

T.C
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT/TAAHHÜT,
ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ,
VERGİLENDİRİLMESİ İLE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

ZEKERYA SİNAN

Gaziantep, 2014

T.C
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT/TAAHHÜT,
ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ,
VERGİLENDİRİLMESİ İLE ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Yüksek Lisans Tezi

Zekerya SİNAN
Danışman: Yrd. Doç. Dr. Mustafa İME

Gaziantep, 2014



T.C.
HASAN KALYONCU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEKLİSANS TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Öğrencinin

Adı-soyadı	Zekerya SİNAN
Numarası	122203321
Anabilim/ Bilim Dalı (Fakültesi)	İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Bağımsız Denetim Bilim Dalı

Sınavın

Tarihi	14.11.2014
Saati-Süresi	13:00 – 1,5 saat
Yeri	Yıldız Teknik Üniversitesi Makine Fakültesi Endüstri Mühendisliği Bölümü

Karar

<u>Oybirliği</u>	<u>Oyçokluğu</u>	<u>Kabul</u>	<u>Düzeltilme</u>	<u>Red</u>
(X)		(X)		

Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği hükümleri uyarınca Yapılan “ Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergilendirilmesi ile Örnek Bir Uygulama” konulu Tez Savunma Sınavı, Jürimiz tarafından gerçekleştirilmiş ve adayın durumu bu tutanakla tespit edilmiştir.

14/11/2014

Jüri Başkanı
Yrd. Doç. Dr. Mustafa İME

Üye
Doç. Dr. Semih ÖNÜT

Üye
Doç. Dr. Ali Fuat GÜNERİ

BEYAN

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt, Onarım İşlerinin Muhasebeleştirilmesi, Vergilendirilmesi İle Örnek Bir Uygulama” başlıklı çalışmanın tarafımca, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden olduğunu ve bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve onurumla doğrularım.

14.11.2014

Zekerya SİNAN

ÖZET
Yüksek Lisans Tezi
Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin
Muhasebeleştirilmesi, Vergilendirilmesi ve Örnek Bir Uygulama
Zekerya SİNAN
Hasan Kalyoncu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Anabilim Dalı

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1.maddesinde gelirin tanımı, gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır denilmektedir. Bundan da anlaşılıyor ki gelirin tespitinde takvim yılı esas alınmaktadır. Genel olarak gelir vergisinin belirlenmesinde kural bu olmasına rağmen bunun dışında başka özel durumlar da bulunmaktadır. Buna örnek yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri verilebilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak işin bitim tarihinin birden fazla yıla yayılması, gelir ve giderlerin takvim yılı içerisinde tespit edilebilmesindeki zorluklar nedeniyle, Türk vergi mevzuatında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için, faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Mevzuattaki bu düzenlemeler kazancın tespit edilmesindeki zorluğu ortadan kaldırmış ancak başka belirsizlik ve tartışmalara yol açmıştır. Bu çalışmanın amacı yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi sırasında karşılaşılan sorunların ortaya konulması ve çözüm yollarının ne derece yerinde olduğunu örneklerle desteklenerek sorgulanmasıdır. Bu amaçla, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin mevcut Tek Düzen Muhasebe Sistemi çerçevesinde muhasebeleştirilerek vergilendirilmesi örnek bir uygulama ile açıklanmaya çalışılmıştır.

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

ABSTRACT

Master Thesis

Accounting and Taxation of Long-Term Construction and Repairment Projects with an Example

Zekerya SINAN

Hasan Kalyoncu University

Institute of Social Sciences

Department of Business

At the first article of Income Tax Law income defined as net amount of profits and revenues of a natural person derived in a calendar year. It is understood from that the identification of income is predicated on calendar year. Although principally determination of income is based on calendar year there are exceptions of this rule like long-term construction and repair projects. Because of the difficulties in detecting income and expenses of long-term construction and repair projects and the completion date of project is spread of more than a year, Turkish tax legislation made a provision in article 42 of of Income Tax Law No.193 saying that the profit or loss of long-term construction and repair projects is determined at the year of project completed and shown at the tax return of the year of completion.

To evaluate a project within the context of article 42, the project has to be in construction and repairment scope and committed to someone else's account and also spread more than one year.

At article 44 of Income Tax Law entitled "Completion at Construction and Repairing Projects" it has been taken under the provision that completion date means confirmation date of the official statement of provisional acceptance for projects subjected to provisional and final acceptance and the date of actual completion of the project or the date project has actually released for others, expenses incurred and revenue under any name after completion will be taken into account in determining the profit or loss of that year expenses incurred or revenue gained.

It has been taken under the provision of the first paragraph of article 15 of Corporate Tax Law No.5520 that payments including cash advances and on account made by those who have to withhold tax have to be deducted. These arrangements in the legislation eliminates the difficulty in detecting earnings, but on the other hand this has led to other uncertainties and debates. The purpose of this study is to question problems encountered during the tax implementation of long-term constructions and whether the solutions is in place supported with examples. For this purpose accounting and taxation of long-term construction and repair projects has been explained in accordance with the existing Uniform Accounting System with an example application.

Key Words : 1) Long-Term Construction and Repairment. 2) Accounting, 3)Tax

ÖNSÖZ

İnşaat taahhüt ve onarım işlerindeki kazançlar 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki ticari kazanç hükümlerinde göre vergilendirilmektedir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde ise işin süresinin birden fazla takvim yılına yayılması ve elde edilen gelir ile yapılan giderlerin takvim yılı içerisinde tespit edilmesinin zorlukları nedeniyle, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri için yıllık gelir esası dışında bir vergilendirme usulü uygulanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde elde edilen kazanç ve yapılan giderlerin, takvim yılı, içerisinde tespit edilmesindeki zorluklar uygulanan vergilendirme rejimi ile kazancın tespit edilmesindeki zorluğu bir nebze olsun ortadan kaldırmış, ancak uygulamada sorunları tam olarak çözmemiştir. Çalışma yapılacak tez konusu 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42-44'üncü maddeleri ile yapılan düzenlemelerin Tek Düzen Muhasebe Sistemi açısından muhasebeleştirilmesi ile vergilendirilmesi, uygulamada oluşan sorunların neler olduğu ve bu sorunların çözüm yollarının neler olacağına değinilerek, örnek bir uygulama ile de konu açıklığa kavuşturulmaya çalışılmıştır.

Bu tez çalışması sırasında her türlü desteği sağlayıp yol gösteren, hiçbir konuda yardımını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Mustafa İME' ye, onlara ayırmam gereken zamandan çaldığım halde, sorun çıkarmayan çocuklarım Rana Dilara ve Gökhan'a, maddi ve manevi desteğini esirgemeyen eşim Şilan'a, gerekli bilgi alt yapısını oluşturmamda katkıları olan tüm hocalarıma şükranlarımı ve teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

Zekerya SİNAN

14.11.2014

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

BEYAN	I
ÖZET	II
ABSTRACT	III
ÖNSÖZ	IV
İÇİNDEKİLER	V
KISALTMALAR	VI
1.GİRİŞ	1
2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDEKİ TEMEL KAVRAMLAR İLE İHALE SÜRECİ	
2.1 Temel Kavramlar.....	3
2.1.1 Yüklenici (Müteahhit Firma).....	3
2.1.2 Taşeron (Alt Yüklenici).....	3
2.1.3 İnşaatı Yaptıran (İnşaat Sahibi).....	3
2.1.4 Hakediş Kavramı.....	4
2.1.4.1 Geçici Hakediş Raporu.....	4
2.1.4.2 Kesin Hakediş Raporu.....	4
2.1.5 Türk Medeni Kanununda Belirtilen İnşaat Türleri.....	5
2.1.5.1 Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat Türleri.....	5
2.1.5.2 Menkul Olan (Taşınır) İnşaat Türleri.....	5
2.1.6 Türk Vergi Hukukunda Bulunan İnşaat Türleri.....	5
2.1.6.1 Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat Türleri.....	5
2.1.6.1.1 Yıllarla Sari İnşaat - Taahhüt Ve Onarım İşleri.....	6
2.1.6.1.2 Yıllara Sari Olmayan İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri.....	6
2.1.6.2 Yapsat ve Benzeri Özel İnşaat Türleri.....	7
2.1.7 İnşaat Faaliyetinde Bulunan İşletmeler.....	7
2.2 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri İle İlgili Diğer Kavramlar.....	7
2.2.1 Taahhüt Sözleşmesi.....	7
2.2.2 Geçici Teminat Taahhüdü.....	8
2.2.3 Kesin Teminat Taahhüdü.....	8
2.2.4 Geçici Kabul Tutanağı (Raporu).....	8
2.2.5 Kesin Kabul Tutanağı (Raporu).....	9
2.2.6 İnşaat Taahhüt Ve Onarım Sözleşmesi.....	9
2.2.7 Şantiye.....	9
2.3 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Tutulması Gereken Defterler.....	9
2.3.1 İşletme Hesabına Tabi Mükelleflerin Tutacağı Defterler.....	9

2.3.2 Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Tutacağı Defterler.....	10
2.3.2.1 Yevmiye Defteri (Günlük Defter).....	10
2.3.2.2 Büyük Defter Defter-i Kebir.....	10
2.3.2.3 Envanter Defteri.....	10
2.3.2.4 Yardımcı Defterler.....	10
2.3.2.5 Kayıtlara Yardımcı Belgeler.....	11
2.3.2.6 Defter Tutulması ile İlgili Yükümlülükler.....	11
2.3.2.6.1 Defterlerin Kayıt Disiplini.....	11
2.3.2.6.2 Defterlerin Tasdiki.....	12
2.3.2.6.3 Defterlerin ve Belgelerin Saklanması.....	12
2.3.3 İnşaat İşletmelerinde İnşaat İşlerinde Tutulması Gereken Diğer Defterler	13
2.3.3.1 Şantiye Defteri	13
2.3.3.2 Yeşil Defter	13
2.3.3.3 Sürveyan Defteri.....	13
2.3.3.4 Puantaj Defteri	14
2.3.3.5 Röleve Defteri	14
2.3.3.6 Ataşman Defteri	14
2.4 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde İhale Usulleri	15
2.4.1 Emanet Usulü İhale.....	15
2.4.2 İhale Usulü	15
2.4.2.1 Açık Teklif İhale Usulü	16
2.4.2.2 Davetiyeli (Belli İstekliler Arasında) İhale Usulü.....	16
2.4.2.3 Açık Pazarlık Usulü İhale.....	16
2.4.2.4 Doğrudan Temin Usulü İhale	17
2.4.2.5 Tasarım Yarışmaları	17
2.5 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Fiyat Saptama Şekilleri.....	17
2.5.1 Birim Fiyat Usulü.....	17
2.5.2 Maliyet + Kar Usulü.....	18
2.5.3 Götürü Fiyat Usulü.....	18
2.6 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Kamu Kurum Ve Kuruluşlarındaki İhale süreci.....	18
2.6.1 Projenin Hazırlanması	18
2.6.2 Yaklaşık Maliyetlerin Hesaplanmasının Yapılarak Belirlenmesi	19
2.6.3 İhalenin İlan Edilmesi	19
2.6.4 İhaleye Girmek İsteyen Firmaların İhale Şartnamesini Temin Etmeleri	19
2.6.5 İhale Şartnamesinde İstenen Belgelerin İdareye Teslim Edilmesi	20
2.6.6 Verilen Fiyat Teklifine Göre Geçici Teminatın Verilmesi.....	20
2.6.7 Uhdesinde İhale Kalan Firmanın Kesin Teminatın Verilmesi.....	20

2.6.8 Uhdesinde İhale Kalan Firma İle İnşaat Taahhüt Sözleşmesinin Yapılması	20
3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME SÜRECİ VE TEK DÜZEN HESAPLARININ İŞLEYİŞİ İLE YURTDIŞI İNŞAAT İŞLERİ	
3.1 İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Ve Bitimi	21
3.1.1 İşe Başlama Süreci	21
3.1.2 İşin Sonlandırılması	21
3.2 İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri	22
3.2.1 İnşaat Muhasebesi	22
3.2.2 İnşaat Muhasebesinin Özellikleri	22
3.3 İnşaat Maliyetinin Öğeleri Ve Muhasebeleştirilmesi	23
3.3.1 İnşaatta Kullanılan Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	23
3.3.1.1 Doğrudan İnşaat Maliyetine Ekleme	23
3.3.1.2 Şantiye Deposundan Geçirilerek İnşaat Maliyetine Ekleme	23
3.3.1.3 Ana Depodan Geçirilerek İnşaat Maliyetine Ekleme	23
3.3.2 İşçi Ve Personel Giderleri	23
3.3.3 Personel Ve İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	24
3.3.4 Alt Yükleniciye Yaptırılan İşlerin Maliyeti	25
3.3.4.1 Alt Yükleniciye İş Yaptırmanın Nedenleri	25
3.3.4.2 Alt Yükleniciye Yaptırılan İşlerin Ve Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi	25
3.3.5 Diğer Giderler	26
3.3.6 Endirekt Giderler	26
3.3.7 İnşaat Ortak Giderleri, Amortismanlar, Finansman Giderleri	27
3.4 Ara Dönemde Ödenen Avans İle Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi	28
3.4.1 Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi	28
3.4.2 Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi	28
3.4.3 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi	29
3.5 İnşaat Firmalarında Çok Kullanılan Tekdüzen Hesapları Ve İşleyişi	31
3.5.1 100 Kasa Hesabı İle 393 Merkez Ve Şubeler Cari Hesabı	31
3.5.2 126 – 226 Verilen Depozito Ve Teminatlar Hesabı	32
3.5.3 15 Stok Hesapları	32
3.5.4 170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri Hesabı	33
3.5.5 179 Taşeronlara Verilen Avans Hesabı	34
3.5.6 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar Hesabı	34
3.5.7 295 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar Hesabı	35
3.5.8 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı	35
3.5.9 35 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak Edişleri Hesapları	35
3.5.10 600 Yurt İçi Satışlar Hesabı	36

3.6 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Hakediş Alımları Ve Muhasebeleştirilmesi	36
3.6.1 İnşaat İşlerinin Hakedişlerinin Alımı	36
3.6.2 Yapılan İşlerin Fiyat Değişikliklerinden Dolayı Fiyat Farkı Alımı.....	37
3.6.3 Yabancı Ülkelerde Yapılan İşlerin Yabancı Para Olarak Hakediş Alımı	37
3.6.4 Yapılan İşlerden Avans Alımı Ve Mahsubu	37
3.6.5 Yapılan İşin Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Hesabının Kapanışı Ve Devri	38
3.6.6 Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetinde Dönem Sonu İşlemleri Ve Kar – Zarar Tespiti.....	38
3.6.7 İşin Bitiminden Sonra Ortaya Çıkan Gelir Veya Giderlerin Muhasebeleştirilmesi.....	39
3.7 Yurtdışı İnşaat İşleri Muhasebesi	40
3.7.1 Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Yurt Dışı İnşaat İşleri- Kurumlar Vergisi	
İstisnası.....	40
3.7.2 Gelir Vergisi Yönünden Yurt Dışı İnşaat İşleri.....	41
3.7.2.1 Tam Mükellef Olarak Vergilendirme.....	41
3.7.2.2 Kazancın Ne Zaman Elde Edilmiş Sayılacağı.....	42
3.7.2.3 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu.....	42
3.7.2.4 Yurt Dışındaki İnşaat ve Onarım İşlerinden Doğan Zararlar.....	42
3.7.3 Vergi Usul Kanunu Yönünden Yurt Dışı İnşaat İşleri.....	43
3.7.3.1 Defter Tutma Yükümlülüğü.....	43
3.7.3.2 Yurt Dışında Kullanılan Sabit Kıymetlerin Amortismanı.....	43
3.7.3.3 Yurt Dışına Gönderilmek Üzere İşletmeden Çekilen Sabit Kıymetler.....	43
3.7.4 Katma Değer Vergisi Yönünden Yurt Dışı İnşaat İşleri.....	43
3.7.4.1 Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerinin KDV'ye Tabi Olmadığı.....	43
3.7.4.2 Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetlerinin KDV Hizmet İhracatı İstisnasından	
Yararlanamayacağı.....	44
3.7.4.3 Yurt Dışında İnşaat İşini Yapan Müteahhitlerin İşin Bir Kısmını	
Taşeronlara Yaptırmaları Halinde KDV.....	44
3.7.4.4 Müteahhitlerin Yurt Dışında Yapacakları İnşaatların Projelerini Türkiye de	
Çizdirmeleri Halinde KDV.....	44
3.7.4.5 Kamu İdareleri ile Müesseseleri ile Vakıf ve Derneklerin Yurt Dışında	
Bağış Amacıyla Yaptırdıkları İnşaatlarda KDV.....	45
3.7.5 Yurt Dışında İnşaat İşini Yapan Müteahhitlerin Yurt Dışına Götdükleri Mallarda	
KDV İhracat İstisnası.....	45
3.7.5.1 KDV Kanunu Hükümleri.....	45
3.7.5.2 İhracat Yönetmeliği ve Tebliğlerinde Yer Alan Hükümler.....	45
3.7.6 Yurt Dışı Teminat Mektuplarında Damga Vergisi ve Harç İstisnası.....	46
3.7.7 Yurt Dışı Zararların Mahsubu.....	46
3.7.8 Yurt dışı Kazançların Tespitinde Götürü Gider Uygulaması.....	46

4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER VE TEREDDÜTLÜ DURUMLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

4.1 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İşin Başlaması Ve Bitiş Tarihlerinin Tespiti	47
4.1.1 Gelir Vergisi Kanununa Göre İşin Bitim Tarihi.....	47
4.1.1.1 Geçici Ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitimi.....	47
4.1.1.2 Taahhüt İşlerinde Yeni Eklemelerin Olduğu Durumlarda İşin Bitimi.....	48
4.1.1.3 Geçici Kabulün Kısım Kısım Yapılması Durumunda İşin Bitimi.....	48
4.1.1.4 Geçici Kabulün Yapılmaması Halinde İşin Bitimi.....	48
4.1.1.5 Geçici Ve Kesin Kabul Usulüne Göre İşin Bitimi.....	49
4.1.1.6 Alt Yüklenicileri Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi.....	49
4.1.2 Diğer Durumlarda İşin Bitimi.....	50
4.1.2.1 Firmanın İflası Halinde İşin Bitimi.....	50
4.1.2.2 Sözleşme Feshi İle İşin Bitimi	50
4.1.2.3 Firma Sahibinin Ölümü Halinde İşin Bitimi.....	51
4.1.2.4 Sözleşmenin Başkasına Devrinde İşin Bitimi.....	52
4.1.2.5 Sözleşmenin Tasfiyesinden Dolayı İşin Bitimi.....	52
4.1.2.6 Tutukluluk, Ağır Hastalık Ve Mahkumiyet Durumunda İşin Bitimi.....	52
4.2 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergi Tevkifatının Uygulanması	53
4.2.1 Vergi Tevkifatı Hakkında Genel Uygulama.....	53
4.2.2 Vergi Tevkifat Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar.....	53
4.2.3 Hakediş Vergi Tevkifatı	54
4.2.4 Tevkifat Matrahı.....	54
4.2.5 Nakden Veya Hesaben Ödeme.....	54
4.2.6 Vergi Kesintisinde Özel Durumlar.....	55
4.2.6.1 Döviz Türünden Yapılan Sözleşmelerde Kur Farklarından Dolayı Vergi Kesintisi.....	55
4.2.6.2 Alt Yükleniciye Yaptırılan İşlerden Dolayı Vergi Kesintisi	55
4.2.6.3 Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergi Kesintisi.....	57
4.2.6.4 Maliyet Kar Türüne Göre Olan Ödemelerden Vergi Kesintisi	57
4.2.6.5 İşin Bitiminde Ödenen Hakedişlerde Vergi Kesintisi.....	58
4.2.6.6 Fiyat Farkları Ve Vade Farklarında Vergi Kesintisi.....	58
4.2.6.7 Yıllara Yaygın İnşaat İşinde Kar-Zarar Paylaşım Esasına Göre Katılan Şirketin Vergilendirilmesi.....	59
4.2.6.8 Yıllara Yaygın İnşaat İşinde İşin Fesih Edilmesi Durumunda, Fesih Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı.....	60
4.2.6.9 Başlangıçta Yıllara Yaygın Olmayıp Daha Sonra Yıllara Yaygın Vasfını Kazanan İnşaat İşlerinde Tevkifat Uygulanması.....	61

4.2.6.10 Geçici Kabulden Sonra Yapılacak Ödemelerden Tavkifat Yapılıp Yapılamayacağı Durumu.	62
4.2.6.11 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Alt Yüklenicilerin Düzenleyeceği Hak Ediş Faturalarında Kdv Ve Gelir Vergisinde Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı Durumu.....	63
4.2.6.12 Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşleri İçin Yapılan Ek Sözleşmeden Dolayı Tevkifat Yapılıp Yapılamayacağı.....	65
4.2.6.13 Geçici Kabul Tutanağının Onaylandığı Tarihten Sonra, Geçici Kabulden Önceki Tarihlerde Yapılan İşler İle Kesin Kabulü Sağlamak İçin Yapılan İşlere Ait Hak Ediş Ödemelerind En Kurumlar Vergisi Tevkifatı Yapılıp Yapılmayacağı.....	66
4.2.6.14 Müteahhitlere Yapılan Hak Ediş Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatların Muhtasar Beyannamesinde Nasıl Gösterilmesi Gerektiği Hususu.....	67
4.2.7 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerde Mahsup Ve İade.....	68
4.2.7.1 Beyan Üzerinde Hesaplanan Vergiye Mahsup.....	68
4.2.7.2 Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade.....	69
4.2.7.3 Nakden İade	70
4.2.8 Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu.....	70
4.2.8.1 Genel Olarak Sorumluluk.....	70
4.2.8.2 Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu.....	71
4.2.8.3 Yıllara Yaygın İnşaatlarda Vergi Kesintisi Açısından Mütessesil Sorumluluk.....	71
4.2.8.4 Sorumlunun Tevkif Ederek Vergi Dairesine Yatırdığı Vergileri Sadece Mükelleflerin Geri İsteyebileceği.....	72
4.2.8.5 Ödenen İstihaklardan Vergi Kesintisi Yapılmaması Halinde İstihkak Alanların Bu Kazancı Beyan Edip Etmediklerinin Araştırılması Gerçeği.....	72
4.2.8.6 Stopaja Tabi Ödemelerden KDV Matrahının Tespiti.....	72
4.3 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulamaları	73
4.3.1 Geçici Verginin Tanımı Ve Uygulanması.....	73
4.3.2 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Geçici Vergi Uygulanması.....	73
4.3.3 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsup Edilmesi.....	74
4.3.4 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Zararın Geçici Vergi Matrahından Düşülmesi.....	75
4.3.5 Daha Sonra Yıllara Yaygın Hale Dönüşen İşlerde Ödenmiş Olan Geçici Vergilerin Durumu.....	75
4.3.6 İş Bitiminden Sonra Alınan Hakedişlerin Ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Yönünden Durumu.....	76
4.3.7 Geçici Vergi Beyannameleri Ekine Tevkifat Listelerinin Eklenmesinin Gerekli Olup Olmadığı.....	76

4.4	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Kdv Uygulamaları Ve Damga Vergisi.....	78
4.4.1	Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay.....	78
4.4.2	Katma Değer Vergisinin Matrahı.....	78
4.4.3	Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi.....	79
4.4.4	Katma Değer Vergisini Doğuran Olayın Oluştugu Tarih.....	79
4.4.5	Dövizle İşlerde Katma Değer Vergisi.....	79
4.4.6	Stopaj Vergisinin Bulunduğu Hakedişlerde Kdv'nin Tespiti.....	80
4.4.7	Katma Değer Vergisinde Tevkifat.....	81
4.4.7.1	Tevkifata Tabi Olmayan İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri.....	82
4.4.7.2	Tevkifata Tabi İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşleri.....	82
4.4.7.3	Alt Yükleniciye Yaptırılan İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Tevkifat.....	83
4.4.7.4	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi.....	83
4.4.7.4.1	Genel Olarak Enflasyon Düzeltmesi.....	83
4.4.7.4.2	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi.....	85
4.4.8	Yıllara Yaygın İnşaat, Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi.....	86
4.4.8.1	Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmelerde Damga Vergisi.....	86
4.4.8.2	Alınan Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi.....	86
4.4.8.3	İnşaat İhale Kararlarında Damga Vergisi.....	86
4.4.8.4	Taşeronlara Ödenen Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi.....	86
4.4.8.5	Damga Vergisinin Muhasebeleştirilmesi.....	87
4.5	Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Faiz ve Kur Farkı Gelirleri.....	87
4.6	Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde İş Ortaklıkları- Konsorsiyum.....	89
4.6.1	İş Ortaklıklarından Yapılan Vergi Kesintileri.....	89
4.6.2	İş Ortaklıklarında Geçici Vergi Uygulaması.....	89
4.7	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Tereddütlü Durumların Çözüm Yolları	90
4.7.1	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Tek Bir Sözleşme İle Taahhüt Edilmiş Olsa da Her Bir İş İçin Ayrı Ayrı Teslim Tarihi Düzenlenmesi Halinde Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Ne Zaman Düzenleneceği Hususu	90
4.7.2	Serbest Bölgelerde Kurulu Firmaya Yapılan İnşaat İşlerinin Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Olarak Değerlendirilip Değerlendirilmeyeceği	91
4.7.3	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinin Sözleşmede Belirtilen Süreden Önce Bitirilmesi Durumunda Stopaj Kesintisinin Yapılıp Yapılmayacağı Durumu	93
4.7.4	Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşleri Kapsamında Yükümlülüklerini Gereği Gibi Yerine Getirmeyen Yüklenici Adına Başka Bir Firma İle Anlaşması Halinde Stopaj Yükümlülüğü	93

4.7.5 Elektronik Defter Ve Elektronik Fatura Uygulamasında Brüt Hasılat Tespitinde Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşinden Elde Edilen Gelirin Dikkate Alınıp Alınamayacağı Hususu.....	94
4.7.6 Kömür Kazı, Yükleme Ve Nakliyesi İşinin Yıllara Yaygın İnşaat İş Kapsamında Olup Olmadığı	96
4.7.7 Aynı Yıl İçinde Bitirilecek Olan İşlerin İşin Yıllara Yaygın İş Kapsamında Olup Olmayacağı Hususu	97
4.7.8 Parça Parça Teslim Edilen İmalat Ve Montaj İşinin Yıllara Yaygın İnşaat İş Olarak Değerlendirip Değerlendirilemeyeceği	99
4.7.9 İnşaat İşinin Öngörülen Süreden Önce Bitirileceğinin Taahhüt Edilmesi Durumunda İşin Yıllara Yaygın Yaygın İş Kapsamında Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği Hususu.....	101
4.7.10 Kar Veya Zarar,Parça Parça Sözleşmeler İle Yaptırılan İşlerde Ayrı Ayrı Geçici Kabul Tutanak-Larının Onaylandığı Tarihlerde Mi, Yoksa İşin Bütün Olarak Bittiği Son Geçici Kabul Tutanağının Onaylandığı Tarihte Mi Beyan Edileceği	102
4.8 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar.....	104
4.8.1 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Stopaj Kesintisinden Kaynaklanan Sorunlar.....	104
4.8.2 Kullanılan Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan Sorunlar.....	105
4.8.3 Enflasyon Düzeltmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar.....	106
4.8.4 Alt Yüklenicilere Yaptırılan İşlerden Kaynaklanan Sorunlar.....	106
4.8.5 Hakedişlerden Kaynaklanan Karın Dağıtılması İle İlgili Sorunlar.....	107
4.8.6 Kesilen Stopajların Gelir Ve Kurumlar Vergisinden Mahsubundan Sonra Fazla Çıkan Tutarın İdare Tarafından İade Edilmesinde Kaynaklanan Sorunlar.....	108
4.8.7 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Yönünden Kaynaklanan Sorunlar.....	109
4.8.8 Ortak Giderlerin Dağıtımındaki Sorunlar.....	110
4.8.9 İşin Bitim Tarihi(Geçici Kabul Tarihini) Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar.....	111
4.8.10 Faiz Ve Kur Farkı İle İlgili Olarak Vergilendirme Döneminden Kaynaklanan Sorunlar.....	112
4.8.11 Katma Değer Vergisi İle İlgili Sorunlar.....	114

5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ ÖRNEK

BİR UYGULAMA.....	114
5.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Hakediş Alımı.....	117
5.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Alınan Avanslar.....	119
5.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Taşeronlara Verilen Avanslar.....	122
5.4 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Taşeron Giderleri.....	123

5.5 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Geçici Teminat Verilmesi.....	125
5.6 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Kesin Teminatın Verilmesi.....	126
5.7 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Stok Durumu.....	127
5.8 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Girdilerin Maliyet Durumu.....	128
5.9 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Dönem Sonunda Yapılan İşlemler.....	130
5.9.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtımı.....	131
5.9.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Ortak Amortisman Giderlerinin Dağıtımı....	132
6. SONUÇ.....	139
KAYNAKÇA.....	141

KISALTMALAR

age	Adı Geçen Eser
BKK	Bakanlar Kurulu Kararı
DİH	Devlet İhale Kanunu
DV	Damga Vergisi
GİB	Gelir İdaresi Başkanlığı
GV	Gelir Vergisi
KDV	Katma Değer Vergisi
KİK	Kamu İhale Kurumu
KİSK	Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	Maliye Bakanlığı
Md.	Madde
MSUGT	Muhasebe Sistemi Usul Genel Tebliği
ÖTV	Özel Tüketim Vergisi
s.	Sayfa
S.	Sayı
Şirket	Korkmaz İnşaat Taah. Tic. ve Paz. Tic. Ltd. Sti.
TL	Türk Lirası
TTK	Türk Ticaret Kanunu
Vb.	Ve Benzeri
VUK	Vergi Usul Kanun
yy.	Yüzyıl

1.GİRİŞ

İnşaat sektörü, çeşitli üretim yada hizmet sektörü ile doğrudan yada dolaylı olarak ilişkide olması nedeniyle yoğun işgücü kullanılmaktadır. İşgücü istihdamında önemli bir konuma sahip olan inşaat sektörü genel olarak da toplumsal refaha yaptığı katkı yönünden gelişmekte olan toplumlarda önemli bir yere sahiptir. Bu özelliklerinden dolayı piyasaların durgun olduğu dönemlerde ülkelerin ekonomisi için ekonomik yönden canlanmanın lokomotifleri olarak da tanımlanabilir. Ülkemizde de siyasi irade tarafından toplu konut uygulamaları ve alt yapı yatırımlarına büyük önem verilmekte olup sektörü canlandıracak destekleyici politikalar izlenmektedir.

