul usulüne tâbi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir." denilmektedir. Sorunun tamamen giderilmesine yönelik olarak geçici kabul tutanağının düzenlediği tarih olarak onay tarihinin esas alınacağı konusunda madde metni daha açık şekilde düzenlenmektedir."**

- Sonuç olarak, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden geçici ve kesin kabul usulüne tabi olanlarda, işin bitim tarihinin kanunda açıkça düzenlendiği şekliyle geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih olması ve vergilendirme rejiminin belirlenmesinde, söz konusu vergiyi doğuran olayın geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanmasıyla hukuki olarak tekemmül etmesi nedenleriyle; işin bitim tarihinin belirlenmesinde, mutlaka geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihin esas alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, taahhüt edildiğinde aynı takvim yılında başlayan ve fiili iş bitim tarihi veya geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih, aynı takvim yılında olmasına rağmen çeşitli nedenlerle ertesi takvim yılında geçici kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması söz konusu ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işi oluşmuş demektir(3). Bu tip işlerde de; taahhüt işinin ertesi yıla sarkması nedeniyle ertesi yılbaşından itibaren yapılacak tüm hakediş (istihkak) ödemelerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

---

**\* Hesap Uzmanı**

- (1) 19.12.2002 tarih ve 24968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (2) Yavuz ARSLAN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar", **Vergi Dünyası**, Temmuz 2008, Sayı: 323, s. 105
- (3) ARSLAN, agm, s. 106

Yazdır

**Yazarlar :** 'CUMHUR İNAN BİLEN'