Ülkemizde de kalkınmaya bağlı olarak hızlı bir şehirleşme ve nüfus artış hızı görülmektedir. Gerek kamu tarafından alt ve üst yapıda görülen yatırımlar gerekse özel sektör tarafından konut talebini karşılamak için yoğun konut yapımının olması özellikle son yıllarda merkezi idarenin teşvikleri ile kentsel dönüşüm kapsamında depreme dayanıklı olmayan binaların yıkılarak yerine modern ve depreme dayanıklı binaların yapılması konut sektörünün hızlı bir şekilde büyümesini sağlamıştır. Bu şekilde inşaat sektörüne katılan firma sayısının artarak ekonomideki payını artmasını sağlamıştır. İnşaat sektöründeki hızlı büyüme vergi açısından da mükellef sayısının artmasına ve vergisel işlemlerin çeşitlenmesi ile birlikte vergi kanunlarının uygulanması ve anlaşılmasında çeşitli sorunların oluşmasına sebep olmaktadır. Bu sorunların en büyük sebebinin de inşaat işlerinin çoğu zaman bir yıldan fazla sürmesi hatta on yıllara yayılmış olmasıdır. İnşaat işlerinin bir yıldan fazla sürmesi ile birlikte yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kavramı ortaya çıkmıştır.

Türk vergi mevzuatında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için, faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan

ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; (a) bendinde de, Gelir Vergisi Kanununda 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 yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de bahse konu vergi kesintisi (stopaj) oranı % 3 olarak belirlenmiştir. Ayrıca 117 Seri Nolu KDV Genel Tebliğ ile inşaat işlerinin KDV tevkifat oranı'da 01.05.2012 tarihi itibari ile 2/10 olarak belirlenmiştir

Bu çalışmanın amacı, Gelir Vergisi kapsamında ve mevcut vergi mevzuatı çerçevesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi sırasında karşılaşılan sorunların ortaya konarak bu sorunlara getirilen çözüm yollarının ne derece yerinde olduğu örneklerle desteklenerek sorgulanması ve yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin mevcut vergilendirme sistemi yönünden idare ve mükellefler açısından beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığı irdelenecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin öncelikle inşaat sektöründeki temel kavramlardan bahsedilerek, sektördeki yapılan işlerin muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmesinin halihazırda uygulanmakta olan yasal dayanakları ile birlikte ortaya konarak, daha sonrada idare ile inşaat firmaları arasında yürürlükteki vergi kanunlarının uygulamasında yeterli açıklığın bulunmamasından kaynaklanan tereddütlü durumların çözüm yollarının neler olduğu hususunun Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi dairesi başkanlıklarınca verilen özgelgelerden faydalanarak çözüm yolları araştırılacaktır. Son bölümde ise örnek bir firmanın yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında yürüttüğü bir işin, yapılan imalatlarının tek düzen hesap planına göre muhasebeleştirilerek , vergilendirilmesinden bahsederek işin sonunda elde edilen kar veya zarar tespit edilecektir.

2. İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDEKİ TEMEL KAVRAMLAR İLE İHALE

SÜRECİ

2.1 Temel Kavramlar

2.1.1 Yüklenici (Müteahhit Firma)

Müteahhit Taahhütte bulunan kişi veya kimse anlamına gelen müteahhit, belirli bir bedel karşılığında başkasının istediği bir (işin) inşaat ve onarma işinin yapımını, kendi nam ve hesabına üstlenen gerçek veya tüzel kişidir. Devlet İhale Kanunu uygulamasında müteahhit, “üzerine ihale yapılan istekli veya istekliler” olarak tanımlanmıştır.¹ Yüklenici olarak da ifade edilebilen bu kişiler, yapılacak inşaatın özel bir uzmanlık, ileri bir teknoloji ya da daha büyük sermaye gerektirdiği durumlarda diğer müteahhitlerle bir ortaklık gerçekleştirebilirler.²

2.1.2 Taşeron (Alt Yüklenici)

İnşaat işinin belirli kısmının yapımını müteahhide karşı üstlenen, alanında uzmanlaşmış gerçek ve tüzel kişilere taşeron denir. Devlet İhale Kanunu uygulamasında taşeron ise, “nevi itibariyle kısımlara ayrılan işin bir kısmını idareye karşı bedeli karşılığında gerçekleştirmeyi üstlenen gerçek veya tüzel kişi veya kişiler” şeklinde tarif edilmiştir.³

Günümüzde inşaat faaliyetlerinin tümü müteahhit firmalar tarafından yerine getirildiği alışlagelen bir durum olmamaktadır. İnşaatların belirli kısımlarının yapımında uzmanlaşmış eleman ve yüksek maliyet gerektiren iş makineleri ile diğer gereçlerin finansmanının büyük rakamlara ulaşması, inşaat firmalarının inşaatların belli kısımlarını taşeron olarak adlandırılan başka işletmelere yaptırmaktadırlar.

2.1.3 İnşaat Yaptıran (İnşaat Sahibi)

Kendisine ait belirli bir inşaat işinin yapımını bir bedel karşılığında müteahhide veren kişi ve kuruluşlardır. İnşaat sahipleri; özel kişiler, ticari ve sınai işletmeler veya kamu kuruluşları olabilir.⁴ Başka bir tanımla İnşaat taahhüdünün başlatılmasına neden olan, başka bir deyişle inşaat faaliyeti sonucunda elde edilecek olan yapıya gereksinimi olan gerçek veya tüzel kişidir. İnşaat sahibinin bu gereksinimi, inşa edilecek yapıyı kendisinin kullanması, yapıyı kiralayarak, kira geliri elde etmeyi düşünmesi ya da sahip olduğu arsa ya da araziye geliştirmeyi düşünmesi v.b. pek çok farklı nedenlere bağlı olarak ortaya çıkabilmektedir.⁵

¹ ŞENLİK Mehmet Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s.17

² ÇELEBİ Göksele Konut Yapı Kooperatifleri ve Yıllara Yaygın İnşaat Tah. Ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale, 2011, s.47

³ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.17

⁴ SELMAN Aziz Erden, İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirmesi. 2.Basım, Isparta, 1997, s.3.

⁵ KARTAL Ali, “Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması”, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Kütahya, 1991, s.8

2.1.4 Hakediş (İstihkak) Kavramı

Bir inşaat taahhüt ve onarım işinde işin başlamasından o ana kadar yapılan (gerçekleştirilen) kısmına ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hak ediş denir. Diğer bir ifade ile Hakedişler, müteahhitlerce iş programına uygun olarak yapılan işin ve işte kullanmak üzere işyerine getirilen malzemenin miktarını, birim fiyatını, tutarını; hak kazandığı fiyat farkının hesaplanma biçimini ve tutarını; sözleşme ve yasaların öngördüğü kesintileri gösteren raporlardır. Hakediş raporları, esas olarak yapılan işin karşılığının iş yapıldıkça müteahhide ödenmesi amacıyla düzenlenen belgeler olması nedeniyle, aynı zamanda işin belli bir kısmının yapıldığını da göstermektedir.⁶ 4734 sayılı Devlet İhale Kanunu ile 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmesi Kanuna göre yapım işlerinin yapılmasındaki esasları belirleyen Yapım İşleri Genel Şartnamesine göre iki çeşit hak ediş raporu bulunmaktadır.

2.1.4.1 Geçici Hakediş Raporu

Geçici hak ediş raporu genellikle ayda bir düzenlenen ve o ay için yapılan işin karşılığını gösteren raporlardır.⁷ Düzenlenen hak ediş raporunun işleme konulabilmesi için, yüklenici yada işbaşında bulunan vekili tarafından ve idare tarafından imzalanmalı, her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara idarece ilgili mevzuata göre hesaplanacak Katma Değer Vergisi eklendikten sonra bulunan miktardan sözleşmede yazılı kesintiler, varsa yüklenicinin idareye olan borçları ve cezaları ile kanunen alınması gereken vergiler kesilir. Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere, en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içerisinde tahakkuka bağlanır. Bu tarihten başlamak üzere on beş gün içinde ödeme yapılır.⁸

2.1.4.2 Kesin Hakediş Raporu

Kesin hakediş raporu ise, işin bitiminden sonra kesin olarak rakamlarla çıkarılan rapordur.⁹ Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bir belge türü olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde ayrıca fatura düzenlenmesi gerekir. Ödenen Katma Değer Vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için faturada Katma Değer Vergisi gösterilmelidir.

⁶ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.18

⁷ BABUŞCU Şenol ve diğerleri, İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Akademi Yayınları, Ankara, 2007, s.83

⁸ ŞENLİK Mehmet , a.g.e., s.19

⁹ BABUŞCU Şenol ve diğerleri, a.g.e. s.83

2.1.5 Türk Medeni Kanununda Belirtilen İnşaat Türleri

2.1.5.1 Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaat Türleri

Bu tür inşaatlar, insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır.¹⁰ Bu tür inşaatlara yolları, köprüleri, binaları örnek olarak gösterebiliriz.

Taşınmaz mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı üç ayrı grupta toplanabilir.¹¹

- Konutlar Ev, apartman v.b
- Ticari, sosyal ve kültürel yapılar: İşyeri, fabrika binası, hastane, okul, spor tesisleri v.b.
- Özel Uzmanlık isteyen inşaatlar : Yol,köprü, baraj vb.

2.1.5.2 Menkul Olan (Taşınır) İnşaat Türleri

Temelli kalmak maksadı olmaksızın bazılarının arsasına yapılan kulübe, baraka gibi hafif inşaatlardır. Menkul inşaatlara örnek olarak barakaları, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayırarda inşa olunan tezgahları, bayramlar ve törenler nedeniyle inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydı gerekmez, inşa edenin mülkü olurlar.¹²

2.1.6 Türk Vergi Hukukunda Bulunan İnşaat Türleri

2.1.6.1 Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaat Türleri

Taahhüt: Kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı sözleşmeli ve sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasını veya teslimini üstlenmektir. Başkası adına yapılan inşaat işleri taahhüt kapsamında yer almakta ve uygulamada inşaat taahhüt ve onarım işleri olarak ifade edilmektedir.¹³

Vergi hukuku yönünden inşaat ve onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanununun 355'inci maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi "istisna bir akittir ki onunla bir taraf (yüklenici), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği bedel karşılığında bir şeyin imalini, iltizam eder." Şeklinde tanımlanmıştır. Bu maddede yar alan şey imali, inşaat onarım işlerini kapsamaktadır.¹⁴

İnşaat taahhüt ve onarım faaliyeti yapan firmalar aslında üretim faaliyeti yapmalarına rağmen, işin icrasını isteyen başkasının olması, ayrıca işin özelliklerini ve icrasını isteyen kişinin belirlemesi, iş

¹⁰ AKTÜRMAÇ sadık, İnşaat Hukuku, Ankara, 1975 s.11

¹¹ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.16

¹² ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.16

¹³ ŞENLİK Mehmet a.g.e., s.20

¹⁴ AKIN Serdar, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi, Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2010, s.4

bedelinin akit'e dayalı olarak belirlenmiş olması gibi nedenlerden dolayı hizmet üretimi yapan firmalardır.

Taahhüt şeklindeki inşaat faaliyetlerinin süresi ise belirttiğimiz gibi vergilendirme açısından önemlidir. Çünkü yapım süresi bir yıldan fazla süren inşaatlar özel bir vergilendirme sistemine tabidir. Yapımı bir yıldan kısa süren inşaatlar ise genel hükümlere göre vergilendirilir. Bu nedenle taahhüt şeklindeki inşaatlar yapım süresi göz önünde bulundurulduğunda iki tür taahhüt şeklinde inşaat türü bulunmaktadır.

2.1.6.1.1 Yıllara Yaygın İnşaat-Taahhüt ve Onarım İşleri

İnşaat – taahhüt ve onarım işinin süresi 1 yıldan fazla ise yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işi olarak ifade edilir. Sürenin belirlenmesinde ise taahhüt işi için yapılan sözleşmedeki süre dikkate alınır. Burada bahsedilen süre 12 aylık süre değil, hesap dönemidir. Örneğin 01.01.2012 tarihinde başlayıp 31.12.2012 tarihinde biten bir inşaat için geçen süre 1 yıl olmasına rağmen iş yıllara yaygın inşaat işi değildir. Çünkü aynı hesap dönemi içerisinde başlamış ve bitmiştir. Ancak 30.10.2012 tarihinde başlayıp 30.05.2013 yılında tamamlanan inşaatın yapım süresi 7 ay olmasına rağmen 2 takvim yılını (hesap dönemini) kapsamaması nedeniyle, Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt işi olarak ifade edilir.¹⁵

Gelir Vergisi Kanununun 42-43-44. Maddelerindeki düzenlenen özel bir vergilendirme sisteminin Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde uygulanması nedeni ile bu ayırım vergilendirme açısından önem taşımaktadır. Ancak bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesi kapsamına girmesi için de;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi
- İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

2.1.6.1.2 Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Aynı yıl içerisinde başlayıp biten inşaat taahhüt onarım işleri yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işi olarak adlandırılır. Örneğin 25.02.2014 tarihinde başlayıp 28.12.2014 tarihinde tamamlanmış iş, aynı takvim yılında başlayıp tamamlandığından yıllara yaygın olmayan taahhüt işi olarak ifade edilir. Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarım işleri vergilendirme açısından genel hükümlere tabidir. Diğer bir ifade ile Gelir Vergisi Kanununun 42-43-44 madde kapsamında yer alan özel vergilendirme sistemine tabi olmaz.

¹⁵ ŞENLİK Mehmet, a.g.e.,s.22

2.1.6.2 Yapsat ve Benzeri Özel İnşaat Türleri

Kişi yada kurumların kullanmak yada satmak üzere kendileri için yaptıkları inşaat işleridir. Kullanılması veya satılması değil yapmanın işi kendi adına yapması önemlidir. Aynı şekilde inşaatın yapıldığı arsanın mülkiyeti de önemli değildir, hatta inşaatın yapılacağı arsa kiralanmış ve işgal edilmiş dahi olabilir. İnşaatın sahibi olan kişi inşaat faaliyetini kendisi gerçekleştirebileceği gibi taahhüt şeklinde bir başkasına da bırakabilir. Yapımı başkasına (müteahhide) bırakılan inşaat, hem taahhüt şeklinde olacak hem de inşaatın sahibi bakımından özel inşaat olarak yapılmış olacaktır. Özel inşaat ayrımını yaparken şunu da unutmamak gerekir, inşaatın iktisadi bir amaçla inşa edilmesinin bir anlamı yoktur. Yani bir gecekondulu iş merkezi inşaatı veya büyük lüks bir site yapılması da özel bir inşaatır.¹⁶

2.1.7 İnşaat Faaliyetinde Bulunan İşletmeler

- Şahıs (Kişi) İşletmesi
- Kollektif Şirk
- Adi Komandit Şirket
- Anonim Şirket
- Limited Şirket
- Adi Ortaklık (Şirket)
- İş Ortaklığı
- Konsorsiyum

Şeklinde faaliyette bulunan işletmelerin bünyesinde gerçekleştirilebilir. Bu işletmeler inşaat taahhüt ve onarım işi yapan işletmeler olabileceği gibi özel (Yap-Sat) inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler de olabilirler.

2.2 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri ile İlgili Diğer Kavramlar

2.2.1 Taahhüt Sözleşmesi

İhalenin sonuçlandırılması aşamasından sonra ihaleyi alan işletme sözleşme yapmaya davet edilir. Sözleşmeler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümleri dikkate alınarak idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici (müteahhit) tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları

¹⁶ YILMAZ Kazım, İnşaat Muhasebesi vergilendirilmesi ve asgari işçilik, Ceka Yayınları, Ankara, 2007,s.29

tarafından imzalanır. İhale dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması zorunlu değildir.¹⁷

2.2.2 Geçici Teminat Taahhüdü

İhaleye katılacak istekli firmalardan, ihale için teklif ettikleri tutarın %3 oranında alınan teminattır. Ayrıca 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 33. Maddesine göre ihaleye iştirak edenlerin ihalelerde, teklif edilen bedelin %3'ünden az olmamak üzere, geçici teminat yatırmaları zorunludur. İhale uhdesinde kalıp ihale şartlarını yerine getirmeyen firmaların geçici teminat tutarlarına el konularak hazineye irat kaydedilir.

2.2.3 Kesin Teminat Taahhüdü

Yapılan ihale sonucunda ihalenin uhdesinde kalan firmanın işin, sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşme yapılmadan önce ihale bedeli üzerinden %6 oranında alınan teminata kesin teminat denir.

2.2.4 Geçici Kabul Raporu

Geçici hakediş raporu genellikle ayda bir düzenlenen ve o ay için yapılan işin karşılığını gösteren raporlardır.¹⁸

Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 40. Maddesine göre; Yüklenici tarafından yapılan işlerin bedelleri Yüklenicinin yaptığı işler ile ihzarattan (bir imalat için malzemenin önceden şantiyede stoklanmasıdır.) doğan alacakları, metrajlara göre hesaplanarak sözleşme hükümleri uyarınca kesin ödeme niteliğinde olmamak ve kazanılmış hak sayılmamak üzere geçici hakediş raporları ile ödenir. Metrajlar, yeşil defter ve eklerinde gösterilir. Yüklenici, idarenin isteği halinde, kesin hesapları da yapı denetim görevlisinin denetimi altında işe paralel olarak yürütmek zorundadır. Bu halde, geçici hakediş raporlarının düzenlenmesinde, bitmiş iş kısımları için kesin metrajdaki kısımlar dikkate alınır.¹⁹

Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara idarece ilgili mevzuata göre hesaplanacak K.D.V. eklendikten sonra bulunan miktardan sözleşmede yazılı kesintiler, varsa yüklenicinin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilir. Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanır. Bu tarihten başlamak üzere on beş gün içinde de ödeme yapılır.

¹⁷ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.29

¹⁸ BABUŞCU Şenol ve diğ., "İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi", Öncü Basımevi, 2007, Ankara, s.28

¹⁹ ÇELEBİ Göksel, a.g.e., s.49

2.2.5 Kesin Kabul Raporu

Kesin hakediş raporu, iş tamamlandıktan sonra kesin rakamlara dayanarak hazırlanan rapordur. Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 41.maddesine göre:

Birim fiyat esaslı sözleşmelerde, işin geçici kabulü yapıldıktan sonra, kesin hakediş raporunun düzenlenmesine esas olacak esin metraj ve hesapların tamamlanmasına başlanır. Bunlar biri asıl olmak üzere üç suret halinde düzenlenir. Yüklenicinin kesin hakediş raporunun düzenlenmesinde geçici hakediş raporlarındaki rakamlara itibar edilmez ve kesin metraj ve hesaplar sonucunda bulunan miktarlar esas alınır.²⁰

2.2.6 İnşaat Taahhüt ve Onarım Sözleşmesi

İhalenin sonuçlandırılması ile ihale uhdesinde kalan firma sözleşme yapmaya çağrılır. Sözleşmeler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümleri esas alınarak idare tarafından hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici (müteahhit) tarafından imzalanır. Yüklenici (müteahhit) ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları tarafından ayrı ayrı imzalanır. İhale evrakları aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve tasdiki zorunlu değildir.

2.2.7 Şantiye

Bir yapıyı en düşük maliyet ve ekonomik olarak oluşturma üzere o yapıya ait makine, malzeme ve insan gücü arasındaki en uygun dengenin sağlanması amacıyla proje ünitelerinin inşa edileceği yerlere denir.²¹

Diğer bir ifade ile inşaat sahasına verilen isim olup, yapı gereçlerinin yığılıp saklandığı veya işlendiği yerdir.

2.3 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Tutulması Gereken Defterler

2.3.1 İşletme Hesabına Tabi Mükelleflerin Tutacağı Defter

İşletme Hesabı Defteri, tek bir işletme hesabını kapsayan basit bir defterdir. Bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına ise gelirler kaydedilir. Gider bölümüne; satın alınan mal ve hizmet karşılığı olarak ödenen paralar, işletme ile ilgili diğer bütün giderler ve ödenen katma değer vergileri kaydedilir. Gelir bölümünde ise; mal ve hizmet satışlarının karşılığı olarak alınan paralar, işletme faaliyetlerinden doğan gelirler ve alınan katma değer vergileri kaydedilir. Sabit varlıklar işletme hesabı defterine kaydedilmez. Ancak, bunlara ait hesaplanan amortismanlar, amortisman kayıtları tutulmak koşuluyla, işletme hesabı defterinin giderler kısmına, gider olarak kaydedilir.²²

²⁰ ÇELEBİ Göksel, a.g.e., s.51

²¹ ÖZDEMİR İler, Yapı İşletmesi Ders Notları, Eskişehir, 2003, s.6

²² AKPINAR Onur ve diğ., Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar, Detey Yayıncılık, Ankara, 2012, s.94

2.3.2 Bilanço Esasına Tabi Mükelleflerin Tutacağı Defterler

2.3.2.1 Yevmiye Defteri (Günlük Defter)

İşletmelerin tutmak zorunda oldukları ticari defterlerden ilki yevmiye defteridir. Vergi Usul Kanununun 183. Maddesine göre yevmiye defteri, kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde düzenli olarak yazıldığı defterlerdir.²³

Yevmiye defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini hareketli (müteharrik) yapraklı (örneğin, üzerine bilgisayarda defterin çıktısının alındığı sürekli sayfalar gibi) olarak kullanabilirler.

Yevmiye defteri, adından da anlaşılacağı üzere kayıtların günlük olarak kolayca yapılabilmesi için düzenlenmiştir. Büyük defterde farklı sayfalarda yer alan hesaplara yapılacak kayıtlar, yevmiye defterinde pratik olarak aynı sayfada ve alt alta yapılır.

2.3.2.2 Büyük Defter (Defter-i Kebir)

Defteri Kebir, Vergi Usul Kanununun 184. Maddesine göre yevmiye defterine geçirilmiş olan işlemleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

Defter-i Kebir sayfalarının her biri ayrı bir hesap için ayrılmıştır. Defter-i Kebir çift sayfalıdır. Ve sayfanın sol tarafı hesabın borç kısmını, sağ tarafı ise alacak kısmını oluşturur. Defter-i Kebir'in sağ ve sol sayfalarına aynı rakamlar verilerek numaralandırılır. Sayfanın üst tarafına o sayfada izlenecek hesabın adı yazılır. Sayfaya yapılacak ilk kayıt ile hesap açılmış olur.²⁴

2.3.2.3 Envanter Defteri

Bilanço esasına göre defter tutan işletmelerin tutmak zorunda oldukları defterlerden biride envanter defteridir. Vergi Usul Kanununun 185. Maddesine göre envanter defteri, işe başlama tarihinde ve hesap dönemi sonunda o döneme ait çıkarılan envanter ve bilançonun kaydedildiği defterdir. Yine Vergi Usul Kanununun 192. Maddesine göre bilanço, envanterde gösterilen kıymetlerin tasnifi ve karşılıklı olarak değerleri itibariyle düzenlenmiş sonucudur.

2.3.2.4 Yardımcı Defterler

İşletmeler yasalara göre tutmak zorunda oldukları defterlerden başka işlerini kolaylaştırmak ve değer hareketlerini daha yakından ayrıntılı olarak izlemek ve daha etkin kontrol yapabilmek için bazı defterlerin de tutulmasına gereksinim duyarlar. İşletmelerin tutup tutmamakta tümüyle serbest oldukları bu defterlere yardımcı defterler denir.

²³ AKPINAR Onur ve diğ.,a.g.e., s.95

²⁴ AKPINAR Onur ve diğ.,a.g.e., s.100

Başlıca yardımcı defterler;

- Alıcılar Defteri
- Satıcılar Defteri
- Mal defteri
- Müşteri Defteri
- Çekler Defteri
- Senetler Defteri
- Sabit Değerler ve Amortismanlar Defteri'dir.

2.3.2.5 Kayıtlara Yardımcı Belgeler

Bazı işletmeler yardımcı defterlerin yanı sıra defterlere ön hazırlık niteliğinde yardımcı belgelerden yararlanır. Orijinal bir belgenin bulunmadığı durumlarda, muhasebe kaydına temel alınan, işletme içinde düzenlenmiş belgelerdir.

Bu belgelere; muhasebe fişleri, malzeme çıkış fişleri, ücret bordrosu, primanota (işlem özeti) gibi yardımcı belgeler örnek verilebilir. İç belgeler diye de adlandırılabilen bu tür yapay belgelerin bizzat sorumlu tarafından düzenlenmesi gerekir.²⁵

Yardımcı belgelerin düzenlenmesi ve kullanımı zorunlu olmayıp, işletmelerin özelliklerine uygun şekilde kullanılır. En yaygın olarak kullanılan yardımcı belgeler, yevmiye defterlerine ön hazırlık niteliğindeki muhasebe fişleridir.

Muhasebe fişleri, işletmenin muhasebe ile ilgili işlemlerini daha düzenli, sağlıklı ve kontrol edebilmek için aynı nitelikteki işlemleri bir araya toplamaya yarayan işletme içi belgelerdir. Muhasebe işlemlerinde, kasa tahsil fişi, kasa ödeme fişi ve mahsup fişi olmak üzere üç çeşit muhasebe fişi kullanılır.

2.3.2.6 Defter Tutulması İli İlgili Yükümlülükler

2.3.2.6.1 Defterlerin Kayıt Disiplini

Vergi Usul Kanununun 215-219 maddelerinde işletmelerin, ticari işlemlerini muhasebe defterlerine kaydederken uymaları gereken kurallar aşağıda sıralanmıştır.

- Defterler ve kayıtların Türkçe tutulması esastır.
- Defterler, mürekkepli kalemle veya bilgisayar ile yazılır. Kopya kağıdı kullanılması ve istampa ve sair damga aletleri ile kopya konulmasına izin verilmiştir.
- Hesaplar kapatılıncaya kadar toplamalarının kurşun kalemle alınması mümkündür.

²⁵ AKPINAR Onur ve diğ., a.g.e., s.108

- Yevmiye defterinde yapılan yanlışlar ancak muhasebe kurallarına göre düzeltilir. Yevmiye defteri dışında kalan defterlerdeki yanlışlar, yanlış yazılan rakam veya yazının okunacak şekilde çizilmesi, üst veya yan tarafına doğrusunun yazılması yolu ile düzeltilir. Defterlere geçirilen bir kaydı çizmek, silmek veya kazımak suretiyle okunamaz hale getirmek yasaktır.
- Defterlerde usulen yazılmaya ayrılmış olan satırlar çizilmeksizin boş bırakılamaz ve atlanamaz. Ciltli defterlerde defterlerin sayfaları ciltten koparılamaz. Hareketli yapraklı defterlerde bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz.
- İşlemlerin defterlere günü gününe geçirilmesi esas olmakla birlikte, işlemler en geç on gün içinde defterlere kaydedilmelidir. Kayıtlarını sürekli olarak muhasebe fişleri ve bordro gibi yöneticilerin imzasını taşıyan belgelere dayanarak yürüten işletmelerde, işlemlerin sözü geçen belgelere kaydedilmesi, defterlere işlenmesi yerine geçer. Bu durumda esas defterlere kayıtlar 45 gün içinde geçirilmelidir. Günlük perakende satış ve hasılat defterleri ile serbest meslek kazanç defterine işlemler günü gününe kaydedilir.

2.3.2.6.2 Defterlerin Tasdiki

Vergi Usul Kanununun 220. Maddesinde tasdiki zorunlu olan defterler aşağıdaki gibidir.

- Yevmiye ve Envanter Defteri
- İletme Defteri
- Çiftçi İşletme Defteri
- İmalat ve İstihsal Defteri
- Nakliyat Vergisi Defteri
- Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri
- Serbest meslek kazanç defteri

Bu defterler; iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki tasdik ettirilir. Vergi Usul Kanununun 225. Maddesinde belirtildiği şekliyle ciltli defterlerin sayfalarının teker teker tasdik makamının resmi mührü ile mühürlenir. Hareketli yapraklı yevmiye defteri kullanan işletmeler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı tasdik ettirirler.

2.3.2.6.3 Defterlerin ve Belgelerin Saklanması

Defter tutmak ve belge düzenlemek zorunda olanlar, tuttukları defterleri, düzenledikleri belgeleri Vergi Usul Kanununa göre 5 yıl süre ile saklamak ve bu süre içinde istenildiği zaman yetkili kişi ve makamlara ibraz etmek zorundadırlar.²⁶

²⁶ AKPINAR Onur ve diğ., a.g.e., s.112

Yeni Türk Ticaret Kanununun 82/1-a maddesine göre “her tacir; ticari envanterleri, açılış bilançolarını, ara bilançolarını, finansal tablolarını, yıllık faaliyet raporlarını, topluluk finansal tablolarını ve yıllık faaliyet raporlarını ve bu belgelerin anlaşılabilirliğini kolaylaştıracak çalışma talimatları ile diğer organizasyon belgelerini saklamak yükümlüdür.Yine Yeni Türk Ticaret Kanununun 82/5 maddesine göre bu kasamdaki defterlerin saklanma süresi ise 10 yıldır.

2.3.3 İnşaat İşletmelerinde İnşaat İşlerinde Tutulması Gereken Diğer Defterler

2.3.3.1 Şantiye Defteri

Çift yapraklı ve biri zımbalı olarak düzenlenen şantiye defterine; her gün hava durumundan başlayarak işin ilerlemesini,gelişimi ortaya çıkan engeller, şantiyeye göre ihzarat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarları fatura tarihi ve no.su ile sözleşme gereğince müteahhidin, işin başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığı, müteahhitle yapılan önemli görüşme ve sonuçlar, işçi, makine ve teçhizatın miktarı, üst kademedeki gelenlerin ziyaretleri ve konuşularak karar verilen hususlar kaydedilir.²⁷

2.3.3.2 Yeşil Defter

Müteahhitlerin yaptığı işlerin değerini hesaplamak için yapılan işlerin ölçülme ve hesaplarının yazılması amacıyla kullanılır.

Yeşil defterin ilk sayfasına, inşaatın başlangıç tarihi ile sitüasyon tarihi, hangi idareye, işe ve müteahhide ait olduğu ve yeşil defterin nerede ve hangi tarihte yapmış olduğu yazılır. İç sayfalarına verilen sayfa numaraları rölöve ve ataşman defterlerinde olduğu gibidir.

Her ay başında müteahhit ve kontrol mühendisi tüm yapılan işleri ve ihzaratı yeniden ölçerler ve röleve defterine kaydederler. Ölçüler bitince bunları yeşil deftere geçirir ve hacim hesaplarını yaparlar. Fiyat numaraları ve birimlerini de yazdıktan sonra karşılıklı olarak imzalarlar. Böylelikle, her cins inşaatın işin başlangıcından itibaren yapılmış olan miktarları bulunur ve istihkak raporlarına intikal ettirilir.

2.3.3.3 Sürveyan Defteri

İnşaatın sürekli olarak kontrol edilmesi ve gözetimi ile görevli olan sürveyanlar, her gün yapılan iş miktarını, tam gün çalışıp çalışmadığını ve hava durumunu defterlerine yazarlar. Bunların yanı sıra, günlük çimento sarfiyatı ve kontrol mühendisinin bildireceği benzeri diğer malzemelerin sarfiyatı da yapılan işle kıyaslanabilecek şekilde deftere kaydedilir.

Sürveyan defterinin ilk sayfasında, ilgili idare, şube veya kısım numaraları, müteahhitle işin ve sürveyanın adları yazılır. İç sayfalar tek sayfalardır, yani soldaki ve sağdaki kısımlar aynı şekilde olup

²⁷ KIZILOT Şükrü, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi, yenilenmiş 11.baskı Yaklaşım Yay., Ankara, 2008, s.980

sayfa numaraları ardışıktır. Bir sayfada birinci satıra tarih ve gün yazılır. İkinci satıra hava durumu yazılır, bu satırda sabah, öğle ve akşam için hava durumunu yazmak gerekir. Üçüncü satırda, inşaatın yeri ve cinsi yazılır, dördüncü satıra işçi sayısı, beşinci satıra da taşıt ve makine sayısı yazılır.

2.3.3.4 Puantaj Defteri

Bir şantiyede çalışan her türlü personelin bir aylık mesai hareketlerini gösteren ve onlara ödenen aylık ya da ücrete esas teşkil eden defterdir.²⁸

Puantörler, kendilerine görevli olarak verilen iş sahasında bilfil çalışmakta olan işçi, taşıt aracı ve makine miktarını, işlerin ve işçilerin de ayrımını yapmak suretiyle puantaj defterine kaydederler. İstenilmesi halinde, belirli zamanlarda işçilerin ve nakil vasıtalarının gündelik ve ücretlerini de bu deftere kaydederler. Puantajların sıhhatli bir şekilde düzenlenmesi, ödemeye esas bir belge olması yönünden önem taşıdığından, idarecilerin puantaj konusu ile yakından ilgilenmeleri gerekir.

2.3.3.5 Röleve Defteri

Kesin projesi mevcut olmayıp, sözleşme ve şartnameler gereğince tiplere göre yapılan sanat yapıları ile her türlü inşaatın temel üst yüzünden aşağıdaki kısımlarının kayıtlarını tespit için kullanılan defterdir.

Bu defter ataşmanın esasını teşkil eder. Müteahhit ile mühendis arasındaki bilinmesi ve unutulmaması gereken konuları yazmak için kullanılır. Aylık istihkak raporlarının düzenlenmesinde gerekli olan ölçülerde kayıt defteri olarak da yararlanır.

Herhangi bir yangın, kaybolma vs. durumlarındaki tehlikeli durumlara karşı defterler üçer nüsha olarak düzenlenip bir nüshasının da müteahhide verilmesi gerekir.

Aslında röleve defteri mühendisin resmi akıl defteri gibidir. Bu defterin ilk sayfasında hangi tarihte verildiği ve kaç sayfadan oluştuğu, kime verildiği ve ilgili idarenin adı yazılır. Defterin sayfa numaraları yan yana iki sayfa bir tek sayfa hesabıyla verilmektedir. Sayfanın sol kısmında inşaat ve ihzaratın yerini gösteren iki kolon ile açıklama kolonu ve yapılan ölçülerle tespit edilen sayı ve kayıt kolonları vardır.

2.3.3.6 Ataşman Defteri

Bu defter resmi bir protokol defteridir. Açılan davalarda kanıtlayıcı bir delil belgesi olarak kabul edilir. Uzun süre korunup saklanması ve yapıyı işletecek olana devredilmesi gerekir.

Ataşman defterine kaydedilecek bilgiler röleve defterinden alınır. Bu kayıtların en kısa sürede deftere işlenmesi ve müteahhide imzalatılması gerekir. Defterin bir tarafına plan ve kesitler ile röleve ölçüleri, diğer tarafa ise yapılan işin hacmi ve sathı hesaplanarak metrajlara kaydedilir.

²⁸ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.978

Ataşman defterinde de, röleve defterinde olduğu gibi, ilk sayfasında, defterin hangi tarihte verildiği, kaç sayfadan ibaret olduğu, ilgili idarenin adı ve kime verildiği yazılır. Ataşman defterinin sayfa numaraları yan yana iki sayfa bir tek sayfa şeklinde verilmektedir.

2.4 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde İhale Usulleri

2.4.1 Emanet Usulü İhale

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare veya idare adına kurulacak sorumlu bir heyet tarafından yaptırılmasıdır.²⁹ Emanet usulü yürürlükten kaldırılan 2881 sayılı Devlet İhale Kanununun 81. Maddesinde yer almaktadır.

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

İdarenin elinde bulunan işgücü ve ekipmanı kullanarak iş yapması her zaman mümkündür. Böyle durumlarda, ihtiyaçların mutlak suretle ihale ile karşılanması gibi bir zorunluluk yoktur.³⁰ Esasen, idarenin her tür ihtiyacının ihale ile karşılanması gerektiği şeklindeki bir kabullenme, hukuksal düzenlemenin mantığına da uygun bir yaklaşım değildir.

Nitekim, Dünya Bankası kredilerinin kullanılmasında karşılaşılan force account uygulaması emanet usulüne benzemektedir. İdareler bünyesinde yer alan inşaat birimlerini ifade etmek üzere kullanılan force account kavramı “doğrudan çalışma” ve “idare imkanları” sözcükleri ile de nitelendirilmektedir. Bu yöntemle, miktarın küçüklüğünü ve işin aciliyetini dikkate alarak, bazı yapım işlerinin idarelerin kendi personel ile gerçekleştirilmesi yoluyla banka kredilerinin kullanımına imkan tanımaktadır. Bu şekilde yürütülen işlerin idare imkanlarını aşan kısımlarının gerçekleştirilebilmesi için 4734 sayılı Kanun'da yer alan ihale usullerinin kullanılması zorunludur.

İşin bir kısmının emanet usulüyle yapılması ve kalan kısım için ihaleye çıkılmasının gerektiği durumlarda; idarenin kendi imkanları ile gerçekleştireceği işlere ilişkin maliyetler, ihale maliyetinin hesabında hiçbir şekilde dikkate alınmayacaktır.³¹

2.4.2 İhale Usulü

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

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

²⁹ ARTUKMAÇ Sadık, a.g.e., s.121

³⁰ ALTUN Muhsin, Yeni Kamu İhale Düzeni, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2004, s.156

³¹ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.45

uygun bedel olarak kabul edilebilir. En uygun ya da en düşük önerinin seçimi aşağıdaki usullerden birine göre yapılabilir.

2.4.2.1 Açık Teklif İhale Usulü

Açık ihale usulü bütün isteklilerin teklif verebileceği bir ihale usulüdür. Bu usul, 2886 sayılı Kanundaki kapalı teklif usulüne benzerlik göstermektedir. Açık ihale usulünde belirli bir sayıda teklif gelmesi şartı bulunmamaktadır. İhaleye sadece bir teklif verilmesi halinde bile ihale yapılabilmektedir.³²

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

2.4.2.2 Davetiyeli (Belli İstekliler arasında) İhale Usulü

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

Kanununun 10.maddesine uygun olarak belirlenen ve ön yeterlilik dokümanı ile ön yeterlilik ilanında belirtilen değerlendirme kriterlerine göre adayların ön yeterlilik değerlendirmesi yapılır. Belirtilen asgari yeterlilik koşullarını sağlayamayanlar yeterli kabul edilmez.

Ön yeterlilik değerlendirme sonucunda yeterli bulunmayan adaylara da yeterli bulunmama gerekçeleri yazılı olarak bildirilir. İhaleye davet edilebilecek aday sayısının beşten az olması veya teklif verilen istekli sayısının üçten az olması halinde ihale iptal edilir. Bu ihale usulünün özelliklerinden birisi de ön yeterlilik uygulaması diğer ihale usullerinden ayrılmaktadır. Yapım işleri ihalelerinde yeterlilik; “ekonomik ve mali yeterlilik” ve “mesleki ve teknik yeterlilik” olmak üzere iki aşamada belirlenmektedir.³³

2.4.2.3 Açık Pazarlık Usulü İhale

Pazarlık usulü, Kamu İhale Kanunu'nda, “ihale sürecinin iki aşamalı olarak gerçekleştirildiği ve idarenin ihale konusu işin teknik detayları ile gerçekleştirme yöntemlerini ve belli hallerde fiyatı isteklilerle görüştüğü usul” şeklinde tanımlanmıştır.³⁴ Pazarlık usulünün hangi hallerde kullanılacağı Kanun'un 21.maddesinde belirlenmiştir. Bu haller;

- Açık ihale usulü veya belli istekliler arasında ihale usulü ile yapılan ihale sonucunda teklif çıkmaması,

³² KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.45-46

³³ ŞİMŞEK Arif, Adım Adım İhale, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2006, s.195-216

³⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.47

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

2.4.2.4 Doğrudan Temin Usulü İhale

Aşağıda belirtilen durumlarda ihtiyaçların ilan yapılmaksızın doğrudan temine gidilebilir.

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

Sayılan üç durumda tekliflerin hazırlanması için yeterli süre tanınmak suretiyle davet edilecek istekli ile idarenin ihtiyaçlarını en uygun şekilde karşılamak amacıyla teknik şartlar ve fiyat üzerinde görüşme yapılarak ihtiyaçlar temin edilir.³⁵

2.4.2.5 Tasarım Yarışmaları

Tasarım yarışmaları, bir ihale yöntemi olmamasına rağmen, bir hizmet yöntemi olduğundan dolayı ihale olarak kabul edilebilir. İdareler gerekli gördükleri her türlü etüt, plan, proje, güzel sanatlar kapsamındaki işlerin ihalesini jüri tarafından değerlendirilecek olan, ödüllü veya ödüksüz tasarım yarışmaları yapabilirler.³⁶

2.5 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Fiyat Saptama Şekilleri

2.5.1 Birim Fiyat Usulü

Uygulamada en yaygın olan usuldür. Bu usulde, inşaat ve onarım işleri için Bayındırlık Bakanlığınca (Çevre ve Şehircilik Bakanlığı) zaman zaman birim fiyatları listesi yayınlanmakta ve resmi inşaatlar, çoğu kez bu birim fiyatlara yapılmaktadır. Birim fiyat listesinde, her iş ünitesinin birim fiyatı ayrı ayrı gösterilerek, bu ünitelerin meydana getirdiği işin tümünün keşif bedeli hesaplanmaktadır.

³⁵ AKIN Serdar, a.g.e., s.21

³⁶ AKIN Serdar, a.g.e., s.21

İş üstlenmek isteyen müteahhitle, tüm ünite fiyatlarını içermek üzere keşif bedeli üzerinden yüzde hesabı ile belirli bir oranda indirim yapmak suretiyle veya hiç indirim yapmaksızın keşif bedeli ile işi alırlar.³⁷

2.5.2 Maliyet + Kar Usulü

Daha çok Anglo-Sakson Ülkelerde görülmekle birlikte ülkemizde de rastlanan bu usulde, müteahhidin yaptığı tüm masraflar idarece aynen üstlenilmekte ve kendisine ayrıca önceden belirlenen bir nispet veya miktar üzerinden kar payı verilmektedir. Sistem bu nedenle “Maliyet + Kar Usulü” adı verilmiştir. Kar paylarının değişmesine göre “Maliyet + Belirli bir yüzde kar” olarak da adlandırmak mümkündür.

Maliyet + Kar usulüne göre yapılan sözleşmelerde, inşaatla ilgili giderler ve maliyet unsurları ayrıntılı bir şekilde tespit edilmekte ve belirli sürelerde yapılan giderleri idareye dekont edilmektedir. Ödemeler, Maliyet + Sabit Kar usulünde aylık taksit halinde, Maliyet + Belirli bir yüzde kar usulünde ise, aylık maliyete göre hesaplanan kar payları esas alınmak suretiyle yapılmaktadır.

2.5.3 Götürü Fiyat Usulü

Bu usulde inşaat bedeli,götürü olarak(maktuen) saptanır. Götürü fiyat, yapılacak işin tümünü içerecek şekilde saptanabileceği gibi, belirli iş üniteleri ve pozisyonlar için de ayrı ayrı veya birkaç grupta saptanabilir.

İnşaatın devamı süresince yapılan işler, hakediş bedelleri ile saptanarak değerlendirilir.

2.6 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Kamu Kurum ve Kuruluşlarındaki İhale Süreci

2.6.1 Projenin Hazırlanması

İnşaat taahhütlerinde ilk aşama, iş sahibinin yaptıracığı inşaatla ait projenin hazırlanmasına ilişkindir. İş sahibi, varsa kendi kuruluşundaki ilgili elemanlara, yoksa işinde uzmanlaşmış kişi ya da kuruluşlara isteklerine uygun avan projeler çizdirir. Bunlar üzerinde yapılması istenilen değişikliklerden sonra uygulama projesi elde edilir. Bu proje idareye onaylatılır ya da idare tam olarak her türlü uygulama projelerini ve detaylarını hazırlayıp ihale dosyasına koyar.³⁸

Yapılacak inşaatın özelliği ve türüne göre, bir inşaat projesi alt dallardan oluşmaktadır. Buna örnek;

- Betonarme Projesi
- Elektrik Tesisat Projesi
- Mimari Proje

³⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.54

³⁸ SUNGUROĞLU Kerim, Yapı İşletmesi Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları, TMMOB İnşaat Müh.Odası Ankara Şubesi Yayınları, Ankara, 1982, s.2528

- Kalorifer Projesi
- Sıhhi Tesisat Projesi

v.b projeler yer alır. Ayrıca her proje içerisinde estetik ve teknik özellikleri içerisinde alan detay projeleri de bulunur.

2.6.2 Yaklaşık Maliyetlerin Hesaplanmasının Yapılarak Belirlenmesi

Yaklaşık maliyet hesabının (keşif bedeli) çıkarılması ise inşaatın kesin olmaya, önceden tahmin edilmiş bedelidir, buna “Tahmini bedel de denir.”³⁹

Keşif bedelinin, inşaatın proje ve keşif özetlerine dayanılarak gerçeğe uygun olarak belirlenmesi gerekmektedir.

Keşif bedelinin belirlenmesinde farklı yöntemler takip edilebilir. Özellikle, inşaatın teknik durumu ve ekonomik koşulu, bu bedelin tespitinde önemli bir yeri vardır. Bayındırlık (Çevre ve Şehircilik) Bakanlığı'nın denetimi altındaki inşaatlarda keşif bedeli, ana projeyi oluşturan her alt projede yer alan işlerin birim fiyat listesine göre bulunan fiyatlarla hesaplanması sonucu belirlenir.

2.6.3 İhale İlan Edilmesi

İhale konusu işler, genellikle ilan yoluyla müteahhitlere duyurulur. Pazarlık usulü ile yapılacak ihaleler için idareler, ilan yapıp yapmamakta serbesttirler. İhaleyle ilgili olarak yapılacak ilanda;⁴⁰

- İhale konusu olan işin niteliği, yeri ve miktarı,
- İhalenin nerede, hangi tarih ve saatte ve hangi usulle yapılacağı,
- Şartname ve eklerinin nereden ve hangi şartlarla alınacağı,
- Varsa tahmin edilen bedel ve geçici teminat tutarı
- İsteklilerden aranan belgelerin neler olduğu,

Müteahhit, ihale belgelerini inceledikten ya da teknik elemanlarına bazı hesaplama ve maliyetleri çıkardıktan sonra, ihaleye girip girmeyeceğine ve teklif edeceği bedele karar verir.

2.6.4 İhaleye Girmek İsteyen Firmaların İhale Şartnamesini Temin Etmeleri

İhaleye girmek isteyen firmanın ilana çıkan ihalenin ekonomik, mali, mesleki ve teknik yönden tür şartların istendiğini öğrenebilmesi için, idarece hazırlanan idari ve teknik şartnamenin firmanın yetkili elemanlarınca görülüp hesaplamaların bu şartnamelere göre yapılması gerekir.

³⁹ ÇANKAYA İslam, İnşaat Muhasebesi, Meslek Yapıtları, Ankara, 2003, s.20

⁴⁰ KAVACIK Mustafa, Yıllara Yaygın İnşaat Tah.ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri, Yüksek Lisans Tezi, Manisa, 2008, s.6

2.6.5 İhale Şartnamesinde İstenen Belgelerin İdareye Teslim Edilmesi

Müteahhit firmanın ihaleye katılabilmesi için ihale şartnamesinde belirtilen aşağıda belirtilen belgelerin idareye teslim edilmesi gerekir.

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

2.6.6 Verilen Fiyat Teklifine Göre Geçici Teminatın Verilmesi

Kamu kurum ve kuruluşlarının açmış oldukları ihalelere katılmak isteyen inşaat firmalarının KİK'in 33'üncü maddesine göre verecekleri teklif bedelinin % 3'ü oranında geçici teminat idareye yatırmak zorundadırlar. Teminat olarak yatırılması gereken bu tutar ihale firma tarafından alınamazsa ilgili firmaya iade edilir.

Geçici teminatın, teminat mektubu veya nakit şeklinde olması işi verenin ihale ilanında belirttiği şekliyle alınır.

2.6.7 Uhdesinde İhale Kalan Firmanın Kesin Teminatı Vermesi

Taahhüdün sözleşme ve ihale dokümanı hükümlerine uygun olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla, sözleşmenin yapılmasından önce ihale üzerinde kalan istekliden ihale bedeli üzerinden hesaplanmak suretiyle % 6 oranında kesin teminat alınır.⁴¹

Kesin Teminat müteahhidin sözleşmeden doğan yükümlülüklerini tam olarak getirmesini sağlamak üzere alınmaktadır.⁴²

Müteahhidin kesin teminat ödemesini yerine getirmemesi durumunda protesto çekmeye ve hüküm almaya gerek kalmadan ihale iptal olur ve ihalenin uhdesinde kaldığı halde kesin teminatı yatırmayarak ihalenin iptaline sebebiyet veren firmanın ihale başvurusunda yatırmış olduğu % 3 geçici teminat tutarına el konularak hazineye irat kaydedilir.

2.6.8 Uhdesinde İhale Kalan Firma İle İnşaat Taahhüt Sözleşmesinin Yapılması

İhalenin sonuçlandırılması aşamasından sonra ihaleyi alan işletme sözleşme yapmaya davet edilir.

Sözleşmeler 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu ve 4735 Sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu hükümleri dikkate alınarak idarece hazırlanır ve ihale yetkilisi ile yüklenici (müteahhit) tarafından imzalanır. Yüklenicinin ortak girişim olması halinde, sözleşmeler ortak girişimin bütün ortakları

⁴¹ 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu Madde 43

⁴² ÇANKAYA İslam, a.g.e., s.21

tarafından imzalanır. İhale dokümanında aksi belirtilmedikçe sözleşmelerin notere tescili ve onaylatılması zorunlu değildir.⁴³

3. İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLME SÜRECİ VE TEK DÜZEN HESAPLARIN İŞLEYİŞİ İLE YURT DIŞI İNŞAAT İŞLERİ

3.1 İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç ve Bitimi

3.1.1 İşe Başlama süreci

Taahhüt şeklinde yapılan ihaleli inşaatlarda, müteahhit firma tarafından işe ne zaman başlanılmış sayılacağı, uygulamada sık sık karşılaşılan sorunlardan biridir.

Kanunda işe başlama tarihi hakkında açık bir düzenleme yer almamaktadır. Sözleşmede işe başlama tarihinin yer alması halinde, işe başlama tarihi olarak dikkate alınması doğru bir yaklaşım olacaktır.⁴⁴

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin birden fazla yıla yaygın olması gerekli olup, bu kapsama giren işlerde işin başlangıç tarihi; yapılan sözleşmede işin yer teslimi öngörülmüş ise, yerin teslim edildiği tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise işin fiilen başlangıç tarihi, sözleşmede bunlardan hiç biri belirtilmemişse ise sözleşmenin imzalandığı tarihtir.⁴⁵

3.1.2 İşin Sonlandırılması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi Gelir Vergisi Kanununun 44.maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre işin geçici kabule tabi olması durumunda işin bitim tarihi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Bu kapsamda olmayan işlerde işin bitim tarihi işin fiilen bittiği ya da işin fiilen bırakıldığı tarihtir.⁴⁶

Geçici kabule tabi işler esas olarak kamu ihale mevzuatına tabi olan kurum ve kuruluşlar tarafından bu mevzuatta düzenlenen usullere göre geçici ve kesin kabulü yapılan işlerdir. Fakat bir kamu kurum ve kuruluşu olmadığı halde sözleşmesinde bu usul belirlenmiş olan diğer işler de işin bitimi yönünden bu kapsamda değerlendirilir.

⁴³ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.29

⁴⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e.,s.83

⁴⁵ Maliye Bakanlığının, 02.06.1998 tarih ve 20504 sayılı özelgesi

⁴⁶ DURNA Ferhat, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2008, s.33

3.2 İnşaat Muhasebesi ve Özellikleri

3.2.1 İnşaat Muhasebesi

İnşaat işletmelerindeki, finansal karakterli olaylara ilişkin bilgilerin derlenmesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir.

İnşaat endüstrisindeki muhasebe sistemi diğer endüstrilerdeki muhasebe sistemleri gibi işletme ile ilişkili kişi ve grupların (kredi verenler, maliye v.b.) işletme hakkında bilgi edinme ihtiyaçlarını karşılar. Ancak ülkemizde inşaat muhasebesinden yeterince yararlanılmadığı görülmektedir.

Örneğin, ülkemizde inşaat alanında isim yapmış birçok inşaat işletmesinde yapılan araştırmaya göre, genellikle hazırlanan (ihale) teklifler sadece işin alınabilmesi açısından göz önünde tutulmakta ve iş alındıktan sonra teklif çalışmalarının işin gerçekleşen inşaat maliyetleri ile ilişki kurulmayıp geleceğe yönelik düzeltici önlemler alınmaktadır.⁴⁷

Ancak gelişmiş ülkelerde inşaat işletmeleri tahmini maliyetlerin ötesinde standart maliyetleri bile kullanabilmektedir. Ülkemizde en azından fiili maliyetlerin, teklife esas tahmini maliyetlerle karşılaştırılması, teklif çalışmalarının maliyet muhasebesinin amaçlarına hizmet edebilecek şekilde yapılması ve inşaat faaliyeti sırasında belirli zamanlarda elde edilen fiili maliyetlerle, teklife dayalı tahmini maliyetlerin karşılaştırılarak, düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayan bir maliyet muhasebesi sisteminin oluşturulması gerekmektedir.⁴⁸

3.2.2 İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliği gereği, diğer üretim faaliyetlerinden farklı olması nedeniyle, inşaat muhasebesinin kendine özgü bazı özelliklerini ortaya çıkarmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir.

- Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar. Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır.
- Kar etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevlerini muhasebe verileri ile yakından denetlemek zorundadır. Yapı işletmelerinde muhasebe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır.
- Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasebe uygulamasına sokmaktadır.
- Onaylanan ve uygulanan muhasebe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinde önemli etkiler yapabilmektedir.
- İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin merkez bürosundan uzakta yapılır. Bu durum muhasebe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar

⁴⁷ SAYARI Mehmet, Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi, Mali Sorunlara Çözüm Dergisi, 1995, s.41

⁴⁸ KARTAL Ali, a.g.e., s.28

yaratmaktadır. Bu nedenle muhasebenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir.

- İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasebede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir.
- İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gerektirir.⁴⁹

3.3 İnşaat Maliyetinin Öğeleri ve Muhasebeleştirilmesi

3.3.1 İnşaatta Kullanılan Malzeme Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İnşaat yapımında kullanıldıkları anda maliyet giderine dönüşecek olan inşaat malzemelerinin muhasebeleşmesinde farklı uygulama yöntemleri ile karşılaşılabılır.

3.3.1.1 Doğrudan İnşaat Maliyetine Ekleme

Satın alınan ve kullanılacakları inşaat alanında teslim alınan malzemeler, direkt olarak ilgili inşaatın maliyetine eklenebilir. Bu şekilde ara ve dönem sonu mali tabloların düzenlendikleri tarihlerde bu malzemelerden artan malzeme olmaması gerekir. Bu şekilde kayıtlarda herhangi bir hata oluşmayacaktır. Ancak malzemenin tamamını kullanma amacı olmasına rağmen ara dönem veya dönem sonu kayıtlarında kullanılmayan malzeme olursa bunların aktifleştirilerek kayıtlarının düzeltilmesi gerekir.

3.3.1.2 Şantiye Deposundan Geçirilerek İnşaat Maliyetine Ekleme

Bu kayıt yöntemini kullanabilmek için, inşaat sahasında şantiye ambarının bulunması ve inşaat için getirilen her türlü malzemenin ilk olarak bu ambarda teslim alınması gerekir. Hesap planında ve muhasebe defterinde her şantiyenin yardımcı malzeme hesabının açılmış olması gerekir.

3.3.1.3 Ana Depodan Geçirilerek İnşaat Maliyetine Ekleme

Daha çok sanayi işletmelerinin kullandığı şantiye,ambar veya şube muhasebesinin inşaat işletmelerine uyarlanmış şeklidir. İnşaat işletmelerinin bu yöntemi kullanmalarındaki amaç; inşaat alanlarında şantiye ambarlarının bulunmaması, işletme politikası olarak her türlü malzemenin merkez ambarda muhafaza edilmesi ve bazı malzemelerin korunmasının güç olması nedeniyle merkez malzeme ambarında bulundurulmasının yararlı olacağı şeklinde sıralayabiliriz.⁵⁰

3.3.2 İşçi ve Personel Giderleri

Malzeme giderlerinden sonra İnşaat maliyetlerinin en önemli ögesi, işçilik giderleridir.

⁴⁹ SAYARI Mehmet, Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni, Gazi Üniv.Yayınları, Ankara, 1983, s.16-19

⁵⁰ BENLİGİRAY Yılmaz, Uzmanlık Muhasebeleri, Gazi Kitabevi, Ankara 2009, s.198

İşçilik maliyet gideri olarak direkt ve indirekt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırılır. Direkt işçilik giderleri, maliyet birimlerinde teşhis edilebilen ve maliyetlerde doğrudan yüklenilebilen işçiliklere denilmektedir. Endirekt işçilik gideri ise, direkt işçilikler dışında kalan ve dolaylı bir şekilde maliyetlere yüklenilebilen işçilikleri kapsar.⁵¹

Bunlara örnek olarak birden fazla inşaatın yapımında hizmet veren ekskavatör, vinç, buldozer, kamyon şoförleri v.b. araçların operatörlerinin sürekli olarak tek bir inşaatta çalışıyorlarsa ve inşaatın bütününe temel alan maliyet sistemi uygulanıyorsa, kendilerine yapılan ödemeler direkt işçilik kabul edilerek doğrudan inşaatın maliyetine eklenebilir.

Şantiye amiri, puvantör ambar memuru gibi inşaatın imalat faaliyetlerine direkt katılmayan elemanların ücretlerini indirekt işçilik giderleri şeklinde değerlendirmesi eğiliminin olduğu, inşaatın bütününe temel alan maliyet sisteminde sözü edilen elemanlar sürekli olarak aynı inşaat için çalışmışlarsa, direkt işçilik; çalışmalarından birden fazla inşaatın yapımında yararlanmışsa, indirekt işçilik olarak kabul edilmesi yerinde olacaktır.⁵²

3.3.3 Personel ve İşçi Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Puvantajlar yardımıyla düzenlenen ücret bordroları; çalışanların hak kazandıkları tutar yanında inşaat maliyetine yüklenecek işçilik giderlerini de gösteren önemli bir belgedir.

Ücret bordrolarının düzenlenmesi sırasında:

- Çalışan işçilerin tümünün bordroda gösterilmesi,
- Bütüt ücret veya maaşların doğru olması,
- Devamsızlık, izin, fazla çalışma, bayram çalışmaları v.b. özel durumların dikkate alınması
- Çeşitli kesinti hesaplamalarında hata yapılmaması, gerekir. Aksi halde çalışanlar ve Sosyal Güvenlik Kurumu ile anlaşmazlıklara düşüleceği gibi maliyetlere yüklenecek işçilik giderleri de doğru olmayacaktır.

Her inşaat taahhüt işinde direkt olarak çalışan işçiler için ayrı bordrolar düzenlenmelidir. Böylece değişik inşaatların maliyetlerine yüklenecek işçilik giderleri arasında bir karışıklığa yol açılmamış olunur.⁵³

⁵¹ BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.200

⁵² BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.200

⁵³ BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.203

Örnek: (A) İnşaatında çalışan personel için düzenlenen aylık ücret bordrosundan sağlanan bilgilerin şöyle olduğunu varsayalım:

Brüt ücret 200.000

Kesintiler:

- Sosyal Güvenlik işçi payı	28.000	
- Gelir Vergisi	50.000	
- Damga Vergisi	1.000	
		<u>(79.000)</u>
Ödenecek net ücret		<u>121.000</u>
Sosyal Güvenlik işveren payı	40.000	

3.3.4 Alt Yükleniciye (Taşeron) Yaptırılan İşlerin Maliyeti

3.3.4.1 Alt Yükleniciye (Taşeron) İş Yaptırmanın Nedenleri

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler işlerinin bir kısmını başka işletmelere yaptırabilirler. İnşaat işletmelerinin, alt yüklenici ya da taşeron olarak isimlendirilen, nispeten daha küçük ve alanlarında uzmanlaşan bu firmalarla çalışmasının önemli nedenleri vardır. Özellikle iş makinelerinin yüksek finansman ihtiyacı yaratması ve taşeron firmaların alanlarında uzmanlaşmalarından dolayı hem yapılan işçilikte kalite artacak hem de maliyetlerde önemli ölçüde azalma meydana gelecektir. Bunu yanında işin bir kısmının taşeronlara aktarılması sayesinde finansal risk azalacak ve sermaye yetersizliği de ortadan kalkacaktır.⁵⁴

3.3.4.2 Alt Yükleniciye Yaptırılan İşlerin ve Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Müteahhit işletme ile taşeronlar arasında da yapılan sözleşmeler gereği farklı ödeme koşulları ortaya çıkabilir. Götürü usule göre yaptırılan işler genellikle, işin tamamlanması ve teslimi ile anlaşmaya varılan bedelin ödenmesi şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bu durumda ödenen bedel inşaat maliyetine eklenecektir. Diğer ödeme şekli ise “avans” olarak yapılan ödemelerdir. İnşaat işlerinin daha uzun zamana yayıldığı durumlarda yani yıllara yaygın işlerde daha çok kullanılan bu yöntemde işin tamamlanan kısmına göre avans şeklinde taşeron firmaya ödeme yapılabilir. Avans olarak yapılan bu ödemeler işin bitiminde yapılacak ödemelerden mahsup edilir.⁵⁵

Avans olarak yapılacak ise burada belirlenmesi gereken kıstas taşeronun yapacağı işin bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin tamamlanmasıyla avans ödemesinin yapılması olacaktır. Örnek olarak; inşaatın kalorifer tesisatının yapımı bir taşeronu devredildiyse, bedelin % 50' si tesisat inşaat

⁵⁴ ÇELEBİ, Göksel, a.g.e., s.72

⁵⁵ ÇELEBİ, Göksel, a.g.e., s.73

alanına getirildiğinde, % 40'ı monte edildiğinde, geriye kalan % 10' u kontrol edildiğinde ödeme yapılacağı konusunda anlaşmaya varılabilir.⁵⁶ Yıllara yaygın inşaat işlerinde, taşeronlara yapılan avans ödemelerden, iş sahibi olan müteahhit % 3 gelir vergisi kesintisi yapması gerekecektir.⁵⁷

3.3.5 Diğer Giderler

İşletmelerin faaliyet alanına göre farklı üretim giderleri ile karşılaşılabilir. İnşaat taahhüt ve onarım işleri yapan işletmeler için ilk madde malzeme, direkt işçilik ve taşeronlara yaptırılan işlerin dışında kalan ve inşaat maliyetine direkt olarak yüklenebilen bu giderler “diğer direkt giderler” olarak adlandırılır. Diğer giderlerin hangi inşaat taahhüt işine ait olduğunun tespitini yapmak bize maliyet hesaplamalarında kesin bir sonuç vermektedir. Bir üretim faaliyeti sonucunda elde edilen ürünün fiili maliyetini bilmek için direkt giderlerin bilinmesi gerekmektedir. Bunun için bir inşaat işletmesinde ilk madde malzeme, direkt işçilik giderleri ve taşeronlara yaptırılan işler dışında kalan diğer direkt giderleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.⁵⁸

- Sözleşme giderleri, (taahhülle ilgili)
- Vergi resim ve harçlar, (taahhülle ilgili)
- Teminat mektubu faiz ve komisyonlar,
- Proje giderleri,
- Teknik danışmanlık ücretleri,
- Makine ve teçhizat kiralari,
- Elektrik gideri, (şantiyede kullanılan)
- Su gideri, (şantiyede kullanılan)
- Geçici yapı (şantiye binası) giderleri ve amortismanları
- Teknik özelliği gereği sadece o projede kullanılan makine ve teçhizat amortismanları,
- Belli bir projede görevlendirilen bekçi ücretleri,
- Belli bir projede kullanılan yardımcı madde ve malzemeleri.

3.3.6 Endirekt Giderler

Endirekt giderler, bir maliyet birimine bazı ölçülere göre dolaylı yüklenebilen maliyet giderlerini içeren kavramdır.

Bir inşaat taahhüt işletmesinde endirekt giderler kavramı içine genellikle inşaat alanlarında meydana gelen, ancak belirli bir inşaata yüklenemeyen, hizmetinden birden çok inşaat taahhüdünün yararlandığı giderler girer.⁵⁹

⁵⁶ G.V.K. m.93/3

⁵⁷ G.V.K. m.94

⁵⁸ ŞENLİK, Mehmet, İnşaat Muhasebesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2. Baskı, Ankara 2007, s.243-244

⁵⁹ BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.209

Endirekt giderlere örnekler:

- Kamyon şoförleri ücretleri
- Operatör ücretleri
- Araçların bakım ve onarım giderleri
- Mazot, yağ v.b. giderler
- Taşıt amortisman giderleri
- Makine ve teçhizat amortisman giderleri

Bu giderlerin endirekt giderler olarak nitelendirilebilmeleri için oluşumlarından birden çok inşaat taahhüt işinin yararlanması gerekir. Çeşitli hizmetlerin sağlanması için oluşan bu giderler, tek bir inşaat taahhüdünün varlığında, herhangi bir şekilde dağıtımına gerek kalmaksızın “diğer direkt giderler” de olduğu gibi doğrudan inşaat maliyetine yüklenir.⁶⁰

Bu giderler birden çok inşaat taahhüdü için meydana geldiğinde, bu giderlerin inşaatlara dağıtımında izlenecek yollar şunlardır:

- Taşıt ve diğer araç çalıştırıcılarının hangi inşaatlar için ne kadar süre ile çalıştıklarını izleyen bir puvantaj sisteminin de kurulması halinde, bunların ücretlerinin doğrudan dağıtımını gerçekleştirebilir.
- Her duran varlığın(kamyon ve diğer araçların) değişik inşaatlardaki çalışma sürelerini izleyen bir sistem kurularak, her inşaatdaki çalışma gün sayısı esasına göre bunların amortisman giderleri ilgili inşaat maliyetlerine yüklenir.

3.3.7 İnşaat Ortak Giderleri, Amortismanlar, Finansman Giderleri

Ortak giderler, belirli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin varoluşundan kaynaklanan giderlerdir. Bu gruba giren giderlerin büyük çoğunluğu, inşaat taahhüt işletmesinin merkez bürosunun faaliyetleri ile ilgili olarak oluşurlar.⁶¹

Genel yönetim giderlerinin genel kapsamı:

- Yönetim işlevi ile ilgili giderler
- Merkez bürosunun varoluşundan ve faaliyetlerden doğan giderler şeklinde özetlenebilir.

Bu giderlerin türleri ve sayıları, inşaat taahhüt işletmelerinin büyüklüklerine göre değişebilir de genelde karşılaşılanlar şunlardır:

- Üst yönetici maaşları
- Keşif departmanı personeli maaşları
- Büro memurları maaşları

⁶⁰ BENLİGİRAY Yılmaz, a.g.e., s.209

⁶¹ BENLİGİREY Yılmaz, a.g.e., s.212

- Yönetim binası amortisman giderleri
- Yönetim binası vergileri

3.4 Ara Dönemde Ödenen Avans İle Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

3.4.1 Alınan Avansların Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, hak edişlerden mahsup edilmek üzere avans alabilirler. İnşaat işletmeleri aldıkları avansları, yapılan işin yıllara yaygın olması (yani uzun vadeli olması) nedeniyle 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nda takip etmektedir. İşlem kısa vadeli hale geldiğinde 440 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın borcuna karşılık 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağına kayıt yapılacaktır.⁶²

Bununla birlikte inşaat işletmelerinin almış oldukları kısa vadeli avansların 340 ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HESABI'nın alacağına kaydedilmesi gerekecektir.

Yapılan işin yıllara yaygın olması nedeniyle,yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmelerin avans alımlarından % 3 oranında Gelir Vergisi kesintisi yapılacaktır.Ayrıca avans ödemeleri binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Geçici hak edişler avans niteliğinde olduğundan damga vergisine tabi olacaktır. Avanslar bir işin veya hizmetin karşılığı olmadığı için KDV ye tabi değildir.

3.4.2 Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesine göre, özel bir vergilendirme sistemine tabi olan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, yapmış oldukları inşaatlarla ilgili olarak hakediş alımlarını 350-357 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ HESABI'nda takip etmektedirler. İnşaat işletmesinin, sekiz inşaattan fazla inşaat işinin olması durumunda, devam eden inşaatlar, ilgili hesapların (17 ve 35 grubundaki hesaplar) alt hesaplarında takip edilebilir. İnşaat tamamlandığı yıl 350-357 no'lu hesaplarda takip edilen hak edişlerin 600 YURT İÇİ SATIŞLAR HESABI'na alınması gerekmektedir.⁶³

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, hakediş alımlarında düzenledikleri hakediş raporları ile birlikte fatura da düzenlemektedirler. Çünkü hakediş raporları ile birlikte fatura da düzenlemektedirler. Çünkü hakediş raporları VUK'da düzenlenen belgelerden sayılmamaktadır. KDV'nin indirim konusu olabilmesi için faturada ya da fatura yerine geçen belgelerde gösterilmesi gerekmektedir.

⁶² YILDIRIM Çiğdem Özkaya,, İnşaat Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara 2008, s.111-112

⁶³ YILDIRIM Çiğdem Özkaya, a.g.e.,s.113

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi, kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan bir iş ise hakediş ödemeleri binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Kamu kurum ve kuruluşları dışında kalan işletmeler için yapılan işler neticesinde alınan hak edişler, damga vergisine tabi değildir.⁶⁴

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde avans ödemelerinde olduğu gibi hak edişlerden de % 3 oranında Gelir Vergisi tevkifatı yapılacaktır. Avans ödemelerden yapılan tevkifatın, alınan hak edişlerden mahsup edilmesi gerekmektedir. Ayrıca KDV Uygulama Genel Tebliğinde yer alan kurum ve kuruluşlara yapılan inşaat işlerinde hakediş bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/10 nun tevkif edilmesi gerekmektedir.

3.4.3 Kanunen Kabul Edilemeyen Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler, zaman zaman bir takım harcamalarda bulunurlar. Bu harcamaların bir kısmı indirim konusu olurken, bir kısmının kanun açısından indirimi mümkün değildir. Kanunen kabul edilmeyen gider ya da gider kabul edilmeyen ödemeler olarak ifade edilen bu tür giderler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41.maddesinde ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11.maddesinde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. 193 sayılı GVK'nın 41. Maddesine göre kanunen kabul edilmeyen giderler aşağıdaki gibidir.⁶⁵

- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri paralar veya aynen aldıkları sair değerler (Aynen alınan değerler emsal bedeli ile değerlendirilerek teşebbüs sahibinin çektiklerine ilave olunur.)
- Teşebbüs sahibinin kendisine, eşine küçük çocuklarına işletmeden ödenen aylıklar, ücretler, ikramiyeler, komisyonlar ve tazminatlar;
- Teşebbüs sahibinin işletmeye koyduğu sermaye için yürütülecek faizler,
- Teşebbüs sahibinin, eşinin ve küçük çocuklarının işletmede cari hesap veya diğer şekillerdeki alacakları üzerinden yürütülecek faizler;
- Bu fıkranın 1 ila 4 numaralı bentlerinde yazılı olan işlemler hariç olmak üzere, teşebbüs sahibinin, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, emsallere uygun bedel veya fiyatlar ile teşebbüs sahibince uygulanmış bedel veya fiyat arasındaki işletme aleyhine oluşan farklar işletmeden çekilmiş sayılır.
- Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.)

⁶⁴ YILDIRIM Çiğdem Özkaya, a.g.e.,s.113

⁶⁵ YILDIRIM Çiğdem Özkaya, a.g.e.,s.116-119

- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilen ve reklam giderlerinin % 50'si (90/1081 sayılı B.K.K.ile (0) sıfır)
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz, uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ile amortismanları;
- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11.maddesinde belirtilen kanunen kabul edilmeyen giderler ise aşağıdaki gibidir.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler.
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar.
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler (Türk Ticaret Kanununa, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançlardan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanununa göre bankaların ayırdıkları genel karşılıklar dahil).
- Bu kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, 21.07.1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.
- Kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanılarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler.
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat,kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtlarından işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların giderleri ve amortismanları.
- Sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin,ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi zarar tazminat giderleri.

- Basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğacak maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderleri.
- Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin % 50' si

Tek düzen hesap plan'nda kanunen kabul edilmeyen giderlerle ilgili özel bir hesap yoktur. Uygulamada işletmeler, kanunen kabul edilmeyen giderlerini 689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR HESABI'nın alt hesaplarında takip edebildikleri gibi, nazım hesaplarda da rakip edebilirler.⁶⁶

Gider kabul edilmeyen ödeme, genel yönetim gideri niteliğinde veya olağandışı gider niteliğinde ise bu hesaplara kaydedilmekle birlikte eş zamanlı olarak nazım hesaplara kaydedilmesi gerekir. Burada nazım hesaplarda izlenecek kanunen kabul edilmeyen giderlerin detaylandırılması önem arz etmektedir. Zira bu giderlerin bir kısmı doğrudan inşaat işlerinin giderlerine kaydedilirken, Genel Yönetim Giderleri ve Diğer Olağandışı gider ve Zararlar hesaplarına kaydedilenler dönem sonunda dağıtıma tabi tutulacaktır. Ayrıca birden fazla inşaat ve onarım işi söz konusu olduğunda, bu işlerin kanunen kabul edilmeyen giderleri işlerin kazançlarının beyan edildiği yılda ticari kara ilave edileceğinden bir işin kanunen kabul edilmeyen giderlerinin Nazım Hesaplarda ayrı tali hesaplarda izlenmesi gerekecektir.⁶⁷

3.5 İnşaat Firmalarında Kullanılan Tek Düzen Hesapları ve İşleyişi

3.5.1 100 Kasa Hesabı ile 393 Merkez ve Şubeler Cari Hesabı

Bu hesaplar, işletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılan hesaplardır. Tahsil olunan para tutarları borç, ödemeler ve bankaya yatırılan para tutarları alacak kaydedilir. Hesap daima borç bakiyesi verir veya sıfır olur. Hiçbir şekilde alacak bakiyesi vermez. İnşaat işletmelerinde, ödemelerin şantiyeden yapılması halinde kasa hesabının altında şantiye kasaları şeklinde izlenir. Böylelikle kasa hesabı şu şekilde gösterilebilir;

100 Kasa

100 01 Merkez Kasa

100 02 A Şantiye Kasası

100 03 B Şantiye Kasası

Yurt içinde yapılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, şantiyelerde defter tasdik edilerek muhasebe tutulması durumunda ve yurt dışı inşaat ve onarım işlerinin takibi için merkez ve

⁶⁶ YILDIRIM Çiğdem Özkaya, a.g.e., s.119

⁶⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.995-996

şubeler cari hesabı kullanılır. Bu durumda merkezle diğer inşaatlar, şantiyeler arasındaki parasal işlemler için 393 merkez ve şubeler cari hesabı kullanılır. Merkez ve şubeler cari hesabı; merkezin şubelerle, şubelerin merkezle veya kendi aralarındaki borç ve alacak ilişkilerinin izlendiği borçlu ve alacaklı olarak çift taraflı olarak çalışan bir hesaptır. Bu hesap, dönem içinde kullanılır, füzyon da kapatılır. Merkezin şubelerden, şubelerin diğer şubelerden veya merkezden olan alacakları bu hesaba borç, borçları da alacak kaydedilir. Bir inşaat firmasının çok değişik yerlerde, hatta ülkelerde aynı anda birden çok inşaat işinin olabileceğini dikkate alırsak, her bir yerde yapılan iş ve meydana gelen finansal olaylar birbirinden farklı nitelik göstereceğinden, yapılacak olan muhasebe kayıtları da çok farklı olacaktır. Bütün bu unsurları göz önüne alarak, her bir inşaat işinin daha kolay ve gerçekçi bir biçimde izlenmesi açısından, bu hesabın, inşaatlar ya da şubeler düzeyinde izlenmesi daha doğru olacaktır.⁶⁸

3.5.2 126 – 226 Verilen Depozito ve Teminatlar Hesabı

Verilen Depozito Ve Teminatlar inşaat, taahhüt ve onarım faaliyetiyle uğraşan işletmeler, gerek inşaatlar ve yönetim birimlerinde kullanmak üzere; elektrik, su, doğalgaz için gerekse; başka işlemler nedeniyle çeşitli kurumlara depozito adıyla nakitler yatırmaktadırlar. Yatırılan depozitoların iade süresi, bir yılı aşmıyorsa; 126 Verilen Depozito Ve Teminatlar, iade süresi bir yılı aşmıyorsa; 226 Verilen Depozito Ve Teminatlar hesabında izlenir. Depozitoların geri alınması veya ilgili kurumlar tarafından gelir kayıt edilmesi durumundaysa bu hesaplar alacalandırılarak kapatılırlar. Verilen ve (226) hesapta izlenen uzun süreli depozitolardan iade süresi bir yılın altına düşenler ilgili yılsonunda öncelikle (126) hesaba aktarılır.⁶⁹

3.5.3 Stok Hesapları

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

İlk madde ve malzemeler, inşaat işinde kullanılmak üzere alınan çimento, kum, çakıl, tuğla, demir, fayans gibi ilk maddelerle, elektrik, su, kalorifer tesisatı gibi yardımcı malzemelerden ve akaryakıt, yedek parçalar, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.⁷⁰

İnşaat işletmeleri, inşaatta kullanmak üzere aldıkları malları bu hesapta izler. Bu hesaba kaydedilen mallar, inşaatta kullanılıncaya kadar bu hesapta izlenir. Örneğin, inşaatta kullanılmak üzere satın alınan demir, inşaatın bünyesine girinceye kadar bu hesapta izlenir, inşaatın bünyesine girdiği

⁶⁸ AKIN Serdar,a.g.e., s.100

⁶⁹ AKIN Serdar,a.g.e., s.101

⁷⁰ AKIN Serdar,a.g.e., s.102

zaman ise, maliyet hesaplarına aktarılır. Doğrudan inşaatın içine girmeyen bütün malzemeler ilk önce bu hesapta izlenir. Ancak, doğrudan inşaat maliyetine giren malzemeler bu hesapta izlenmez. Örneğin, hazır beton stoku mümkün olmayan, direkt olarak inşaatın yapımı aşamasında kullanılan bir malzemedir. Bu nedenden dolayı hazır beton stok hesabı diye bir stok hesabı olmayacaktır. Doğrudan inşaatın içine girdiğinden maliyet hesaplarında izlenmesi söz konusu olacaktır.⁷¹

İnşaat işletmelerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler hem çeşit açısından hem de miktar açısından çok fazla olduğundan bu hesabın alt hesaplarının nasıl izleneceği önemli bir konudur. Örneğin, işletmede stokların malzeme bazında izlenmesine öncelik veriliyor ise, malzeme çeşitlerine göre bölümlendirme yapılır. Bu şekilde bir sınıflandırılma yapılması özellikle stok kontrolü açısından son derece faydalıdır. Böylelikle işletme elinde tutması gereken stok miktarını rahatlıkla izleyebilecek ve gerekli zamanlarda ve gereken miktarlarda stok siparişi verebilecektir.⁷²

3.5.4 170 – 178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabı

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

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

Tekdüzen hesap planında, 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı altında toplanan inşaat ve onarma işlerinin maliyetleri, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı ile Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşleri Hesabına aktarılarak aktifleştirilir. Böylelikle, yıl içinde bitmeyen inşaatlara ait maliyetler, işletmenin varlıkları arasında yer almış olur. İşin bittiği yıl ise, bu hesapta oluşan maliyetler 622 Satılan Hizmet Maliyet Hesabına aktarılarak kapatılır.⁷³

2 Seri numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği ile, yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri dönen varlık, yıllara yaygın inşaat ve onarım hak edişleri kısa vadeli borç olarak muhasebeleştirilmekte ve iş bitinceye dek bu hesapta kalmaları öngörülmektedir. Buna göre, yapılan

⁷¹ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.318

⁷² AKIN Serdar,a.g.e., s.103

⁷³ AKIN Serdar,a.g.e., s.105

işin maliyeti ve bu iş ile ilgili olarak düzenlenen hakedişler bilançoda yer almaktadır. İşverenin mal varlığı arasında gözükmemesi gereken, yapılan işin imalatında kullanılan unsurlar, inşaat işletmesinin varlığı olarak gözükmekte, bilançoda stok olarak gösterilmektedir. Yapılan işin karşılığında düzenlenen hakedişler, inşaat işletmesinin borcu olarak gözükmektedir. Bu borç, inşaat işletmesinin borcu değil, işverenin borcudur. Dolayısıyla, inşaat taahhüt işletmesinin böyle bir varlığı ve borcu yoktur. Yapılan işin miktarına ve 106 fiyatına göre kar-zarar çıkarılıp gelir tablosuna yansıtılsa, yıl içinde gerçekleşmiş olan faaliyetin sonucu sonuç hesaplarına yansımış olacaktır.⁷⁴

3.5.5 179 Taşeronlara Verilen Avans Hesabı

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

Hesap taşeronlara verilen avansların izlenmesi için ayrılmıştır. Verilen avans kime verilirse verilsin avanstır. Dolayısıyla diğer avanslarla aynı kebir hesabında izlenebilirdi. Ancak, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ayrı bir grup olarak izlendiğinden bu işlerle ilgili taşeron avanslarının bu gruba ait bir hesapta izlenmesi öngörülmüştür. Burada dikkat edilmesi gereken husus yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak verilen bütün avansların bu hesapta izlenmeyeceğidir. Bu işlere ilişkin malzeme alımları dolayısıyla verilecek avanslar yine 159 kod numaralı hesapta izlenir. Yalnızca taşeronlara verilen avanslar bu hesapta izlenir.⁷⁵

3.5.6 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı

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

Mevzuatın belirlediği dönemler itibariyle peşin ödenen gelir, kurumlar ve diğer vergiler ile fonlar, bu hesaba borç yazılır. Yıl sonunda tahakkuk edecek gelir veya kurumlar vergisi ile fon karşılıklarından yapılacak olan indirim teminen 37. Borç ve Gider Karşılıkları grubunda bulunan 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri Hesabı borcuna aktarılır. Ancak aktarılacak tutar 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları Hesabı'nın tutarından fazla olamaz. Aktarılamayan tutar bu hesabın bakiyesi olarak kalır.

Bu hesap peşin ödenen bütün vergiler için kullanılan bir hesaptır. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kesilen vergiler için ayrı bir hesap öngörülmemiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi hakedişlerinden kesilen vergiler de bu hesabın altında bir alt hesapta izlenir. Ancak, bu hesapta izlenecek yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinden kesinti yoluyla ödenen vergiler, cari yıl

⁷⁴ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.335

⁷⁵ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.334

içinde bitecek olan işlerde kesilen vergiler ile bitmiş olan işlerden kesilip, 295 nolu hesapta izlenen vergilerden bu hesaba aktarılanlardır.⁷⁶

3.5.7 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar Hesabı

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

Gelecek dönemden sonraki yıllarda indirim konusu yapılabilecek nitelikteki vergi ve fonlar ödendiğinde bu hesaba borç yazılır. İndirilebilme süresi bir yılın altına inen vergi ve fonlar bu hesabın alacağına karşılık 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılır.⁷⁷

3.5.8 340 Alınan Sipariş Avansları Hesabı

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

Alıcılardan alınan avanslar bu hesabın alacağına, malın teslim edilmesi, hizmetin görülmesi halinde borcuna yazılır.⁷⁸

3.5.9 35 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri Hesabı

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

Bu grupta yalnız 350 hesap düzenlenmiş diğerleri boş bırakılmıştır. Ancak, 350 hesapla ilgili düzenlemede bu hesapların 170 – 178 hesaplarına paralel olarak düzenlenecekleri belirtilmiştir. Ancak sistematik bir zayıflık bulunmaktadır. Ancak, uygulamada önemi yoktur. Bu nedenle 350 hesabın yetmemesi durumunda boş bırakılan diğer grup hesapların kullanılacağı anlaşılmalıdır.⁷⁹

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

Hakedişlerin muhasebe kayıtlarına geçirilmesi için tahsil edilmeleri gerekmez. İşveren kurum tarafından hakedişler onaylandığında, hakediş alacağı doğar. Buna hakedişin tahakkuku denir. İnşaat

⁷⁶ AKIN Serdar, a.g.e., s.106-107

⁷⁷ AKIN Serdar, a.g.e., s.107

⁷⁸ AKIN Serdar, a.g.e., s.107

⁷⁹ YILMAZ Kazım, a.g.e., s.335

işletmelerinde doğal olarak bütün işlerin bitme zamanı aynı değildir. Bundan dolayı, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin hakedişlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerekir. Böylelikle, biten inşaat işlerinin hakedişlerinin sonuç hesaplarına aktarılması sırasında ortaya çıkabilecek hatalar önlenmiş olur.⁸⁰

3.5.10 600 Yurt İçi Satışlar Hesabı

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

Satılan hizmet hasılatları bu hesaba kaydedilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin 350 hesapta izlenen hakedişleri de işin bittiği dönemde bu hesaba aktararak gelir tablosuna dahil edilir.⁸¹

3.6 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Hakediş Alımları ve Muhasebeleştirilmesi

3.6.1 İnşaat İşlerinin Hakedişlerinin Alımı

İnşaat İşleri genellikle uzun süren işler olduğundan işi yapan ile işi yaptıran açısından riskler taşıyan bir iştir. Bu tür işlerde uzun süre imalat yapılmasına rağmen karşılığında herhangi bir alınamama durumu oluşabilmektedir. Bu itibarla yapılan imalatların kısmı kadar yüklenici firmanın işi yaptırandan bedel istemem hakkı doğmaktadır. Bu tür durumlarda da hakediş uygulaması devreye girmektedir.

Taahhüt şeklinde inşaat işi yapan firmalar yaptıkları imalatın parasını alabilmeleri için

Hakediş düzenlemeleri gerekir. Hakedişler VUK'nda sayılan belgelerden olmadığından ayrıca fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Faturanın hak edişlerin düzenlenmiş olduğu tarihlerde düzenlenmesi gerektiğinden KDV'yi doğuran olayda bu dönemde ortaya çıkar. Hakedişler üzerinde hesaplanan % 18 KDV'nin 2/10'sı tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 No'lu KDV beyannamesinde beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Avans ödemeler hak edişlerden mahsup edilmek üzere ve gerçekleşmiş olan bir hizmetin karşılığı olmadığından, bunlarda vergiyi doğurur bir durum ortaya çıkmamaktadır. Bu yüzden de KDV'ye tabi değildir. Diğer taraftan kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan işler ya da resmi dairelerin mal ve hizmet alımı sebebiyle düzenlenen hak edişlerde kesinti suretiyle binde 9,48 damga vergisine tabidir. Ayrıca hakediş bedeli üzerinde % 3 oranında vergi stopaj kesintisi yapılmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmeler bu işlere ait almış oldukları hakediş bedelleri, bu işlerin hasılatını oluşturması nedeniyle işin bitimine kadar 350-357 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabında izlenir. İşin tamamlandığı yıl 600 Yurtiçi Satışlar hesabına devredilir.

⁸⁰ AKIN Serdar,a.g.e., s.108

⁸¹ AKIN Serdar,a.g.e., s.108

3.6.2 Yapılan İşlerin Fiyat Değişikliklerinden Dolayı Fiyat Farkı Alımı

Uzun süreli devam eden inşaat taahhüt işlerinde, işçilik maliyetleri ile inşaat malzemelerinin fiyatlarındaki artışlar sebebiyle, ihale sırasında belirtilen birim fiyatlardan daha yüksek tutarda istihkak talep edilmesi durumu ile karşılaşmaktadır.

Geçici veya Kesin kabulün yapılmasında önceki dönemlerden alınan fiyat farkları da inşaatın normal hasılatına eklenerek toplam kar hesaplanır, fiyat farklarının geçici kabulün yapıldığı dönemden sonra alınması durumunda, geçici kabul ile kesin kabul arasında alınan hak edişler gibi değerlendirilerek, alındığı yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

3.6.3 Yabancı Ülkelerde Yapılan İşlerin Yabancı Para Olarak Hakediş Alımı

Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım faaliyetini icra eden firmalar yapılan işlerin fiyat tespiti ile ilgili yurt içinde yada yurtdışındaki antlaşmalarını döviz üzerinden yapabilirler. Yapılan bu antlaşma döviz üzerinden yapılmış ise bu durumda hak edişler de antlaşma gereği kabul edilen yabancı para üzerinden tahsil edilirler.

Bu durumda istihkakların yabancı para cinsinden ödenmesi nedeniyle müteahhitlerin aleyhine yada lehine kur farkı meydana gelmektedir. Vergi Usul Kanununu 262'nci maddesine göre maliyet bedeli ifade edilmiştir. Hak edişlerin geç ödenmesinden kaynaklanan kur farkı ile finansman desteği amacıyla kredi kullanımından oluşan giderler, maliyetlere eklenmesi gerekmektedir. Aynı şekilde edinme bedelinin yabancı para olarak belirlenmesi durumunda, hakediş fatura tarihi ile hakediş bedelinin ödendiği tarih arasındaki yabancı para kur farkının maliyete eklenmesi veya maliyetten çıkarılması gerekmektedir.

3.6.4 Yapılan İşlerden Avans Alımı ve Mahsubu

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Faaliyeti ile ilgili hak edişlerden mahsup edilmek üzere avans alındığında, alınan avanslar uzun vadeli bir iş karşılığı alınması nedeniyle 440 alınan sipariş avansları hesabına kaydedilir. Hakediş belgesi düzenlenip işlem kısa vadeli hale geldiğinde 440 no.lu hesabın borçlanması karşılığında 340 no.lu hesaba alacak kaydedilir. Hakediş alındığında 340 no.lu hesap 350 – 357 hesap ile karşılaştırılarak kapatılır. Avans işlemlerinde hakediş de olduğu gibi vergi kesintileri aynen yapılır.⁸²

3.6.5 Yapılan İşin Tamamlanması Nedeniyle Hakediş Hesabının Kapanışı ve Devri

Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Faaliyetinde bulunan işletmeler bu işlere ait almış oldukları hakediş bedelleri, bu işlerin hasılatını oluşturması nedeniyle işin bitimine kadar 350 - 357 yıllara

⁸² ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.159

yaygın inşaat taahhüt ve onarım hakediş bedelleri hesabında izlenir. İşin tamamlandığı yıl 600. Yurtiçi satışlar hesabına devredilir.⁸³

3.6.6 Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinde Dönem Sonu İşlemleri ve Kar – Zarar Tespiti

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerde diğer işletmelerde olduğu gibi faaliyet sonuçlarını mali tablolarına doğru yansımalarını sağlamak için, dönem sonlarında fiili durumla kayıtları karşılaştırarak, varsa gerekli düzeltme ve ayarlama kayıtlarını yaparak gerçek durumlarını yansıtan mali tablolarını düzenlemeleri gerekmektedir.⁸⁴

Dönem sonu muhasebe işlemleri olarak da ifade edilebilen bu çalışma 2 aşamada tamamlanır. Muhasebe dışı envanter olarak adlandırdığımız belirleme ve değerlendirme işlemleri 1. Aşamayı tespit edilen ve işletmenin gerçek durumunu yansıtan sonuçların kayıtlardaki değerler ile karşılaştırılıp gerekli düzeltme ve ayarlama kayıtlarını içeren işlemleri içeren işlemleri kapsayan muhasebe içi envanter çalışmaları da envanter işlemlerinin 2. aşamasını oluşturur.

Muhasebe dışı envanter işlemlerinin amacı; işletmenin iktisadi kıymetlerinin fiili durumunu ortaya koymaktır. Muhasebe içi envanter işlemleri sonucunda amaçlanan ise fiili duruma göre defter kayıtlarının uyumlu hale getirilerek işletmenin gerçek durumunun muhasebe verileriyle ortaya konmasını sağlamaktır.

Vergi sistemimiz yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde GVK 42.maddedeki düzenleme ile inşaat taahhüt işlerinden elde edilen karın belirlenmesinde işin tam bitim yöntemini esas almıştır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetlerinde işin tam bitim yöntemini kullanan işletmelerin inşaat faaliyetleri ile ilgili olarak dönem sonlarında yapmaları gereken işlemler şu şekilde sıralanabilir.⁸⁵

- Dönem sonu fiili sayım işlemlerinin yapılması,
- Genel geçici mizanın hazırlanması,
- Tüm varlık hesaplarının değerlendirme işlemlerinin yapılması,
- Tüm borç hesaplarının değerlendirme işlemlerinin yapılması,
- Dönem inşaat maliyetlerinin aktifleştirilmesi,
- Dönem ortak genel yönetim giderlerinin dağıtımı,
- Dönem ortak finansman giderlerinin dağıtımı,

⁸³ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.161

⁸⁴ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.162

⁸⁵ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.162

- Dönem ortak amortisman giderlerinin dağıtımı,
- Diğer indirek inşaat giderlerinin inşaatlara dağıtımı,
- Yurt dışı inşaat kazançlarının kontrolü,
- Yurt dışı inşaat giderlerinin kontrolü,
- Tamamlanan inşaat maliyetlerinin ilgili hesaplara alınması,
- Tamamlanan inşaatlara ait gelirlerinin ilgili hesaplara alınması,
- Tamamlanan inşaatlara ait peşin vergilerin ilgili hesaplara alınması,
- Dönem kar veya zararın tespiti ve vergi karşılıklarının ayrılması.

3.6.7 İşin Bitiminden Sonra Ortaya Çıkan Gelir veya Giderler Muhasebeleştirilmesi

Yıllara yaygın inşaat veya onarım işi yapan işletmeler, eksiklik v.b. nedenlerden dolayı, inşaatın tamamlanıp geçici kabulünün yapıldığı tarihten sonra, tamamlanan inşaat ile ilgili harcamalar yapılabilir, hak edişler alabilirler.⁸⁶

GVK'nın 44.maddesinde; "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer işlerde işin fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır." Denilmektedir.

Bu duruma göre, geçici kabulün yapıldığı tarihten sonra olmakla birlikte, aynı vergilendirme dönemi sona ermeden yapılan harcamaları ve alınan hasılatları, ilişkin olduğu inşaat kar zararına dahil etmek gerekmektedir. Söz gelimi, bir inşaatın, 28.03.2007 tarihinde geçici kabulü yapılmış ancak vergilendirme dönemi olan 2007 takvim yılı sona ermeden 12.11.2007 tarihinde de aynı işle ilgili olarak harcama yapılmış ya da istihkak alınmışsa, bunların doğrudan ilgili olduğu inşaat ve onarım işi kazancı ile birleştirilmesi gerekmektedir. Ancak bir sonraki vergilendirme dönemi olan 2008 yılında harcama yapılması ya da istihkak veya başka bir gelir elde edilmesi durumunda, 2008 takvim yılının gelir ve gideri olarak beyan edilecektir.⁸⁷

İnşaat işletmeleri, işin bitim tarihinden sonra yapmış oldukları giderleri, 681 Önceki Dönem Gider ve Zararları Hesabında takip ederken, elde ettikleri hasılatları da 671 Önceki Dönem Gelir ve Karları Hesabında takip edeceklerdir. Her iki hesapta dönem sonunda 690 Dönem Karı veya Zararı Hesabına aktarılmalıdır.⁸⁸

⁸⁶ YILDIRIM Çiğdem Özkaya, a.g.e., s.133

⁸⁷ KIZILOĞLU Şükrü, a.g.e., s.97

⁸⁸ YILDIRIM Çiğdem Özkaya, a.g.e., s.134

3.7 Yurtdışı İnşaat İşleri Muhasebesi

3.7.1 Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Yurt Dışı İnşaat İşleri Kur. Vergisi İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 5/1-h maddesine: “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar” Kurumlar Vergisinden müstesnadır, hükmü yer almaktadır. İstisna hükmü ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.

Kurumların, yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yurt dışında yaptıkları inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yurt dışı inşaat işlerinde kurumlar vergisi istisnasının uygulamasında, faaliyetin iki grupta ele alınması gerekir.

- İnşaat, onarım ve montaj işleri
- Teknik hizmetler

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için yurt dışında bir işyerinin bulunması gerekir. Teknik hizmetler ise, yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın, yurt içinde de verilebilmektedir.

İnşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak ve bu işlerin tamamlayıcı bir unsuru olarak yapılan proje hazırlanması gibi teknik hizmetlerden sağlanan kazançların istisnadan yararlanabilmesi için, bu işlerin, yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığı ile yapılması şarttır.⁸⁹

Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibariyle ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibariyle genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanç tasarruf edilebilmesi yeterlidir. İstisna uygulamasında, kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi yeterli olup, kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye ‘ye getirilmesinin istisnaya herhangi bir etkisi olmayacaktır.⁹⁰

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 33.maddede: “Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.” hükmü yer almaktadır. Kurumların yurt dışındaki yaptıkları inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen

⁸⁹ SELİMOĞLU Recep, İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları, İstanbul 2010, s.154

⁹⁰ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.155

kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır. Dolayısıyla, Türkiye’de üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmayacak bu türden kazançlar için yurt dışında ödenmiş olan vergilerin mahsubu da söz konusu olmayacaktır.⁹¹

Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerince, istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilemez.(Md.5) (Md.9-1/b) Bu nedenle, kurumların yurt dışı inşaat faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması durumunda, bu zararların kurumun Türkiye’de kurumlar vergisine tabi kurum kazancından indirilmesi söz konusu olmayacaktır.

3.7.2 Gelir Vergisi Yönünden Yurt Dışı İnşaat İşleri

Yurt dışı inşaat, onarma,motaj işleri ve teknik hizmetlere ilişkin kazanç istisnası, kurumlar vergisi mükellefleri için uygulanmaktadır. Gerçek kişiler söz konusu yurt dışı inşaat faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununda yer alan istisna hükümlerinden yararlanamazlar.

3.7.2.1 Tam Mükellef Olarak Vergilendirme

Yurt dışında inşaat ve onarma işi yapan Türk müteahhit firmaları, bu ülkelerde, faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler. Aynı firmalar, tam mükellef olmaları nedeniyle, yurt dışındaki işlerinden elde ettikleri kazançlarından dolayı ayrıca Türkiye’de vergilendirilmektedirler.⁹²

Gelir Vergisi Kanunu’nun 3 ve 4.maddelerinin hükümlerine göre gerçek kişi ve Türk vatandaşının yurt dışına müteahhitlik faaliyetinde bulunarak kazanç sağlaması halinde bu gerçek kişi tam mükellef olarak Türkiye içindeki ve dışındaki elde ettikleri bütün kazançlar üzerinden vergilendirilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 6.maddesi, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirileceğini öngörmüş, aynı kanunun 7.maddesinin 1 numaralı fıkrası ile, ticari kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılabilmesi için kazanç sahibinin Türkiye’de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtası ile sağlanması koşulu aranmıştır.⁹³

3.7.2.2 Kazancın Ne Zaman Elde Edilmiş Sayılacağı

Gelir Vergisi Kanunu’nun 85. Maddesinin son fıkrasında yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratların,

- Mükelleflerin bunları, Türkiye’de hesaplarına aktardığı yılda,

⁹¹ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.157

⁹² KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.483

⁹³ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.484

- Türkiye’de hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tesvik olunan hallerde, mükellefin bunlara tasarruf edebildiği yılda, elde edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yurt dışı müteahhitlik faaliyetlerinde, geçici kabulün yapılması ile, kar kesinleşmekte ve talep edilebilir hale gelmektedir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu’nun 85.maddesi uyarınca de gelir elde edilmiş olmaktadır.⁹⁴

3.7.2.3 Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu

Yurt dışında müteahhitlik faaliyetinde bulunan tam mükellef gerçek kişilerin, yurt dışında elde ettikleri kazançlar üzerinden Türkiye’de hesaplanan gelir vergisinden, aynı kazançlar için yabancı ülkede ödenen benzer vergileri mahsup edilecektir. Gelir Vergisi Kanunu’nun 123.maddesi çifte vergilendirmeyi önlemek amacıyla, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubuna olanak tanımıştır.

Yabancı ülkelerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ilişkin vergiden indirilir. İndirim yapılırken, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazanç ve iratlara uygulanan kambiyo rayıcı uygulanır. Sözelimi, yabancı ülkeden alınan inşaat kazancını ifade eden yabancı paralar beyannameye Türk borsasındaki rayiç üzerinden değerlendirilerek kaydedilmişse. Mahsubu gereken vergi de aynı kambiyo rayicine uygun olarak mahsup edilir.⁹⁵

3.7.2.4 Yurt Dışındaki İnşaat ve Onarım İşlerinden Doğan Zararlar

Gelir Vergisi Kanunu’nun “zararların karlara takas ve mahsubu” başlıklı 88.maddesinin 4. Ve izleyen fıkralarında yurtdışı faaliyetinden doğan zararların mahsubuna ilişkin hükümler yer almaktadır. Anılan düzenleme aşağıdadır:

“Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye ‘deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporların ekinde yer alacak vergi beyanlarının, bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

⁹⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.486

⁹⁵ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.487

Türkiye’de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye ‘deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye’de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemez.”⁹⁶

3.7.3 Vergi Usul Kanunu Yönünden Yurt Dışı İnşaat İşleri

3.7.3.1 Defter Tutma Yükümlülüğü

Yurt dışında inşaat ve onarım işi yapan müteahhitlik firmaları yaptıkları bu faaliyetlerinden dolayı buldukları ülkenin vergi kanunlarının yükümlü kıldığı defterleri tutacaklardır. Bizim kanunlarımızda yurt dışında defter tuttuktan sonra ayrıca yurt dışında da defter tutulmasına dair kanunlarımızda bir hüküm bulunmamaktadır. Ancak yurt dışındaki faaliyetinden dolayı elde edilen kazanç ise, tek kalem şeklinde müteahhidin Türkiye’deki defterlerine intikal ettirilir.

3.7.3.2 Yurt Dışında Kullanılan Sabit Kıymetlerin Amortismanı

Türkiye’de amortisman tabi iken iş yapılan yabancı ülkeye götürülen veya doğrudan doğruya hariçten temin edilen sabit kıymetlerin dışarıda kullandıkları süre içinde dış ülkelerdeki işyeri ayrı ve müstakil bir ünite olarak kabul edildiği ve sabit işyeri şeklinde tanımlandığı cihetle, bulunulan ülke kanunlarının öngördüğü oranlar üzerinden, amortisman tabi tutulmaları gerekir. Diğer taraftan, bu demirbaşlardan sonradan Türkiye’ye getirilenlerden henüz tamamen itfa edilmemiş durumda olanların amortismanlarına da, yabancı ülkede uygulanan nispetlerin daha yüksek veya düşük olmaları dikkate alınmaksızın, Türkiye için geçerli oranların esas alınması gerekir.⁹⁷

3.7.3.3 Yurt dışına Gönderilmek Üzere İşletmeden Çekilen Sabit Kıymetler

Müteahhit firmalar, yurt dışındaki işlerinde kullanılmak üzere sabit değerleri yurt dışından satın almak veya Türkiye’deki merkezinden göndermek suretiyle temin edebileceklerdir. Sabit değerlerin Türkiye’deki merkezden gönderilmesi halinde, söz konusu sabit değerler merkezin aktifinden çıkarak yurt dışındaki bağımsız işletmenin aktifine girecektir. Bu arada merkezden çekilişi esnasında devir bedelini maliyet bedeli ve birikmiş amortismanlarla karşılaştırmak suretiyle bir kar veya zarar doğacaktır.⁹⁸

3.7.4 Katma Değer Vergisi Yönünden Yurt Dışı İnşaat İşleri

3.7.4.1 Yurt Dışı İnşaat İşlerinde KDV’ye Tabi Olmadığı

Yurt dışında yapılan ve yapıldığı ülkede fayda sağlanan hizmetlerin bedelleri Türkiye ‘den gönderilmiş olsa ve Türkiye’de gider olarak yazılmış olsa da Türkiye’de KDV’ye tabi olmayacaktır.

⁹⁶ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 88.maddesi

⁹⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.482-483

⁹⁸ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.483

Yurt dışında yapılan ve yurt dışında faydalanılan hizmetler, KDV'nin konusu dışındadır. Bu nedenle yurt dışında icra edilen ve yurt dışında faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olmayacak ve bu hizmetler nedeniyle sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

3.7.4.2 Yurt Dışı Müteahhitlik Hizmetlerinin KDV Hizmet İhracatı İstisnasından Yararlanamayacağı

KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler KDV'den istisna edilmiştir. Yapılan bu hizmetlerin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aranan şartlar şunlardır;

- Fatura veya benzeri belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.
- Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.
- Hizmetten yurt dışında yararlanılmalıdır.
- Hizmet Türkiye 'de yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

Yukarıda belirtilen şartlardan yurt dışı inşaat işlerinde ilk üçü gerçekleştirilmektedir ancak "hizmetin Türkiye'de yurt dışındaki müşteri için yapılmış olma" şartı gerçekleştirilememektedir. Çünkü, söz konusu olayda hizmet yurt dışında yapılmaktadır.

Bu nedenle, yurt dışında yapılan inşaat işlerinin hizmet ihracatı istisnası kapsamında KDV'den istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.7.4.3 Yurt Dışında İnşaat İşi Yapan Müteahhitlerin İşin Bir Kısmını

Taşeronlara Yaptırmaları Halinde KDV

Taşeronlarca hizmet yurt dışında yapıldığında ve yurt dışında inşaat işi yapan Türk müteahhitleri verilen hizmetlerden yine yurt dışında yararlanmaları durumunda, söz konusu hizmetler KDV'ye tabi tutulması mümkün bulunmamaktadır. Taşeronların vatandaşlıklarının durumun değişmesine herhangi bir etkisi bulunmamaktadır. Türk taşeronların, hizmet faturalarını müteahhidin yurt dışında bulunan şantiyesi adına düzenlemeleri gerekir ki KDV istisnasında faydalanabilsin.

3.7.4.4 Müteahhitlerin Yurt Dışında Yapacakları İnşaatların Projelerini Türkiye'de

Çizdirmeleri Halinde KDV

Yurt dışında inşaat işini yapacak olan müteahhitlerin inşaata ait projeyi Türkiye'de çizdirmeleri halinde, proje çizim hizmetinden yurt dışında yararlanılacağından, proje çizim hizmeti hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutulabilecektir.⁹⁹

⁹⁹ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.492

Ancak, istisna kapsamında işlem yapılabilmesi için;

- Hizmete ait faturanın yurt dışındaki şantiye adına düzenlenmesi,
- Bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi
- Çizilen projenin mutlak olarak yurt dışında yapılacak bir inşaat ilişkin olması gerekmektedir.

3.7.4.5 Kamu İdareleri İle Müesseseleri ile Vakıf ve Derneklerin Yurt Dışında

Bağış Amacıyla Yaptırdıkları İnşaatlarda KDV

Maliye Bakanlığı, alıcının Türkiye'deki idare ve müesseseleri ile dernek ve vakıflar olması ve ödemelerin bunlar tarafından yapılacak olması nedenleriyle, bağış amacıyla yaptırılan çeşme, cami, okul vb. inşaatları yapan Türk müteahhitlerin hizmetlerini hizmet ihracatı kapsamında KDV'den istisna tutmaktadır. Ancak bir hizmetin hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilebilmesi için, öncelikle hizmetin Türkiye'de yapılmış olması gerekir. Ancak kanundaki eksiklik, hizmet yurt dışında verildiğinden ve alıcı her ne kadar Türkiye'de bulunuyor ise de hizmetten yurt dışında yararlandığından söz konusu hizmet, KDV'nin konusuna girmemektedir.

3.7.5 Yurt Dışında İnşaat İşi Yapan Müteahhitlerin Yurt dışına Götdükleri Mallarda

KDV İhracat İstisnası

3.7.5.1 KDV Kanun Hükümleri

3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 11/1-a maddesi ile, ihracat teslimleri KDV'den istisna edilmiştir. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aranılan şartlar ise Kanun'un 12/1 maddesinde,¹⁰⁰

- Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın T.C. gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye vasıl olması

Şeklinde hükme bağlanmıştır.

3.7.5.2 İhracat Yönetmeliği ve Tebliğlerinde Yer Alan Hükümler

Yurt dışı müteahhitlik hizmetleri kapsamında yurt dışında inşaat, tesisat ve montaj işi alan müteahhitlerin, üstlendikleri işlerle ilgili her türlü makine, teçhizat ve ekipmanı geçici veya kesin olarak ihraç etmeleri mümkündür.

Geçici olarak yurt dışına ihraç edilen makine, teçhizat ve ekipmanlar 2 yıla kadar yurt dışında kalabilmekte, bu süre, bitiminden önce başvurulmak kaydıyla Gümrük Müsteşarlığınca

¹⁰⁰ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.493

uzatılabilmektedir. Geçici olarak yurt dışına gönderilen makine, teçhizat ve ekipmanların müteahhitler tarafından yurt dışında kesin satışının yapılabilmesi için, Dış Ticaret Müsteşarlığı (Anlaşmalar Genel Müdürlüğü)’ndan izin alınması zorunludur. Müteahhitlerin geçici ve kesin şekilde yapacakları ihracatta, İhracatçı birliklerine üye olma şartı aranılmamaktadır.¹⁰¹

3.7.6 Yurt Dışı Teminat Mektuplarında Damga Vergisi ve Harç İstisnası

Teminat mektubuna damga vergisi istisnası uygulanabilmesi için mektubun düzenlendiği tarihte geçerli ihracatı teşvik belgesi (dahilde işleme izin belgesi ve/veya vergi resim ve harç istisnası belgesine) sahip olması gerekir.

Yurt dışı müteahhitlik, mühendislik ve müşavirlik hizmetlerinde, işin proje safhası da dahil olmak üzere yapılan işlemlerle bu konuda düzenlenen kağıtlar, damga vergisi ve harç istisnası kapsamındadır.

Yukarıda belirtilen yurt dışı işleri ile ilgili ihalelere iştirak etmek için düzenlenen teminat mektupları ile bunlara ilişkin işlemlere, bu işlerle ilgili olduğunun tevsiki kaydıyla belge aranmaksızın re’sen istisna kapsamında olacaktır.¹⁰²

3.7.7 Yurt Dışı Zararların Mahsubu

Gelir Vergisi 88.maddede: “Tam mükellefiyette yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının (zarar dahil) her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye de ki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edilebilecektir. Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının bilanço ve kar-zarar cetvellerinin o ülkedeki yetkili makamlarca onaylanması zorunludur. Türkiye’de Gelir Vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar,yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilmez.¹⁰³

3.7.8 Yurt Dışı Kazançların Tespitinde Götürü Gider Uygulaması

Tam mükellef gerçek kişilerde, yurt dışında elde edilen inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar, yurt içinde elde ettikleri kazançlarla birlikte beyan edilmektedir. Gelir Vergisi 40.maddede “Safi kazançların tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesini kabul eder.

¹⁰¹ KIZILOT Şükrü,a.g.e., s.494

¹⁰² KIZILOT Şükrü,a.g.e., s.497

¹⁰³ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.160

Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartı ile yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)...” hükmü yer almaktadır.

Götürü gider uygulamasıyla, yurt dışı faaliyetlerde ticari kazancın tespitinde, yurt dışında belgelendirilmeyen giderlerin bir kısmının gider olarak indirilmesi mümkün olabilmektedir. Götürü gider olarak indirilebilecek tutarın, yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj işleri ve teknik hizmetlerden döviz olarak elde edilen hasılatın binde beşini aşmaması gerekir.¹⁰⁴

4. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ İLE YÖNELTİLEN ELEŞTİRİLER VE TEREDDÜTLÜ DURUMLARIN ÇÖZÜM YOLLARI

4.1 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde İşin Başlaması ve Bitiş Tarihlerinin Tespiti

4.1.1 Gelir Vergisi Kanununa Göre İşin bitim Tarihi

4.1.1.1 Geçici ve Kesin Kabule Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44. Maddesine göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih yıl, işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Bu hallerde fiili bir ölçü söz konusudur. Her olay, kendine ait özellikler taşıyabilir. Genel planda önem taşıyan unsur, inşası tamamlanan yapının, sahibinin istifade ve tasarrufuna sunulmuş olmasıdır. Ayrıca bu gibi durumlarda, Borçlar Kanunu'na göre yapılan sözleşmenin ifası söz konusu olduğundan, konunun bu açıdan ele alınması gerekir.¹⁰⁵

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

- İşin yapılmış olması gerekir.
- Yapılan şeyin teslim edilmiş olması, (Teslim fiilen yapılabileceği gibi hükmen de olabilir).
- Yapılan işin kabul edilmiş olması. Kabul, tek taraflı bir irade beyanı ile açıkça yapılabileceği gibi kusurların varsa sözleşmede öngörülen süre içinde, yoksa ilk fırsatta bildirilmesi suretiyle zımnen (dolayısıyla) yapılabilir.kabul ile sözleşme sona erer.

¹⁰⁴ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.162

¹⁰⁵ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.181

Ayrıca fesih, ibra, anlaşma, ifanın mümkün olmaması ve birleşme hallerinde sözleşme sona ereceğinden bu hallerin vuku bulduğu tarihleri işin bitim tarihi kabul etmek gerekir.¹⁰⁶

4.1.1.2 Taahhüt İşlerinde Yeni Eklemelerin Olduğu Durumlarda İşin Bitimi

Eklentilerin için bütün unsurları ile yeni bir inşaat taahhüt sözleşmesi yapılması durumunda mevcut yeni işin daha önceki yani eklentiden önceki işten bağımsız bir iş olduğu kabul edilir. Oysa mevcut sözleşmeye ek bir protokol yapılması durumunda işin kapsamında bir değişiklik olarak değerlendirilir. Bu durumda eklemeler için belirlenen sürede eklenerek işin bitim tarihi tespit edilerek geçici kabul tarihi belirlenir. Ve geçici kabul ile iş bitimi gerçekleşmiş olur.

4.1.1.3 Geçici Kabulün Kısım Kısım Yapılması Durumunda İşin Bitimi

Bazı inşaat ana sözleşmelerine bağlı olarak, işin belli bölümlere ayrılması, biten ve kullanıma açılan her bir bölüm için ayrı ayrı geçici kabul yapılmasına dair alt sözleşmeler bulunabilmektedir. Otoyol inşaatı bu duruma uygun bir örnek olabilir. 100 km. lik bir otoyolun kullanıma açılabilmesi için tamamının bitirilmesi beklenmeyebilir ve yapımı biten kısımlar geçici kabulü yapılarak kullanıma açılabilir. Bu gibi durumlarda kısmi olarak yapılan geçici kabule dayanarak bitirilip kullanıma açılan kısım için işin bitmiş sayılıp sayılmayacağı tartışma konusu olmaktadır.¹⁰⁷

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelve göre kısım kısım geçici kabulü yapılan işlerde projenin bütünü göz önüne alınmalı ve en son yapılan geçici kabul işin bitimi için ölçü olmalıdır.¹⁰⁸

Özelgeler incelendiğinde, kısım kısım teslim edilen işlerde bitirilen kısmın maliyetinin doğru olarak saptanmasının mümkün olmamasından hareketle bir işin kar-zararının ancak işin bütünü bitirildiğinde açıklıkla ortaya çıkabileceği belirtilmiş ve bu görüşten hareketle yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan mantık göz önüne alındığında doğru bir şekilde, kısmi geçici kabulün iş bitimi olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar verildiği anlaşılmaktadır.¹⁰⁹

4.1.1.4 Geçici Kabulün Yapılmaması Halinde İşin Bitimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44.maddesinde kabulün yapılmaması halinde, hangi usule uyulacağı belirtilmemiştir. Ancak bu, inşaat kazancının tespiti ve vergilendirilmesi için aylarca yada

¹⁰⁶ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.181

¹⁰⁷ AKIN Serdar, a.g.e., s.40

¹⁰⁸ Maliye Bakanlığı'nın 10.05.1993 tarih ve 299975 sayılı özelve (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 2, Yaklaşım Yayınları, 1994, s. 3008)

¹⁰⁹ AKIN Serdar, a.g.e., s.40

yıllarca bekleneceği anlamına gelmez. Aksi halde müteahhidin işi bitirerek işverene teslimi ile çoğu zaman bir formalite haline gelen ertelenmesi olanağı tanınmış olacaktır.¹¹⁰

İşverenin geçici kabulü açıkça yapmamasına rağmen, işi teslim alarak kullanmaya başlaması veya hizmete açması işin kabulünü ifade eder. Özellikle mesken inşaatlarında yapı kullanma izinlerinin alınması, işin fiilen tamamlandığı tarih olarak kabul edilir. Zira 6785 Sayılı İmar Kanunu'nun 18.maddesine göre yapı kullanma izninin verildiği tarih, inşaatın bitim tarihidir.¹¹¹

4.1.1.5 Geçici Ve Kesin Kabul Usulüne Göre İşin Bitimi

İnşaat ve onarma işlerinde kat'i kar ve zararın işin bitiminde tespit olunacağı, Gelir Vergisi Kanunu'nun "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" ile ilgili 44.maddesine göre;

İnşaat ve onarma işlerinde:

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan durumlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih;
- Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih; bitim tarihi olarak kabul edilir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde "geçici ve kesin kabul usulü" yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Özellikle kamu kesimi ihalelerinde işin bitimi geçici ve kesin kabul işlemleri ile belirlenmektedir.¹¹²

Aynı sözleşme çerçevesinde bulunan yapım işlerinin kısım kısım ve değişik zamanlarda tamamlanacağı sözleşmesinde öngörülmüşse, taahhüdün tamamlanan ve müstakil kullanıma elverişli bu kısımları için idarenin isteği üzerine işin bütününe geçici kabulünü tazammun etmemek şartıyla kısmi kabul yapılabilir.¹¹³

4.1.1.6 Alt Yüklenicilere Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi kapsamına giren işleri üstlenen müteahhitler, işi tamamen veya kısmen ikinci derece müteahhitler (taşeronlara) yaptırabilirler.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi kapsamına giren işleri üstlenen müteahhitlerce, işin tamamen veya kısmen ikinci derece müteahhitlere (taşeronlara) yaptırılması halinde, bunların 42.madde karşısındaki durumları, asıl müteahhidin iş süresine göre değil, kendilerince yapılan işin fiilen senelere sirayet edip etmediğine göre tespit edilmektedir. Sürenin tayininde asıl müteahhit ile

¹¹⁰ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.166

¹¹¹ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.166

¹¹² KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.161

¹¹³ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.162

ikinci derece müteahhit arasında ilişkilere yön veren sözleşmeler ya da anlaşmalar esas alınır. Bir süre veya usul belirlenmişse, işin bitimi Borçlar Kanunu hükümlerine göre tespit edilir.¹¹⁴

Uygulamada bazı müteahhitler, ikinci derece müteahhide yaptırdıkları işlerin kabulünü, bu işlerin yapılmasına ve teslimine değil, işin tümüyle geçici kabulünün idarece kabul edilmesi şartına bağlamaktadırlar. Başka bir deyimle, taşeronun sorumluluğu, işin tümüyle geçici kabulün idare tarafından yapılacağı tarihe kadar devam etmektedir. Böylelikle, taşeron'un üstlendiği işler tamamlandığı halde, asıl müteahhit tarafından kabulüne gidilmekte ve kendi vecibelerinin ve sorumluluklarının sona ereceği tarihe kadar bekletilmektedir.¹¹⁵

4.1.2 Diğer Durumlarda İşin Bitimi

4.1.2.1 Firmanın İflası Halinde İşin Bitimi

Müteahhidin iflası 4735 sayılı Kamu İhale sözleşmeleri Kanunu'nun 17.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, müteahhidin iflas etmesi hali, sözleşmenin feshedilmesi halini doğurur.¹¹⁶

İflas eden müteahhit hakkında,yasaklama hariç olmak üzere Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 20 ve 22.maddelerine göre işlem yapılacaktır.

Buna göre, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmadan kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir.¹¹⁷

4.1.2.2 Sözleşme Feshi İle İşin Bitimi

Sözleşmenin feshedilmesi halinde, işin bitim tarihi, sözleşmenin feshi tarihi olmaktadır. Sözleşmenin feshedilmesi çeşitli nedenlere dayalı olabilir. Bunlar iki türlü sözleşme feshi olur Müteahhidin sözleşmeyi feshetmesi ve idarenin sözleşmeyi feshetmesidir.

1- Müteahhidin sözleşmeyi Feshetmesi

Kamu İhale sözleşmeleri Kanunu'nun 19.maddesi uyarınca;sözleşme yapıldıktan sonra mücbir sebep halleri dışında yüklenicinin mali acizlik içerisinde bulunması nedeniyle taahhüt ettiği işi yerine getiremeyecek duruma düşmesi ve bunun gerekçelerini yazılı bir şekilde bildirmesi durumunda, ayrıca protestoya gerek kalmaksızın kesin teminatı ve varsa ek teminatları hazineye irat kaydedilip sözleşme feshedilerek genel hükümlere göre tasfiye edilir.

2- İdarenin Sözleşmeyi Feshetmesi

¹¹⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.183

¹¹⁵ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.183

¹¹⁶ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.179

¹¹⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.180

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 20.maddesine göre aşağıdaki hallerde idare sözleşmeyi fesheder:

- Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirtilen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az yirmi gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,
- Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 25.maddede sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi, bu yasak fiil ve davranışlar ise;
- Hile, vaat, tehdit nüfus kullanma, çıkar sağlama, anlaşma, irtikap, rüşvet suretiyle veya başka yollarla sözleşmeye ilişkin işlemlere fesat karıştırmak veya buna teşebbüs etmek.
- Sahte belge düzenlemek, kullanmak veya bunlara teşebbüs etmek.
- Sözleşme konusu işin yapılması veya teslim sırasında hileli malzeme, araç veya usuller kullanmak, fen ve sanat kurallarına aykırı, eksik, hatalı veya kusurlu imalat yapmak,
- Taahhüdünü yerine getirirken idareye zarar vermek
- Bilgi ve deneyimini idarenin zararına kullanmak veya 29.madde hükümlerine aykırı hareket etmek.
- Mücbir sebepler dışında, ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak taahhüdünü yerine getirmemek.
- Sözleşmenin 16.madde hükmüne aykırı olarak devredilmesi veya devir alınması

Yukarıda belirtilen fesih halleri, sözleşme imzalandıktan sonra gerçekleşen yasak fiili ve davranışları da kapsamaktadır.

4.1.2.3 Firma Sahibinin Ölümü Halinde İşin Bitimi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17.maddesine göre; müteahhidin ölümü halinde, sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir. Ölüm halinde, kesin teminatlar ve varsa diğer alacaklar ölenin mirasçılara devredilir.¹¹⁸

Ölüm halinde, idareyle müteahhit arasındaki fiili ve hukuki ilişkiler sona erdiğinden, ölen bakımından işin bittiği kabul edilir. Kar-Zarar durumu ise ölüm tarihi itibarıyla tespit edilir.¹¹⁹

¹¹⁸ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.179

¹¹⁹ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.179

4.1.2.4 Sözleşmenin Başkasına Devrinde İşin Bitimi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 16'ncı maddesinde sözleşmelerin, zorunlu hallerde ihale yetkilisinin yazılı izin vermesiyle iş başkasına devredilebileceği belirtilmektedir.

İhale yetkilisinin vereceği izinle yapılan devir sözleşmesi ile müteahhit açısından iş bitmiş sayılmaktadır. Bu sözleşmeyle işverene karşı yapılan taahhüde bağlı borçlar sona ermektedir. Bu durumda yapılan devir sözleşmesinin hukuken tamamlandığı tarihin, devreden firma açısından işin bitim zamanı olarak ele alınması gerekmekte ve devir tarihine kadar oluşan faaliyet sonucunun ilgili yılda beyan edilmesi gerekmektedir.¹²⁰

İşin devri ile birlikte, devri alan kimse bütün hak ve görevleri ile devri yapan müteahhidin yerini alacak vergi yönünden de mükellefiyet kendisine geçecektir. Devreden kişinin daha önce aldığı istihkakları devralan kişiye devretmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığı, idarenin de onayını alarak inşaat ve onarım işinin devir edilmesi halinde, kesilmiş olan gelir vergisi stopajının devir alan kişi tarafından beyannamesinde beyan ederek iade talebinde bulunarak mahsubunu talep edebileceğini kabul etmiştir.

4.1.2.5 Sözleşmenin Tasfiyesinde İşin Bitimi

Kamu İhale Kanunu'nun 24'üncü maddesinde hizmet ve yapım sözleşmelerinde öngörülmeyen durumlar nedeniyle işin, sözleşme bedelinin üzerinde bir artış ile tamamlanabileceğinin tespit edilmesi durumunda hesabın genel hükümlere göre tasfiye edileceği hükme bağlanmıştır.¹²¹

Firmanın tasfiye olmasıyla birlikte firma ile işveren arasındaki hukuki bağ sona erer sözleşme gereği taahhüt edilen iş ile ilgili olarak tasfiyenin başlamış olduğu tarihe kadar yapılmış olan harcamalar göz önünde bulundurularak işveren ile firma arasında tasfiye protokolü yapılır. Protokol ile işle ilgili olarak kesin kar ve zarar tespiti yapılır.

4.1.2.6 Tutukluluk Ağır Hastalık ve Mahkumiyet Durumunda İşin Bitimi

Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu'nun 17.maddesinin 1.fikrasının c bendine göre; ağır hastalık, tutukluluk veya özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkumiyeti nedeni ile yüklenicinin taahhüdünü yerine getirmemesi halinde, bu durumun oluşunu izleyen otuz gün içinde yüklenicinin teklif edeceği ve ilgili idarenin kabul edeceği birinin vekil tayin edilmesi koşuluyla taahhüde devam edilebilir. Ancak, yüklenicinin kendi serbest iradesi ile vekil tayin edecek durumda olmaması halinde, yerine ilgililerce aynı süre içinde genel hükümlere göre bir yasal temsilci tayin edilmesi istenebilir. Bu hükümlerin uygulanmaması halinde, sözleşme feshedilerek yasaklama hariç haklarında 20 ve 22 maddeye göre işlem yapılır.

¹²⁰ ARSLAN Yavuz, Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar, Vergi Dünyası, Sayı:233, Temmuz, 2008.

¹²¹ ARSLAN Yavuz, a.g.e.,

Her ne kadar tutukluluk ve ağır hastalık hali müteahhidin taahhüt konusunu fiilen yapmaya engel ise de, işlerini umumi vekilleri aracılığı ile takip ve yerine getirmeleri yasaya aykırı değildir. Ayrıca tutuklu yada ağır hasta müteahhit, komisyonca ihaleye girmesinde sakınca görülmeyen ve vekili veya mümessilleri aracılığı ile ihalelere de katılabilir.¹²²

4.2 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Vergi Tevkifatının Uygulanması

4.2.1 Vergi Tevkifatı Hakkında Genel Bilgi

Vergilendirmedeki gecikme durumunu önlemek ve yüklenicinin gecikme durumunda yaşayacağı olumsuzlukları ve mali yükünü azaltmak için, yıllara yaygın inşaat işlerinde ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmaktadır. Bu ödeme geçici kabulün yapılmasından ve işin fiilen bitirilmesinden sonra ana ödemeye mahsuben yapılan bir ödemedir.

Vergi tevkifatı, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anılan madde hükmü uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, yıllara yaygın inşaat ve onarma işini yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) %3 nispetinde vergi kesintisi yaparak, GVK'nın 98'inci maddesinin birinci fıkrası gereğince ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye ve aynı Kanun'un 119'üncü maddesine göre beyanname verecekleri ayın yirmi altıncü günü akşamına kadar söz konusu vergi dairesine vergiyi yatırmaya mecburdurlar.¹²³

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

Sözleşme yapılırken işin yıl içinde bitmesinin öngörülmesine karşın iş değişik nedenlerle yıl içinde bitmeyip sonraki yıla sarkabilir. Yeni sözleşmenin yapılması veya sözleşmede değişikliğin yapılmasıyla birlikte ya da fiilen iş yıllara yaygın duruma gelebilir. Bu durumda yeni sözleşmenin veya sözleşmede değişikliğin yapıldığı ya da fiilen yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.¹²⁴

4.2.2 Vergi Tevkifat Kesintisi Yapmakla Yükümlü Olanlar

¹²² OLGAÇ Senai, İstisna Akdi, Ankara, 1977, s.115

¹²³ AKIN Serdar, a.g.e., s.48

¹²⁴ AKIN Serdar, a.g.e., s.49

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1'inci maddesi gereğince, vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan kişi ve kurumlar aşağıdakilerdir.

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

4.2.3 Hakediş ve Vergi Tevkifatı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin sürdüğü süre içinde değişik zamanlarda yada işin bitirilmesinde, düzenlenen hakediş belgesi ile yapılan işin karşılığı olarak belli bir bedelin tahsili gerçekleşir. Tahsil edilen bu bedele hakediş denmektedir.

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

4.2.4 Tevkifat Matrahı

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde vergi kesintisinin matrahı (üzerinden vergi kesintisi hesaplanacak tutar), bu işleri yapanlara ödenen hakediş bedelleri ve avansların tutarıdır. Örneğin yıllara yaygın inşaat taahhüt faaliyetinde bulunan B A.Ş. nin hakediş faturası aşağıdaki gibi düzenlenir.

1 Nolu Hakediş Bedeli	100.000,00
% 3 Gelir Stopaj	3.000,00
Kesintiler Toplamı	3.000,00
Net Tutar	97.000,00
Hesaplanan KDV (% 18)	18.000,00
Toplam Fatura Tutarı	115.000,00

4.2.5 Nakden veya Hesaben Ödeme

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde vergi kesintisinin, istihkakların nakden veya hesaben ödendiği sırada yapılacağı hüküm altına alınmış ve GVK'nın 96'ncı maddesinde de hesaben ödemenin neyi ifade ettiği belirtilmiştir.

Vergi kesintisi sadece nakden yapılan ödemelerde değil hesaben yapılan ödemelerde de yapılmak zorundadır. Hesaben ödemedeki söz edilebilmesi için vergi kesintisine tabi kazancın (istihkakları) ödeyenleri istihkak sahiplerine (müteahhitlere) karşı borçlu durumda gösteren herhangi bir kayıt veya işlemin varlığı yeterlidir. GVK'nın 96.maddesi uyarınca, hakediş raporlar, istihkakları ödeyenleri müteahhitlere karşı borçlu durumda gösteren bir işlem olduğuna göre, hesaben ödemenin varlığı için yeterlidir. Nakdi ödeme sonraki aylarda yapılacaksa, vergi kesintisinin hakediş raporlarını düzenlediği tarih itibarıyla yapılıp beyan edilmesi gerekir.¹²⁵

4.2.6 Vergi Kesintisinde Özel Durumlar

4.2.6.1 Döviz Türünden Yapılan Sözleşmelerde Kur Farkından Dolayı Vergi Kesintisi

Kur farkları iki şekilde ortaya çıkabilir. bunlardan birincisi, hakediş bedelinden mahsup edilmek üzere yüklenici firmaya avans ödenmesi durumunda, avansın, verildiği tarihteki Türk Lirası karşılığı ile hak edişten mahsup edildiği tarihteki TL. karşılığı arasındaki fark oluşmasıdır. Verilen avansın, verildiği tarihteki TL. karşılığı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak avansın hak edişten mahsubu aşamasında oluşan kur farkının vergi kesintisi karşısındaki durumu özellik göstermektedir.¹²⁶

Vergi kesintisi ile ilgili olarak ise Maliye Bakanlığı yayınladığı bir özelgesi ile kur farklarının ne şekilde işlem göreceği açıklanmıştır. Buna göre, döviz cinsinden yapılan ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihteki kur üzerinden hesaplanan TL. karşılıkları vergi kesintisine esas matrah olacaktır.¹²⁷

Kur farkına yol açacak diğer bir durum ise, tahakkuk tarihi ile ödemenin nakden yapıldığı tarih arasında oluşabilecek kur farkıdır.

4.2.6.2 Alt Yükleniciye Yaptırılan İşlerden Dolayı Vergi Kesintisi

Müteahhitler yapmayı taahhüt ettikleri işlerin bir kısmını veya tamamını taşeronlara devredebilirler. Taşeronlara yaptırılan işler yıllara yaygın bir inşaat işi ise, işin asıl üstlenici olan müteahhidin taşeron firmaya yapmış ödemelerden de GVK'nın 94/3'üncü maddesi uyarınca stopaj yapılacaktır. Taşeronlara yapılan ödemelerden vergi kesilebilmesi için, sadece ödemeyi yapan müteahhidin yaptığı işin yıllara yaygın olması değil aynı zamanda, bu inşaatın taşeronlara yaptırılan kısmının da yıllara yaygın olması gerekir.¹²⁸

¹²⁵ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.105

¹²⁶ AKIN Serdar, a.g.e.,s.54

¹²⁷ Maliye Bakanlığının 21.02.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı özelgesi

¹²⁸ GÜMÜŞAY Serdar, DOĞAN Uğur, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı, Diyalog, Yıl:21, Sayı:215, Mart 2006, s. 71.

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

- Taşeronla yaptırılan iş, yıllara yaygın bir iş ise, yani başladığı yıl bitmeyip de, gelecek yıla ya da yıllara sirayet ediyorsa, ödemede bulunan müteahhit firmanın yapacağı her ödemedeki GVK'nın 94/3, KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca ve Bakanlar Kurulu Kararınca % 3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekir.
- Taşeronla yaptırılan işin, yıllara yaygın olmaması durumunda ise, ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.
- Taşeronla yaptırılan işin başlangıçta yıllara yaygın olmamasına karşın daha sonra (işin zamanında bitirilememesi, süre uzatımı, işteki artışlar vs. nedeniyle) yıllara yaygın olması durumunda, inşaatın yıllara yaygın olduğu tarihte yani işe başlanıldığı yılı izleyen yılda ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekecektir. Bu durumda vergi kesintisi, işin başlangıcından beri yapılan tüm ödemelerden değil işin yıllara yaygın olduğu tarihten itibaren ödenecek istihkaklardan yapılacaktır.¹²⁹

Uygulamada çok sık rastlanan bir yöntem de taşeronla müteahhit firma arasında her yıl için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesidir. Bu durumda taşeronun yaptığı iş sözleşmesine göre başladığı yılda tamamlandığından, işverenin (müteahhit) yapmış olduğu ödemelerden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Ancak, vergi incelemeleri sırasında, inceleme elemanları, taşeronla yaptırılan ve her yıl ayrı sözleşme düzenlenen işlerin aslında birbirinin devamı olduğu ve sırf vergi kesintisinden kaçınmak amacıyla yıllık sözleşmeler düzenlendiği sonucuna varmaları halinde, işveren durumundaki müteahhit adına cezalı ve gecikme faizi uygulamalı raporlar düzenlenmekte ve vergi dairelerince de buna göre işlem yapılmaktadır.¹³⁰

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

¹²⁹ ÖZTEM Fahri, ŞENTÜRK Ali, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157, Ekim 2001

¹³⁰ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.131

içinde yıllara yaygın olan varsa, yalnızca yıllara yaygın olan işle ilgili olarak yapılan ödemelerden GVK'nın 94/3'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir.¹³¹

4.2.6.3 Yurt Dışı İnşaat İşlerinde Vergi Kesintisi

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

Buna göre; KVK'nın 1'inci maddesinde yazılı tüzel kişilerden kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlar gerek Türkiye'de gerekse yabancı memleketlerde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden vergilendirileceklerdir.¹³²

Yukarıdaki hükümlere göre; KVK'nın 1'inci maddesinde yazılı olup, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlardan, yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetler yapanlar tam mükellef sayılacaklardır. Bu nedenle, tam mükellef sayılan bu kurumların yurtdışı inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmet işlerinden elde ettikleri kazançları yurtiçi kazançları ile birlikte Türkiye'de vergilendirileceklerdir. Bu işlerden elde edilen kazançların Türkiye'de ne zaman vergilendirileceği, Gelir Vergisi Kanunu'nun 85'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, yurtdışında inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetleri yapan kurumların bu işlerden sağladıkları gelirler, mükelleflerin bunları Türkiye'deki hesaplarına intikal ettirdiği yılda veya Türkiye'deki hesaplara intikal ettirilmemesinin mükellefin iradesi dışındaki sebeplerden ileri geldiği tevsik olunan hallerde, mükelleflerin bunlara tasarruf edebildiği yılda elde edilmiş sayılacak ve vergilendirilecektir.¹³³

Tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına tabi gerçek ve tüzel kişi müteahhit firmaya yapılacak istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı kuşkusuzdur. Ancak, yurt dışında yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi yaptırılan müteahhit firmanın Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmaması halinde, bu iş dolayısıyla doğan kazancın Türkiye'de elde edildiği kabul edilmeyeceğinden, dar mükellefiyet esasında vergilendirilmesi olanaksızdır. Vergilendirilmesine olanak bulunmayan bu gibi işler dolayısıyla ödenecek istihkak bedellerinden gelir vergisi kesintisi yapılmasına da gerek yoktur.¹³⁴

4.2.6.4 Maliyet Kar Türüne Göre Olan Ödemelerden Vergi Kesintisi

Maliyet artı kar usulüne göre yapılan ödemeler dört grupta toplanabilir.

¹³¹ AKIN Serdar. a.g.e.,s.57

¹³² AKIN Serdar. a.g.e.,s.58

¹³³ AKIN Serdar. a.g.e.,s.59

¹³⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e.,s.145

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

Gelir Vergisi Kanunu ile bu ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulmasında, masraf karşılıkları ve kar payları şeklinde bir ayırım yapılmaksızın tüm istihkaklar ve avanslar esas alındığından yapılan ödemelerin tamamından kesinti yapılır. İşin yürütülmesi için verilen işletme sermayeleri ise, avans niteliğinde olduğundan bunlardan da vergi kesileceği açıktır.¹³⁵

4.2.6.5 İşin Bitiminde Ödenen Hakedişlerde Vergi Kesintisi

GVK'nın 44'üncü maddesi hükmüne göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, bu işle ilgili olarak işin bitim tarihinden sonra elde edilecek her türlü hasılat ve yapılacak her türlü gider, söz konusu gelir veya giderin doğduğu yılın kar zarar tespitinde dikkate alınacaktır. Madde hükmünde yola çıkılarak varılacak sonuç, bu türden hâsılatların özel vergileme rejimine tabi olmadığıdır. Bu sebeple işin bitim tarihinden sonra elde edilen hâsılatın vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir¹³⁶.

İş bitimi itibarı ile tahakkuk etmiş olan ancak onayı yapılmadığından nakden ödemesi gerçekleştirilmemiş bulunan istihkak bedellerinden ise, kesinti zamanı olarak GVK'nın 94'üncü maddesi metninde ödemelerin nakden veya hesaben yapılması gösterildiğinden ve bu bedeller tahakkuk ettirildiği ve muhasebe sistemine girdiği anda hesaben ödeme gerçekleşmiş sayılacağından vergi kesintisi yapılacaktır.¹³⁷

4.2.6.6 Fiyat Farkları ve Vade Farklarında Vergi Kesintisi

Fiyat farklarının, işin bitiminden önceki bir tarihte ödenmiş olmak koşulu ile kazanç tespiti yönünden inşaat ve onarım işinin bir parçası sayılacaktır. Buradan hareketle aynı vergileme rejimine tabi olması gerekir. Sonuç olarak bu gibi ek ödemelerden de vergi kesintisi yapılacağı tabiidir. İstihkakların zamanında ödenmemesinden dolayı müteahhide gecikme faizi veya vade farkı adı altında bir ödeme yapılması gündeme gelebilir. Bir görüşe göre bu durumda hesaplanan vade farkları devam eden işle ilgili olmayıp, geç ödemeyi cezalandırıcı bir unsurdur. Vergiyi doğuran olay tarihi itibarı ile istihkak hesaplanmakta, bu tarihten sonra ödenecek tutar söz konusu işten bağımsız, sıradan bir alacak halini almaktadır. Bu çerçevede ödenen vade farkları işten bağımsız bir finansman hizmetinin karşılığı

¹³⁵ AKIN Serdar, a.g.e., s.59

¹³⁶ ÇAKMAK Şefik, İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası, Sayı:226, Haziran 2000, s. 16.

¹³⁷ ÇAKMAK Şefik, a.g.e., s.13

niteliği taşır. Bu mahiyetiyle yıllara yaygın işten bağımsız olarak genel vergileme hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve dolayısı ile bu gibi ödemelerden kesinti yapılmaması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı da bu görüşü destekler mahiyette verdiği bir özelgesinde; yıllara yaygın işin müteahhide ödenmeyen ve sonraya bırakılan kısımları için ödenen faizlerin vergi kesintisine tabi olmadığını belirtmiştir.¹³⁸

4.2.6.7 Yıllara Yaygın İnşaat İşinde Kar-Zarar Paylaşım Esasına Göre Katılan Şirketin Vergilendirilmesi

Yıllara Yaygın İnşaat İşinde Kar-Zarar Paylaşım Esasına Göre Katılan Şirketin Vergilendirilmesi ile ilgili olarak, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-42-3-994 sayılı özeliği ile konu hakkında aşağıdaki açıklama ile detaylandırmaktadır.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde ise; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanununun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır. Anılan Kanununun 40 inci maddesinde de; safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır.

¹³⁸ AKIN Serdar, a.g.e., s.55-56

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için; inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "*İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi*" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve 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 alınacağı belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde de Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarma işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yıllara sari inşaat işine ilişkin olarak ihaleyi alan firmaya yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Her ne kadar, şirketiniz ile ihaleyi alan firma arasında yapılan anlaşmaya göre söz konusu işin şirketinizce birlikte yürütülmesine karar verildiği belirtilse de, söz konusu işin ihaleyi alan firmanın işi olarak bu firmanın yükümlülüğünde ve idari ve teknik sorumluluğunda yürütüldüğü ve gerek ihaleyi yapan kurum gerekse kredi veren uluslararası banka açısından muhatabın ihaleyi alan firma olduğu açık olarak anlaşılmaktadır.¹³⁹

Bu nedenle, ihaleyi alan firma ile yapılan anlaşma gereği şirketinizin kâr/zarar paylaşımı esasına göre söz konusu işe hissesi oranında finansman desteği sağlaması nedeniyle şirketiniz bünyesinde oluşan gelir ve giderin ilgili dönemler itibarıyla kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁴⁰

4.2.6.8 Yıllara Yaygın İnşaat İşinde Fesih Edilmesi Durumunda, Fesih Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 07.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1483 sayılı özelgesinde;

¹³⁹ Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-42-3-994 sayılı özelgesi

¹⁴⁰ Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-42-3-994 sayılı özelgesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında kimlerin tevkifat yapacağı belirtilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (a) bendinde; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu tevkifat oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci madde kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla anılan madde kapsamına girmeyen işler dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edileceğinden, takvim yılında başlayıp birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işinizin tarihinde feshedilmesi nedeniyle, sözleşmenin feshedildiği tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecek olup, bu tarihten sonra işveren tarafından söz konusu iş nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.¹⁴¹

4.2.6.9 Başlangıçta Yıllara Yaygın Olmayıp Daha sonra Yıllara Yaygın Vasfını Kazanan İnşaat İşlerinde Tevkifat Uygulaması

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesinde;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinin birinci fıkrasında "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 44'üncü maddesinin birinci fıkrasında "*İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (1/a) bendi gereğince Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş

¹⁴¹ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 07.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1483 sayılı özelgesi

ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Yapılan inşaatla ait her türlü çelik imalat ve demir doğrama işlerini taahhüt edilen sözleşmeye göre söz konusu işin örnek olarak 2010 yılında başlayıp bitirilmesi öngörülmesine rağmen 2011 yılına sarkması durumunda 2011 yılına ilişkin ayrı bir sözleşme düzenlenip düzenlenmemesi işin yıllara sari olup olmama vasfını değiştirmeyecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu inşaat işinin belirtilen sürede bitirilmeyip bir sonraki takvim yılına sarkması nedeniyle, yıllara sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak nakden ve hesaben hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca %3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.¹⁴²

4.2.6.10 Geçici Kabulden Sonra Yapılacak Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı Durumu

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-130 sayılı özelgesinde;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü yer almış; aynı Kanunun "İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitimi" başlıklı 44 üncü maddesinde ise inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ile bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 üncü maddesinde; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, 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 zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükümlerine yer verilmekte olup aynı maddenin 3 üncü bendinde, 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden % 3 gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükmü yer almaktadır.

¹⁴² İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesi

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden tevkifat yapılacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu tevkifat oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci madde kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için, yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla anılan madde kapsamına girmeyen işler dolayısıyla yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.¹⁴³

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecek olup, bu tarihe kadar, ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gerekli tevkifatın yapılması ve bu tarih itibarıyla çıkarılan kar ve zararın bu yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak, işin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihten, işin kesin kabulünü sağlamak için kesin (kati) kabul tarihine kadar yapılan işler karşılığında firmanıza ödenecek istihkak bedelleri, ilgili yılın hasılatı olarak beyan edileceğinden, bu istihkak bedelleri ayrıca tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Ayrıca, adi ortaklığın bulunması durumunda yıllara sari inşaat işinin bitiminde, kar ve zararı, adi ortaklıktaki hisse oranında beyannameye dahil edilmesi gerekmekte olup, hakedişler üzerinden tevkif yoluyla kesilen vergilerin de yine adi ortaklıktaki hisse oranında beyannamelerden mahsubu mümkündür.¹⁴⁴

4.2.6.11 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Alt Yüklenicilerin Düzenleyeceği Hakediş Faturalarında KDV ve Gelir Vergisinde Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 30.07.2013 tarih ve 62030549-120[44-2012/402]-1136 sayılı özelgesinde;

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati*

¹⁴³ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-130 sayılı özelgesi

¹⁴⁴ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-130 sayılı özelgesi

olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında da inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden sorumlularca vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış olup bu oran 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 3 olarak tespit edilmiştir.¹⁴⁵

İnşaat taahhüt işlerinde işin yıllara sari olup olmayacağı, işe başlama ve işin bitirilmesinin farklı takvim yıllarında vuku bulup bulmadığının tespiti ile mümkün olabilmektedir. İşin bitim tarihi olarak ise geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabul tutanağının onay tarihi, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

Ayrıca, müteahhitlerce işin tamamen veya kısmen taşeronlara yaptırılması halinde, taşeronların Gelir Vergisi Kanununun 42 nci madde karşısındaki durumları, taahhüt ettikleri kısmın mahiyet itibariyle inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı ve süre olarak yıllara sirayet edip etmediğine göre tespit edilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; alt taşeron olarak faaliyette bulunulan işlerin yıllara sari inşaat ve onarım işleri kapsamında olması halinde, yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca % 3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.¹⁴⁶

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

¹⁴⁵ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 30.07.2013 tarih ve 62030549-120[44-2012/402]-1136 sayılı özelgesi

¹⁴⁶ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 30.07.2013 tarih ve 62030549-120[44-2012/402]-1136 sayılı özelgesi

3065 sayılı KDV Kanununun 9/1 inci maddesi ile; gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Maliye Bakanlığı kendisine tanınan bu yetkiye istinaden yayımladığı genel tebliğler ile çeşitli işlemler için tevkifat uygulaması getirmiştir. Maliye Bakanlığı konuya ilişkin düzenlemeleri tek bir tebliğ metninde toplamış ve bu amaçla 14/4/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de 1/5/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğini yayınlamıştır. Son olarak 26.04.2014 tarihli 28983 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren ve tüm KDV tebliğlerini bir araya toplayan KDV Genel Uygulama Tebliği ile KDV tevkifatına ilişkin usul esaslar belirlenmiştir.

Yukarıda yer alan Kanun hükmü, ilgili Genel Tebliğ ve 60 No.lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen tevkifat uygulaması kapsamındaki yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılacaktır.

Bu itibarla ana yüklenicinin, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.1.) bölümündeki belirlenmiş alıcılar arasında sayılan İl Özel İdareleri ve kamu kurumlarına taahhüt ettiği yıllara sari inşaat işine yönelik olarak alt taşeron firma olan firmalara verilen inşaat işleri de yapım işleri kapsamında tevkifata tabi bulunmakta olup, şirketinizin 1/5/2012 tarihinden önce ifa edeceği yapım işlerinde (1/6); 1/5/2012 tarihinden sonra ifa edeceği yapım işlerinde ise (2/10) oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır. Son KDV Genel Uygulama Tebliği ile de bu oran korunmuştur.¹⁴⁷

4.2.6.12 Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşleri İçin Yapılan Ek Sözleşmeden Dolayı Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı

Konu hakkında Bursa Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 02.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-49-193 sayılı özelgesinde;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilmektedir. Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise; inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği hükme bağlanmıştır.

¹⁴⁷ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 30.07.2013 tarih ve 62030549-120[44-2012/402]-1136 sayılı özelgesi

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,

- İnşaat ve onarım işinin birden fazla takvim yılına yaygın olması, diğer bir ifadeyle bir takvim yılında başlayıp ertesi veya daha sonraki takvim yıllarında bitirilmiş olması,

- İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması, gerekmektedir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden sorumlularca vergi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmış olup, bu oran 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla % 3 olarak tespit edilmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilen aynı inşaat işine ilişkin olarak şirketiniz tarafından aynı taşeron firmayla yapılan ek sözleşmeye istinaden yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca % 3 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.¹⁴⁸

4.2.6.13 Geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra, geçici kabulden önceki tarihlerde yapılan işler ile kesin kabulü sağlamak için yapılan işlere ait hakediş ödemelerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı.

Geçici kabul tutanağının 26.07.2011 tarihinde onaylanan bir işin, geçici kabul onay tarihinden önceki işler ile ilgili olarak 18.08.2011 tarihinde onaylanan kesin hesap hakediş tutarından kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hakkında Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 19.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[15-11/1]-483 sayılı özelgesinde;

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "*İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi*" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı

¹⁴⁸ Bursa Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 02.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-49-193 sayılı özelgesi

tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve 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 alınacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde de; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu kesinti oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Bu itibarla, geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra düzenlenen ve geçici kabulden önceki tarihlerde yapılan işler ile kesin kabulü sağlamak için yapılan işlere ait hakediş belgelerine istinaden yapılan ödemeler üzerinden, 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesine göre vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir birlikte zikredilen ödemelerin ilgili geçici vergi döneminde kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.¹⁴⁹

4.2.6.14 Müteahhitlere Yapılan Hakediş Ödemeleri Üzerinden Yapılan Tevkifatların Muhtasar Beyanname Nasıl Gösterilmesi Gerektiği Hususu

Hastane inşaatı işinde, yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan müteahhitlere yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılarak, muhtasar beyannamelerin "Matrah ve Vergi Bildirimi" bölümünde yer alan "Ödemelerin Gayri Safi Tutarı" hanesine yazılacak bedele KDV'nin dahil edilip edilmeyeceği hususunda İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-418 sayılı özelgesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde;

"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, 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 (5766 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişen ibare, Yürürlük: 06.06.2008) Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar."

hükmü yer almaktadır.

¹⁴⁹ Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 19.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[15-11/1]-483 sayılı özelgesi

Anılan Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında; "*Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, 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 zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.*" hükümlerine yer verilmekte olup, aynı maddenin 3 üncü bendinde, 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden %3 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmaktadır.¹⁵⁰

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu kesinti oranı 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile % 3 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "**1.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup**" başlıklı bölümünde, "Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir." açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılacak hak ediş ödemelerinin katma değer vergisinin dahil edilmediği bedel üzerinden vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Ayrıca, bahse konu kesintilerin hak ediş sahibi mükellef tarafından yukarıda yer alan hükümler uyarınca mahsup edilebileceği tabiidir.¹⁵¹

4.2.7 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerde Mahsup ve İade

4.2.7.1 Beyan Üzerinde Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yolu ile kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazanca ilişkin olması gerekir.

¹⁵⁰ İzmir Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-418 sayılı özelgesi

¹⁵¹ İzmir Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-418 sayılı özelgesi

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı. Soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergiler ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.¹⁵²

4.2.7.2 Vergi Borçlarına Mahsup Yoluyla İade

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

Bunu için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.¹⁵³

Mükellefler dilerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kolektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır. Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.¹⁵⁴

4.2.7.3 Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 5.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo ile birlikte,¹⁵⁵

- Ücret veya gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

¹⁵² KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.184-185

¹⁵³ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.185

¹⁵⁴ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.185-186

¹⁵⁵ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.186-187

- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

İlgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 5.000 TL.'yi aşması halinde, 5.000 TL.'yi aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 5.000 TL.'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşulu ile teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Nakden iade talebinin 100.000 TL.'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlenmiş yeminli mali müşavirlerce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100.000 TL.'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

4.2.8 Vergi Kesintisi Yapanların Sorumluluğu

4.2.8.1 Genel Olarak Sorumluluk

Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesi ve bununla ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesinden sorumlu oldukları Vergi Usul Kanunu'nun 11. Maddesi ile hükme bağlanmıştır. İstihkak ödemelerinden GVK'nın 94/3. Maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmamasından yada eksik yapılmasından kesintiyi yapanlar sorumlu olduğundan bunlar adına veya ceza tarhiyatı yapılacağı kuşkusuzdur. Ancak, istihkaklardan zamanında vergi kesintisi yapıldığı durumlarda, müteahhit tarafından ilgili istihkakta dahil edilerek, inşaat kazancı süresinde beyan edilmek suretiyle vergi ödenmiş ve kesilmesi verginin de mahsubu

yapılmamışsa, bu takdirde sorumlu adına ayrıca vergi tarhiyatına gidilmeksizin vergi cezası ve gecikme faizi uygulanması gerekmektedir.¹⁵⁶

4.2.8.2 Muhasebe Yetkililerinin Sorumluluğu

Ödedikleri istihkaklardan vergi kesintisi yapmak ve bunları vergi dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuş kamu idare ve müesseseleri, bütçelerinden ödenecek istihkaklara ilişkin belgeleri 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu uyarınca mevzuat hükümleri çerçevesinde düzenlemeye ve bu itibarla idareye düşen vergi kesintisi yükümlülüğünü yerine getirme görevi masraf tahakkuk memurlarına bu hususları denetim ve icra görevi ise, saymanlara verilmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerini yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben kesinti yapılmaması veya eksik yapılması halinde, muhasebe yetkilileri sorumlu olacaktır.

Vergi kesintisi yapmayan ya da eksik kesinti yapan muhasebe yetkilileri Vergi Usul Kanunu'nun 11 ve Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu'nun 32 ve 61.maddeleri uyarınca sorumludurlar. Ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmamasına karşın müteahhit bu işle ilgili kazancını beyan etmiş ve kesilmesi gereken vergiyi mahsup etmeyerek ödenmişse, muhasebe yetkilisinin sorumlu tutulması söz konusu değildir.¹⁵⁷

4.2.8.3 Yıllara Yaygın İnşaatlarda Vergi Kesintisi Açısından Müteselsil Sorumluluk

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak, merak edilen konulardan biri de, hakediş ödemeleri sırasında, idarenin vergi kesintisi (stopaj) yapmaması halinde, müteahhit firmanın da müteselsil sorumluluk olup olmayacağına ilişkindir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 11.maddesinin üçüncü fıkrasında “Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satım taraf olanlar ile hizmetten yararlananlar, aralarında zımnen dahi olsa irtibat olduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar...” hükmü yer almaktadır.

Anılan maddenin beşinci fıkrasında ise, müteselsil sorumluluğun şartları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.¹⁵⁸

¹⁵⁶ KIZILOT Şükrü, a.g.e.,s.156

¹⁵⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e.,s.157-158

¹⁵⁸ KIZILOT Şükrü, a.g.e.,s.158

4.2.8.4 Sorumlunun Tevkif Ederek Vergi Dairesine Yatırdığı Vergileri Sadece

Mükelleflerin Geri İsteyebileceği

Maliye Bakanlığı'na hitaben gönderilen bir yazıda; vergi dairelerinde, vergi sorumlularının düzeltme talebinde bulunup bulunmayacakları sorulmaktadır.

Bilindiği üzere 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122.maddesine göre, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini ancak mükellefler yazı ile isteyebilirler.

Bu hükümler karşısında, mükelleflerin şahsen müracaat ederek düzeltme isteminde bulunmaları ve iadelerin kendilerine yapılması gerekir. Bu itibarla vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmaları mümkün değildir.¹⁵⁹

4.2.8.5 Ödenen İstihaklardan Vergi Kesintisi Yapılmaması Halinde İstihkakı Alanların

Bu Kazancı Beyan Edip Etmediklerinin Araştırılması Gerekçesi

Senelere sirayet eden inşaat ve onarma işi nedeniyle kendisine ödeme yapılan müteahhidin de vergi mükellefi olduğu ve ödenen istihkakların veya avansların onun tarafından tam olarak beyan edildiği iddiası incelenmeden, müteahhit tarafından bu gelirler kişisel beyanında gösterilmiş ve vergisi ödenmiş ise mahsup olanağı verilmeden tarhiyatın tasdikine isabet görülmemiştir.¹⁶⁰

4.2.8.6 Stopaja Tabi Ödemelerde KDV Matrahının Tespiti

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, katma değer vergisi matrahının belirlenmesi sırasında zaman zaman duraksamaya düşülen konulardan biri de, stopaja (vergi kesintisine) tabi ödemelerde, KDV matrahının ne şekilde saptanacağına ilişkindir.sözgelimi, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan müteahhitlere ödenen istihaklardan yüzde 3 gelir vergisi (stopaj) kesintisi yapılmaktadır.

Stopaja tabi ödemelerde, gelir elde eden müteahhidin bunun karşılığında fatura düzenlerken, gelir vergisi kesintisini düştüktan sonra kalan kısmın KDV matrahını oluşturacağı yönünde görüşler de olmakla birlikte, genelde hakim olan görüş ve yürütülen uygulama KDV matrahının; kesintiler düşülmeden önceki meblağ olduğu yönündendir. Bilindiği üzere, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.¹⁶¹

Bu çerçevede yapılan vergi kesintisi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24.maddesi gereğince, KDV matrahına dahil bulunduğundan, verginin, hizmet bedeli ya da yapılan işin bedeli üzerinden

¹⁵⁹ Maliye Bakanlığı'nın 04.11.1976 tarih ve 2128-10216 sayılı özelgesi

¹⁶⁰ Danıştay 4.dairesinin 18.05.1970 tarih ve E.1967/118,K.1970/2762 Sayılı Kararı

¹⁶¹ KIZILOT Şükrü, a.g.e.,s.160

hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla katma değer vergisinin malın teslimi ya da hizmetin ifasının karşılığı olan bedelden, gelir vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanması mümkün değildir.

4.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulamaları

4.3.1 Geçici Verginin Tanımı ve uygulaması

Türk vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler, gelirin elde edildiği dönemi takiben gelir vergisi mükellefleri için iki taksit halinde yedi ay, kurumlar vergisi mükellefleri için dört ay içerisinde kamu gelirine dönüşmektedir. Ülkemizin içerisinde bulunduğu enflasyonist ortam sebebiyle vergilemedeki bu gecikme kamu zararına yol açmaktadır. Ayrıca ücret gibi bazı gelir unsurlarının

Vergilendirilmesin de stopaj yoluyla kesinti nihai vergileme olmaktadır ve mükelleflerin elde ettikleri gelir unsurunun mahiyetine göre farklı vergileme dönemleri uygulaması vergilemede adalet ilkesi yönünden eleştiriye uğramıştır.¹⁶²

Bütün bu sakıncaları gidermeye yönelik olarak vergi gelirlerinin tahsilinin ne alınması için çalışmalar başlatılmış, nihayetinde 26.12.1993 tarihli ve 3946 Sayılı Kanun ile GVK'nın 120'nci maddesinde değişikliğe gidilerek geçici vergi müessesesi vergi mevzuatımıza girmiştir. Başlangıçta mükellefin tercihine bağlı olarak uygulanan sistem, 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun ile zorunlu hale getirilmiş ve büyük oranda hâlihazırda uygulanmakta olan şeklini almıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren düzenleme ise GVK ile paralel bir şekilde KVK'nın 32'nci maddesinde yapılmıştır. GVK ve KVK açısından geçici vergi uygulamasındaki tek fark vergi oranı olup, bu oran gelir vergisinde yüzde onbeş, kurumlar vergisinde yüzde yirmidir.

Bu konudaki son düzenleme beyan ve ödeme süreleri ile ilgili olup, 5615 Sayılı Kanun ile bu süreler; beyanname vermek için geçici vergi dönemini takip eden ikinci ayın 14. günü, tahakkuk edecek verginin ödenmesi için 17. günü olarak belirlenmiştir. Geçici vergi dönemleri GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinde altışar ay olarak tespit edilmiş, ancak sürelerle ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanarak geçici vergi dönemlerini hesap döneminin basından itibaren üçer ay olarak tespit etmiştir.¹⁶³

4.3.2 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması

Önceki bölümlerde değinildiği üzere yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde vergileme, GVK ve KVK açısından genel hükümlerin dışında, özel düzenlenmiş bir alandır. GVK'nın geçici vergiyi düzenleyen mükerrer 120. maddesinin parantez içi hükmünde, 42'nci madde kapsamına giren işlerden

¹⁶² AKIN Serdar, a.g.e., s.65

¹⁶³ AKIN Serdar, a.g.e., s.66

dolayı mükelleflerin geçici vergi ödemeyecekleri belirtilmiştir. Bu düzenlemenin gerekçeleri ise 42'nci madde kapsamındaki işler için istihkaktan kesinti yoluyla zaten bir ön vergilemenin mevcut olması ve yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde işin bitim tarihinin tespiti ile ilgili bazı zorlukların bulunmasıdır.¹⁶⁴

Madde metninden çıkarılan anlama göre geçici vergi dönemi itibarıyla yıllara yaygın iş bitmiş olsa bile, bu işten elde edilen gelirler ilgili dönemin geçici vergi hesaplamasına konu edilmeyip, yıllık beyannameye kadar bekletilecektir. Bu durum birtakım farklı sonuçlar doğurur.¹⁶⁵ Bunlar;

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

4.3.3 Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergilerden Mahsup Edilmesi

Vergi kesintisi mekanizmasının temel mantığı, (stopajın nihai vergileme olmadığı durumlarda) mükellefin vereceği yıllık beyanname üzerinden tarh edilecek vergiden mahsup edilmek üzere bir kısım verginin kaynakta kesinti yoluyla alıkonularak vergi alacağının emniyet altına alınmasıdır. Yıllara yaygın inşaat onarım kapsamındaki işlerde ise buna ek olarak vergide gecikmenin telafi edilmesi amacı güdülmüştür. Üçer aylık geçici vergi dönemlerinde de hesaplanan vergiden ilgili geçici vergi dönemi içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilir. Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu, Vergi Mahsubun yapılabilmesi için öncelikli şart, kesintiye konu gelirin beyannameye intikal ettirilmiş olmasıdır. Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden elde edilen gelirler geçici vergi kapsamı dışında olduğundan dolayı, beyannameye dahil edilmeyen bu gelirlere ilişkin kesilmiş bulunan vergilerin hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün değildir. Konu ile ilgili bir Maliye Bakanlığı özelgesinin sonuç kısmı şu şekildedir.¹⁶⁶

¹⁶⁴ KÜÇÜK Muzaffer, Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz 2004, s. 63.

¹⁶⁵ AKIN Serdar, a.g.e., s.67

¹⁶⁶ AKIN Serdar, a.g.e., s.67-68

“Ayrıca diğer kazançlarınız nedeniyle geçici vergiye tabi olmanız halinde de yıllara yaygın inşaat işinden elde ettiğiniz kazançlarınızın geçici vergi beyannamenize dahil edilmeyeceği tabiidir. Dolayısıyla üzerinden geçici vergi ödenmeyen yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kazançlarınızdan tevkif suretiyle ödenen vergilerinizin cari yıl içerisinde ödenecek geçici vergiye mahsubu mümkün değildir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler bu işten elde edilen kazancın beyan edildiği takvim yılı beyannamesi üzerinde tahakkuk eden vergilere mahsup edilecek arta kalan bir kısmın bulunması halinde ise bu tutarlar genel hükümler çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir.”¹⁶⁷

Geçici vergi dönemleri itibarıyla kesin olarak bitmiş ve zararlar sonuçlanmış bir işe ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin geçici vergiden mahsup edilememesi mantıksal bir sorunu beraberinde getirmektedir. GVK'nın verginin mevzuu ile ilgili 1'inci maddesine göre verginin konusu bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Yıllara yaygın bir işin kar-zararı ise iş bitimine kadar kesin olarak tespit edilemez. Geçici vergi dönemi içerisinde bitmiş ve zararlar sonuçlandığı tespit edilmiş olan bir iş söz konusu ise, kesinti yoluyla ön vergilemenin dayanağı ortadan kalkmış demektir.¹⁶⁸

4.3.4 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Zararın Geçici Vergi Matrahından Düşülmesi

Konu hakkında farklı görüşler olmasına rağmen, vergileme açısından bir adaletsizliğin mevcut olduğunun kabulü gerektiği, ancak yürürlükteki yasal düzenlemelerin, yıllara yaygın inşaat onarım işlerinden doğan zararın doğduğu geçici vergi dönemi kazancından mahsup edilmesinin mümkün olmadığı yönündedir. Geçici verginin esaslarını düzenleyen GVK'nın mükerrer 120'nci maddesinin parantez içi hükmünün kaldırılması yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde özel vergileme sisteminin ruhuna aykırı olacağından, sadece zararların mahsup edilebilmesi yönünde bir düzenleme yapılması ile bu adaletsizliğin giderilmesi mümkündür. Geçici vergi kapsamında yıllara yaygın inşaat onarım işinin kar ve zararın farklı değerlendirmelere tabi tutulması ilk bakışta tutarsızlık gibi görünse de, uygulama önerisinin vergi mevzuatımızda örnekleri çokça görülen, firmaların finansal durumunu güçlendirmeye yönelik bir vergi teşviki olarak düşünülmesi gerekir.¹⁶⁹

4.3.5 Daha Sonra Yıllara Yaygın Hale Dönüşen İşlerde Ödenmiş Olan Geçici Verginin Durumu

Sözleşmesine göre bir takvim yılı içerisinde başlayıp bitmesi öngörülen inşaat ve onarım işleri, ödenek sıkıntısı, tabi afetler ya da işin geçici kabulünün gecikmesi gibi sebeplerle bir sonraki yıla sarkabilir. Bu gibi durumlarda işin yıllara yaygın hale geldiği kabul edilir ve vergi ile muhasebe açısından ilgili mevzuatın gereklerine uyulur. Bu gereklerden bir tanesi de söz konusu işle ilgili hâsılat

¹⁶⁷ Maliye Bakanlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 Sayılı Özelgesi.

¹⁶⁸ KÜÇÜK Muzaffer, a.g.e., s.64

¹⁶⁹ AKIN Serdar, a.g.e., s.70-71

ve giderlerin geçici vergiye konu edilmemesidir. Yıllara yaygın hale geldiği takvim yılı başından itibaren geçici vergi kapsamına girmeyecek olan bu türden işlerle ilgili daha önce ödenmiş bulunan geçici vergilerin ne şekilde işleme tabi tutulacağı sorusu gündeme gelmektedir.

Süre uzatımı nedeniyle yıllara yaygın inşaat onarım işi kapsamına girmiş olan bir işin hâsılat ve giderleri, bu durumun kesinleştiği tarihten itibaren geçici vergiye konu edilmemelidir. Bir görüşe göre, önceki geçici vergi dönemlerinde bu işle ilgili olarak hesaplanıp ödenmiş olan geçici vergilerin ise daha sonraki geçici vergi dönemlerinde ya da yıllık beyanname üzerinde hesaplanacak vergiden mahsubu gerekir. Çünkü geçici verginin mahsubunda, kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun tersine, ait olduğu gelirin beyannameye dahil olup olmaması ayrımı gözetilmez.¹⁷⁰

Bu kapsamda matrahının yetersiz olması nedeniyle yıllık beyannameye mahsubu yapılamayan geçici verginin ise genel hükümler kapsamında iade edilmesi gerekmektedir. Akla gelebilecek diğer bir seçenek ise, kesinti yolu ile ödenen vergilerde olduğu gibi, yıllara yaygın hale gelen işi için önceki dönemlerde ödenmiş olan geçici vergilerin de aktifleştirilerek yıllara yaygın iş kazancının beyan edileceği vergilendirme dönemi hesaplanacak vergiden mahsup edilmesidir.

4.3.6 İş Bitiminden Sonra Alınan Hakedişlerin ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Yönünden Durumu

GVK'nın 44'üncü maddesindeki düzenlemeye göre işin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne ad altında olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı ya da gelirlerin elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu çerçevede 42'nci madde kapsamındaki işler geçici kabulün yapılması, işin fiilen bitmesi ya da bırakılması ile sınırlandırılmaktadır. Bu işlerin tamamlanmasından sonra elde edilecek hâsılatlar sıradan bir gelir olarak vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Bu sebepten dolayı geçici vergiye dâhil edilmeme gerekçesi kalmayacaktır.¹⁷¹

Buna göre anılan gelir ve giderlerin, yıllara yaygın inşaat onarım işi ile bir ilgisi kalmadığı kabulüne göre ait oldukları geçici vergi dönemi vergi hesaplamasına da dahil edilmesi gerekir.¹⁷²

4.3.7 Geçici Vergi Beyannameleri Ek'ine Tevkifat Listelerinin Eklenmesinin Gerekli Olup Olmadığı

Konu hakkında İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü'nün 29.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-121-1139 sayılı özelgesinde;

¹⁷⁰ YILMAZ K., a.g.e., s.290

¹⁷¹ DURAK Adem, Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönem Geçici Vergisinden Mahsup Edilemez, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:249, Mayıs 2002, s. 51.

¹⁷² AKIN Serdar, a.g.e., s.71

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, cari yılda serbest meslek gelirinizden tevkif edilen vergileri, elektronik ortamda vermiş olduğunuz ilgili dönem geçici vergi beyannamesinde mahsup ettiğinizi ve kalan bakiye olursa onu nakden ödediğinizi 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile ihdas edilen "EK 1" kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin listeyi düzenleyerek vergi dairesine elden verdiğinizi belirterek, elektronik ortamda vermiş olduğunuz geçici vergi beyannamesi dışında daireye ayrıca "EK 1" listesinin verilmesinin gerekip gerekmediği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

Geçici Vergi ile ilgili hükümler 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120 nci maddesinde düzenlenmiş olup maddenin 3 üncü fıkrasında kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifaile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyecekleri, 7 nci fıkrasında da aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edileceği son fıkrasında ise uygulamaya ilişkin usulleri düzenleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir.

Söz konusu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca çıkarılan 217 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin "Geçici Verginin Beyanı ve Ödenmesi" başlıklı 5.2. Bölümünde;

Diğer yandan, üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içerisinde tevkif suretiyle ödenmiş olan vergiler, beyanname üzerinde gösterilmek ve aşağıda belirtilen şekilde belgelendirilmek koşuluyla hesaplanan geçici vergiden mahsup edilecektir.

*Tevkif suretiyle ödenen vergi, **vergi sorumlusunun adı, soyadı ve varsa unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile yapılan ödemenin nevi, tutarı ve tevkif edilen vergiyi gösterir mükellef tarafından düzenlenecek bir liste ile belgelendirilecektir.***" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yapılan hüküm ve açıklamalara göre; ilgili dönem geçici vergi beyannamelerinizde, üzerinden geçici vergi ödenecek kazançla ilgili olarak geçici vergi dönemi içerisinde tevkif edilen vergileri, ilgili dönem geçici vergi beyannamelerinizde göstermek suretiyle indirim konusu yapabilmemiz için elektronik ortamda geçici vergi beyannameniz ekinde verilemeyen, "tevkif suretiyle ödenen vergi, vergi sorumlusunun adı, soyadı ve varsa unvanı, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası ile yapılan ödemenin nevi, tutarı ve tevkif edilen vergiyi gösterir liste"nin vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.¹⁷³

¹⁷³ İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 29.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-121-1139 sayılı özelgesi

4.4 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde KDV Uygulamaları ve Damga Vergisi

4.4.1 Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Taahhüt esaslı inşaat ve onarım işleri hizmet ifası olarak değerlendirilir ve GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. KDV Kanunu'nun verginin konusu ile ilgili 1. maddesinde ticari faaliyetlerin KDV kapsamında olduğu belirtildikten sonra 4. maddesinde hizmetin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre hizmet; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilir. Kanun'un 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hizmetin yapılması anında, hizmetin kısım kısım yapıldığı durumlarda ise her bir kısma ilksin hizmetin yapılması ile gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen hükümlere göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifasıdır yani yaygın inşaat ve onarım işlerinde isin bitimi bölümünde yer verdiğimiz şekillerden biri ile isin sona ermesidir. Uygulamada ise hakediş kavramı karşımıza çıkmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde genellikle isin bitimi beklenmeden belirli kısımlar halinde ve usulüne uygun ölçümlenmeler neticesinde çıkarılan hesaplara göre hakediş raporları düzenlenmekte ve isin bu şekilde tespit edilen kısımları için düzenlenen hakediş raporuna istinaden müteahhide ödemeler yapılmaktadır. Bu durum KDV Kanunu'nun 10. maddesinde yer alan kısım kısım hizmet ifası düzenlemeleriyle örtüşmektedir.

İnşaat taahhüt işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlendikten sonra yetkili ya da ilgili makamlarca onaylanması ile meydana gelir. Hakediş belgesinde yer alan tutarın aynı zamanda faturaya bağlanması gerekir ve vergiyi doğuran olay, faturanın düzenlenmiş olması ile de tekemmül eder. Hakediş belgesi iki tarafça da kabul edilmiş ve onaylanmış bir belge olup, hizmet ifasının tamamlandığı anlamına gelir. Maliyenin konu ile ilgili genel teblig düzeyinde bir düzenlemesi bulunmamakla birlikte çeşitli özgelgeler ile hakedişin ihale makamınca onaylanması ile KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olacağı yönündeki görüşü desteklediği ve uygulamasını buna göre şekillendirdiği görülmektedir.¹⁷⁴

4.4.2 Katma Değer Vergisinin Matrahı

İnşaat taahhüt işlerinden dolayı müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanacak KDV nin matrahının hesabında ilk önce (varsa) KDV Kanunu'nun 25. maddesinde yer alan şekilde müteahhitlerin işi almak için yaptıkları iskontolar düşülecektir. Daha sonra bu tutardan bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutar düşülecek, bulunacak tutara çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV

¹⁷⁴ DURNA Ferhat, a.g.e., s.85

matrahından indirilmeyecektir. Ayrıca KDV Kanunu'nun 24. maddesinin 2. Fıkrasına göre, mal veya hizmet satışına bağlı olarak vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları KDV matrahına ilave edilecektir. Bu hüküm gereğince, hakedişlerden kesilmiş olan vergiler de matraha dahil olacaktır.¹⁷⁵

4.4.3 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Yapılan Ödemelerde Katma Değer Vergisi

Gelir İdaresi Başkanlığının görüşüne göre, inşaat taahhüt işlerinde vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlenip, ihale makamınca onaylanması ile meydana gelmektedir. Verginin hesaplanması için kesin kabulün yapılması şart değildir. Onay tarihindeki vergi oranı üzerinden KDV hesaplanması ve bu verginin genel hükümler çerçevesinde beyan edilerek vergi dairesine yatırılması gerekmektedir. Kısım kısım teslim edilen proje işlerinde vergiyi doğuran olay, her bir kısmın idarece onaylandığı tarihte meydana gelecektir.

İnşaat ve onarım işi yapan firmaların işin başında peşin olarak tahsil ettikleri avanslar bir teslim veya hizmetin karşılığını teşkil etmediğinden avansın alındığı tarihte fatura düzenlenmesine gerek yoktur. Bu konuda, Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen özetlerde verilen avanslarda faturanın düzenlenmeyeceği, taahhüt işlerinde faturanın düzenleneceği tarihin, hakediş belgelerinin, düzenlenip, ihale makamınca onaylandığı tarih olduğu belirtilmiştir.

4.4.4 Katma Değer Vergisini Doğuran Olayın Oluştugu Tarih

İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisinde vergiyi doğuran olayın oluştuğu tarih yapılan işler için hazırlanan hakediş belgesinin ihale sahibi idarenin hakediş belgesini onayladığı tarih itibarıyla vergiyi doğuran olay meydana gelir, bu tarih itibarıyla faturanın düzenlenmesi gerekir. Düzenlenen faturada geçerli kdv oranının belirtilerek, faturanın düzenlediği tarihin bulunduğu ayın kdv beyanında beyan edilmesi gerekmektedir.

4.4.5 Dövizli İşlerde Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 26.maddesi döviz ile yapılan işlemlere ilişkindir. Anılan maddeye göre, bedelin dövizle hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Bu genel esas, ülkemizde uygulanmakta olan ve T.C Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenip açıklanan döviz kuru ile işletilecektir.¹⁷⁶

Bedelin dövizle hesaplanması halleri, esas itibarıyla dış ticarete söz konusudur. Ancak, yurtiçi işlemlerde de bedelin döviz cinsinden belirlenmesi, fatura veya benzeri belgelerin döviz cinsinden düzenlenmesi mümkün bulunmamaktadır.

¹⁷⁵ DURNA Ferhat, a.g.e., s.86

¹⁷⁶ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.268-269

Bedel, T.C Merkez Bankası tarafından günlük olarak açıklanan döviz kurları dışındaki herhangi bir döviz ile belirlenmiş ise, bu dövizin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esaslar Maliye Bakanlığı'na belirlenecek ve buna göre katma değer vergisi matrahı tayin edilecektir.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 10/a maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde KDV açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin ifası ile meydana gelmektedir.

Kanununun 26.maddesinde ise, bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden Türk Lirası'na çevrileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, dövizle veya dövize endeksli olarak yapılan işlemlerde dövizin, malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği tarihteki cari kur üzerinden TL'ye çevrilmesi gerekmektedir. Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespitinde dikkate alınması gereken kur T.C Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen döviz alış kurudur. Bu nedenle, mal veya hizmet satışına ait döviz malın teslimi veya hizmetin ifa edildiği tarihteki cari alış kuru üzerinden TL'ye çevrilerek bulunan bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekir. Merkez bankasınca günlük kur tespitine konu edilmeyen dövizler de ise, yürürlükteki en son VUK Tebliğinde belirtilen döviz kuru, döviz cinsinden belirlenen bedelin TL'ye çevrilmesinde dikkate alınmalıdır.¹⁷⁷

4.4.6 Stopaj Vergisinin Bulunduğu Hakedişlerde KDV'nin Tespiti

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, KDV matrahının belirlenmesi sırasında zaman zaman duraksamaya düşülen konulardan biri de, stopaja tabi ödemelerde, KDV matrahının ne şekilde saptanacağına ilişkindir. Stopaja tabi ödemelerde, gelir elde eden müteahhidin bunun karşılığında fatura düzenlerken, gelir vergisi kesintisini düşükten sonra kalan kısmın KDV matrahını oluşturacağı yönünde görüşler de olmakla birlikte, genelde hakim olan görüş ve yürütülen uygulama KDV matrahının; kesintiler düşülmeden önceki meblağ olduğu yönündedir.¹⁷⁸

Bilindiği üzere, KDV Kanunu'nun 24/b maddesinde ambalaj giderleri, sigorta, komisyon, ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede yapılan vergi kesintisi, KDV Kanunu 24'üncü maddesi gereğince, KDV matrahına dahil bulunduğundan verginin hizmet bedeli ya da yapılan işin bedeli üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla KDV'nin malı teslimi ya da hizmetin ifası karşılığı olan bedelden, gelir vergisi stopajı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanması mümkün değildir.¹⁷⁹

¹⁷⁷ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.269

¹⁷⁸ KIZILOT Şükrü, a.g.e., s.160

¹⁷⁹ KAVACIK Mustafa, a.g.e., s.76-77

4.4.7 Katma Değer Vergisinde Tevkifat

Katma Değer Vergisi alacağını güvence altına almak amacıyla vergi sorumluluğu ile ilgili olarak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasası'nın "Vergi Sorumlusu" başlığı altındaki 9'uncu maddesinde " Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." denilerek Maliye Bakanlığı'na yetki vermiştir. Bakanlık bu yetkisini kullanarak 89 seri nolu KDV genel tebliği ve 91-117 seri nolu KDV genel tebliğleri ile inşaat taahhüt ve onarım işleri tevkifat kapsamına alınmıştır. 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği ile de 117 nolu tebliğ büyük oranda korunmuş olup, buna göre birbirleriyle yaptıkları işlemler hariç olmak üzere inşaat taahhüt işi yaptıran;

- Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç),
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar ve özel finans kurumları,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

Yaptırdıkları inşaat taahhüt işleri nedeniyle ödeyecekleri hakediş bedeli üzerinden hesaplanan % 18 KDV nin 2/10 nünü tevkif ederek, sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edip ödeyeceklerdir.¹⁸⁰

¹⁸⁰ AKIN Serdar, a.g.e., s.80-81

Örnek:

HASTAHANE İNŞAATI 3 NOLU HAKEDİŞ BEDELİ	200.000,00
% 3 Stopaj Kesintisi	6.000,00
Binde 9.48 DV (2013 yılı oranı)	1,896,00
KESİNTİLER TOPLAMI	7.896,00
KESİNTİLER SONRASI NET TUTAR	192.104,00
HESAPLANAN KDV (% 18)	36.000,00
2/10 KDV Tevkifatı (117 tebliğe göre 2013 yılı)	7.200,00
TAHSİL EDİLECEK KDV (8/10)	28.800,00
TOPLAM TUTAR	220.904,00

4.4.7.1 Tevkifata Tabi Olmayan İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi bulunmayan kişi ve kuruluşların Türkiye’de yaptıkları işlerden doğan KDV’ nin tamamı tevkifata tabi değildir. Örneğin; Türkiye’de bir baraj inşa eden bir şirketin Türkiye’de işyeri, kanuni merkezi yoksa bu şirketin yaptığı iş üzerinden hesaplanacak KDV’nin tamamı barajı yaptıran kurum veya kuruluş tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceğinden ayrıca tevkifata tutulması söz konusu değildir.¹⁸¹

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

Fatura düzenleme sınırının altında buluna işler için de tevkifat uygulanmayacaktır.

4.4.7.2 Tevkifata Tabi İnşaat Taahhüt ve Onarım İşleri

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

¹⁸¹ AKIN Serdar, a.g.e., s.85

Ayrıca, yapım işleri ile birlikte ifa edilen mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hizmetleri ve benzeri hizmetlere de tevkifat uygulanacaktır. Ancak, bu hizmetler yapım işlerinden ayrı olarak danışmanlık ve benzeri hizmetler adı altında verildiği takdirde Danışmanlık ve Denetim Hizmetleri kapsamında değerlendirilecektir¹⁸²

Tevkifat uygulaması kapsamına giren yapım(inşaat) işlerinin tamamı hizmet ifalarından oluşmaktadır. Tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşların yapım işleri ile ilgili dahi olsa mal alımları Katma Değer Vergisi tevkifatına tabi değildir. Örneğin bir bankanın bahçe duvarını yaptırmak için çimento alması durumunda banka tevkifat yapmayacaktır. Ancak aynı banka duvarı kendisi yapmayıp, bir müteahhide yaptırmaması durumunda müteahhidin yaptırdığı iş hizmet işi olması nedeniyle düzenlenecek faturada tevkifat yapılacaktır.¹⁸³

4.4.7.3 Alt Yükleniciye Yaptırılan İnşaat Tahhüt ve Onarım İşlerinde Tevkifat

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

Diğer bir ifade tevkifat yapma sorumluluğu bulunan kurum ve kuruluşlara karşı üstlenilmiş inşaat taahhüt işleri tamamen veya kısmen alt yüklenicilere veya daha alt yüklenicilere devredilmiş ise, işi devreden yüklenicinin de 89, 91 ve 117 nolu tebliğdeki esaslar çerçevesinde tevkifat yapması gerekmektedir. Örneğin; bir kamu kurumuna ait bina yapımını üstlenmiş bir yüklenici bu işin bir kısmını taşeron işletmeye yaptırmaması durumunda taşeronun yaptığı iş için tevkifat yapacak ve 2 nolu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edecektir.¹⁸⁴

4.4.7.4 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi

4.4.7.4.1 Genel Olarak enflasyon Düzeltmesi

Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır.

Ülkemizde 1978-2001 yılları arasında yaşanan kronik yüksek enflasyon olgusu işletmelerin mali tabloları üzerinde büyük tahribatlar yapmış ve geleneksel muhasebe yöntemiyle hazırlanan söz konusu tablolara göre belirlenen vergi matrahlarının gerçek duruma göre değil, enflasyonist etkiler

¹⁸² AKIN Serdar, a.g.e., s.84

¹⁸³ ŞENLİK Mehmet a.g.e.,s.60

¹⁸⁴ AKIN Serdar, a.g.e., s.84

sonucu oluşan fiktif duruma göre hesaplanması sonucunu doğurmuştur. Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisinin yönü ve boyutu her bir işletmenin bilançosunun yapısına göre farklılık arz eder. Kendi öz kaynaklarıyla çalışan ve bu kaynaklarını bilançonun aktifinde parasal kalemler şeklinde tutan işletmeler enflasyondan olumsuz yönde, daha çok yabancı kaynaklarla iş gören ve aktif yapısı parasal olmayan kalemlerde yoğunlaşan işletmeler ise olumlu yönde etkilenir. Bu etkilerin şiddeti ise bilançolardaki parasal-parasal olmayan kalemlerin ağırlığına göre değişik ölçülerde olur. Her durumda oluşan vergi matrahı, işletme faaliyetlerinin gerçek sonucunu vergilendirmeye esas teşkil edemeyecek, gerçek olmayan kazançlar üzerinden vergi hesaplanabildiği gibi, gerçek olmayan zararlar sonucu vergi matrahı aşınacaktır.¹⁸⁵

Yukarıda sayılan olumsuzlukları gidermek amacıyla 5024 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanununun 203 md.si ile, VUK'un Mükerrer. maddesinde değişikliğe gidilerek ve Kanun'a Geçici 25. madde eklenerek enflasyon düzeltilmesi kavramı vergi mevzuatımıza girmiştir. VUK'un Mükerrer . Maddesine göre; enflasyon düzeltilmesinin uygulanabilmesi için içinde bulunulan hesap dönemi dahil son üç hesap dönemi sonunda fiyat endeksindeki artış % 100 ün ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda yıllık % 10 un üzerinde gerçekleşmesi gerekir ve bu iki şart birlikte oluşmalıdır. Enflasyon düzeltilmesi geçici vergi dönemleri sonu itibarı ile de uygulanmak zorundadır ancak bu durumda son üç hesap dönemi yerine içinde bulunulan ay dahil son 36 ay, hesap dönemi için ise son 12 aylık fiyat indeksi dikkate alınır.

Uygulama özetle şu şekilde olacaktır;

- Bilançodaki parasal ve parasal olmayan kıymetler tespit edilir,
- Parasal olmayan kalemlerin düzeltmeye esas tarihi, mahiyetine göre Mükerrer 298. madde'nin 3. bendinde yer alan ölçülerden biri uygulanmak suretiyle tespit edilir,
- Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat indeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat indeksine bölünmesiyle düzeltme katsayısı bulunur,
- Parasal olmayan kıymetlerin, VUK değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen düzeltmeye esas olacak tutarları ile düzeltme katsayısı çarpılarak düzeltilmiş değerleri, düzeltilmiş değerleri ile de düzeltme öncesi değerler karşılaştırılarak enflasyon düzeltilmesi farkları hesaplanır,
- Bulunacak farklar ilgili hesaplara kaydedilir. Düzeltme sonucu ulaşılan değerler, ilgili parasal olmayan kalemler için izleyen dönemin başlangıç değeri olacaktır.¹⁸⁶

¹⁸⁵ DURNA Ferhat, a.g.e., s.86-87

¹⁸⁶ DURNA Ferhat, a.g.e., s.87-88

4.4.7.4.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi

Maliye Bakanlığı'nın 328 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin 205.md. ekindeki parasal olmayan kıymetler listesinde 170 hakediş maliyetleri ve 350 Yıllara yaygın taahhüt isleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım karşısında aldıkları hakedişler kalemlerine de yer verilmiştir. Buna göre yıllara yaygın inşaat onarım işlerine ilişkin hakediş ve maliyetler de enflasyon düzeltmesine tabi olup, mükerrer 298. maddenin 3. fıkrası uyarınca deftere kayıt tarihleri esas alınarak düzeltilecektir. Aynı maddenin 5. fıkrasına göre, anılan kalemlerin düzeltilmesinden sonra oluşan farklar yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir ve bu hesap isin bitiminde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Birden fazla yıllara yaygın inşaat onarım işi varsa veya yıllara yaygın inşaat onarım işleri ile bu kapsamda olmayan diğer işlerle birlikte yapılıyorsa dönem sonlarında ortak genel giderlerin dağıtımı, söz konusu giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri esas alınarak yapılır.

yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde enflasyon düzeltmesi ile ilgili muhasebe kayıt sistemi 12 Sıra No'lu MSUGT'ne göre su şekilde olacaktır;

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17. gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının altında açılacak alt hesapların borcuna karşılık 697-yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının alacağına kaydedilir.
- Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35. Gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının altında açılacak alt hesapların alacağına karşılık 697-yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının alacağına kaydedilir.
- 697-yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabı, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre 178- yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabı veya 358- yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabına devredilerek kapatılır.
- İsin bitimiyle birlikte 178 ve 358 kodlu hesaplar isin bittiği yılın 648- enflasyon düzeltmesi karları veya 658-enflasyon düzeltmesi zararları isimli gelir tablosu hesaplarına devredilerek kapatılır.
- İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibariyle izlenmelidir.¹⁸⁷

¹⁸⁷ DURNA Ferhat, a.g.e., s.88-89-90

4.4.8 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi

4.4.8.1 Yıllara Yaygın İnşaat Sözleşmelerinde Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre; Damga Vergisi Kanunu'na ek'li (I) Sayılı tabloda yazılı olan kağıtların damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Söz konusu ek'li tabloya göre ise, belli parayı ihtiva eden sözleşmeler 2013 yılı için binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir. Buna göre, bir sözleşmenin ihtiva ettiği herhangi bir tutar yoksa damga vergisi de söz konusu olmayacaktır.¹⁸⁸

Herhangi bir sözleşmede düzenlendiği anda belli bir tutar belirtilmemiş olabilir. Ancak daha sonra sözleşme kapsamındaki edim yerine getirildikçe sözleşmenin konusu olan işin karşılığını oluşturan tutar ortaya çıkabilir. Bu durumda söz konusunun sözleşme için damga vergisi ödenip ödenmeyeceği konusu tartışmalıdır.

4.4.8.2 Alınan Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi

Resmi daireler tarafından mal ve hizmet alımı (ihale v.b.) sebebiyle ve sırasında, düzenlenen hakedişlere istinaden yapılacak ödemeler istihkaktan kesinti suretiyle 2013 yılı için binde 9,48 oranında damga vergisine tabidir.

Tabloda yazılı olan istisnalar hariç söz konusu hakediş ve ödemelerin damga vergisine tabi tutulması bakımından; ödemenin avans yada kesin ödeme olup olmaması önemli değildir. Ödeme kesin ödeme olsa dahi damga vergisi kesintisi yapılır.

Hakediş ödemesinin avans ödeme mahiyetinde olması halinde, hakediş bedeli 2013 yılı için binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisine tabi tutulacaktır.¹⁸⁹

4.4.8.3 İnşaat İhale Kararlarında Damga Vergisi

Damga Vergisi Kanunu gereği, kamu kurum ve kuruluşlarından ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararları 2013 yılı için binde 5.69 oranında damga vergisine tabi olacaktır.¹⁹⁰

Özel sektör işletmelerinin karar defterlerinde almış oldukları ihale kararları damga vergisine tabi değildir.

4.4.8.4 Taşeronlara Ödenen Hakediş ve Avanslarda Damga Vergisi

Müteahhitlerin sözleşme karşılığında taşeronlara inşaat ve onarım işi yaptırımları ve özel sektör işletmelerinin müteahhitlere sözleşme karşılığında inşaat ve onarım işi yaptırımları, herhangi

¹⁸⁸ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.57

¹⁸⁹ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.57

¹⁹⁰ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.58

bir şekil şartına bağlı olmadığı için bu işletme ve kişilerin hakediş belgesi düzenleme zorunlulukları da yoktur. Buna rağmen hakediş düzenlenir ise bu durumda hakediş faturada yazılı işin içeriğini açıklar nitelikte bir belge olacağından damga vergisine tabi değildir.¹⁹¹

4.4.8.5 Damga Vergisinin Muhasebeleştirilmesi

Damga vergisi gider yazılabilen bir vergi türüdür bu nedenle yıllara yaygın veya yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt ve onarım işleri nedeniyle ödenen damga vergileri yapılan inşaat taahhüt ve onarım işi ile doğrudan ilişki kurulan bir maliyet unsuru olması nedeniyle 7/A seçeneğinde 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına veya 795 Vergi Resim ve Harçlar hesabına kaydedilir.¹⁹²

4.5 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Faiz ve Kur Farkı Gelirleri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işinde gelir, bu iş için alınan istihkaklardır. İşin maliyeti ise, yine bu inşaat taahhüt işinin bitimine kadar katlanılan ve bu işle ilgili yapılan harcamalardır. ... Bu inşaat taahhüt işinin kar veya zararı da, işin yapıldığı yıllara ait toplam gelir ve toplam maliyet arasındaki farktır. İşte bu fark GVK/42.madde kapsamında işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve tamamı o yılın kazancı sayılmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, işletmenin sadece yıllara yaygın inşaat faaliyeti kapsamında oluşan gelir ve maliyet işin bitim yılına kadar toplanarak bekletildiği ve işin bitim yılında bu işle ilgili toplam kar veya zararın tespitinde dikkate alındığıdır. Bu husus, yıllara yaygın inşaat taahhüt işinde kar veya zararın işin bitmesiyle belli olacağı kabulünün sonucudur.¹⁹³

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan bir işletmenin ana faaliyet konusu, faiz geliri elde etmek değildir. İşletmenin yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapıyor olması, çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin de yıllara yaygın olarak elde edildiği anlamına gelmemelidir. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işiyle ilgili gelirlerin finans kuruluşlarında değerlendirilmesi, nemalandırılması faiz geliri elde edilmesi, veya sabit kıymet alımında kullanılması, madde/malzeme ticari mal alımında kullanılması, hatta hazine bonusu-devlet tahvili vs. menkul kıymet yatırımlarında kullanılması, başka bir sermaye olarak tahsis edilmesi gibi tüm uygulamalar, söz konusu gelir üzerindeki hukuki ve ekonomik tasarruf hakkının kullanılmasının bir sonucu ve çeşitliliğidir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda, ticari faaliyetten elde edilen kazanç ticari kazanç sayılmakta, bu kazancın işletme dışında özel mülke konu gayrimenkul alımında kullanılması sahip olunan gayrimenkulün kiraya verilmesi ile elde edilen kira geliri ise gayrimenkul sermaye iradı olarak kabul edilmektedir. Ticari faaliyetten elde edilen kazancın kira gelirine dönüştürülmesi ile oluşan gelirin ticari faaliyetin bir ürünü olduğu iddiasıyla ticari

¹⁹¹ ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.57

¹⁹² ŞENLİK Mehmet, a.g.e., s.58

¹⁹³ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.89-90

kazançlar gelir unsuruna dahil edilerek beyan edilmesi Gelir Vergisi Kanunu hükümleri karşısında mümkün değildir.¹⁹⁴

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, elde edilen faiz gelirlerinin yıllara yaygın inşaat taahhüt işiyle ilişkilendirilmeden elde edildikleri yılın kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği görüşündeyiz. Ancak, alacaklı olunan istihkakların geç ödenmesi nedeniyle, ödemeyi yapacak olanları borçlandırarak şekilde yıllara yaygın inşaat taahhüt işine bağlı ve bu işin unsuru olduğundan, bu türden faiz gelirinin de yıllara yaygın inşaat taahhüt işiyle bağlı ve bu işin unsuru olduğundan, bu türden faiz gelirlerinin de yıllara yaygın inşaat taahhüt işiyle birlikte işin bitim yılının geliri olarak beyan edilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Mali idarenin bu konudaki görüşü, faiz gelirlerinin elde edildikleri yılın kazancı olarak beyan edilmesi ve vergilendirilmesi şeklindedir.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde, döviz cinsinden düzenlenen ve faturaya bağlanan hak edişlerde, fatura tarihi ile hakediş tutarının tahsil edildiği tarihlerin farklı olması durumunda, döviz kurlarının değişiminden kaynaklanan olumlu veya olumsuz kur farkları oluşabilmektedir. Döviz cinsinden hak edişlerde işletme, geç olsa da alacağını yine döviz olarak tahsil edecektir. Burada olası kur farklarının döviz cinsinden hesaplanan hakediş bedeline bağlı ancak, geç tahsilat nedeniyle ortaya çıkacağı açıktır. Dolayısıyla, yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde döviz cinsinden yapılan hak edişlerde ortaya çıkan kur farklarının GVK/42.madde kapsamında olduğu ve inşaat taahhüt işinin bitirildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınması gerektiği görüşündeyiz.¹⁹⁵

Hakediş bedelinin döviz cinsinden hesaplandığı ve alacak tutarının da döviz olarak tahsil edildiği durumda, döviz, işletme varlığına dahil olmakta ve bu tarih itibariyle işletmenin söz konusu iktisadi, kıymet (döviz) üzerindeki tasarruf hakkı da başlamış olmaktadır. Bu iktisadi kıymetin kullanımı ile birlikte oluşacak gelir veya giderin, artık, yıllara yaygın inşaat taahhüt işiyle ilgisi yoktur. Dolayısıyla, alacak bedeli olarak tahsil edilmiş olan yabancı paraların, dönem sonlarında işletmede değerlemesinin yapılamasıyla ortaya çıkacak kur farklarının, yıllara yaygın inşaat taahhüt işinin bitirileceği yıl beklenilmeden, ilgili oldukları yılda kar/zarar olarak dikkate alınması ve beyan edilmesi gerektiği kanaatindeyiz.¹⁹⁶

Ancak Danıştay, yıllara yaygın inşaat işi yapanların elde ettikleri mevduat faizi ve kur farkı gelirlerinin vergilendirilmesi konusunda vermiş olduğu 08.06.1994 tarih ve Esas:1994/581, Karar:1994/3495 sayılı kararında, yıllarlar yaygın inşaat ve onarım işi yapanların mevduat faizi ve kur farkı gelirlerinin, her yıl itibariyle değil, işin bitiminde beyan edilerek vergilendirileceğine ve bunun da GVK/42.maddesinin gereği olduğuna hükmetmiştir.

¹⁹⁴ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.90

¹⁹⁵ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.91

¹⁹⁶ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.91

4.6 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde İş Ortaklıkları – Konsorsiyum

4.6.1 İş Ortaklıklarında Yapılan Vergi Kesintileri

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan iş ortaklıklarında da, ortaklığa yapılan avans ve hakediş ödemeleri üzerinden GVK/94.madde veya KVK/15.madde hükümleri uyarınca % 3 oranında vergi tevkifatı (stopaj) yapılmaktadır. İş ortaklığının adi ortaklık olması durumunda, kesilen vergiler, ortakların payları dikkate alınarak kendi yıllık beyannameleri üzerinden hesaplanan vergilerden mahsup edilir. İş ortaklığının Kurumlar Vergisi mükellefi olması durumunda ise, kesilen vergiler, iş ortaklığının vereceği yıllık Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinden hesaplanacak Kurumlar Vergisine mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen artan kesinti yoluyla ödenmiş vergi farkı, yukarıda açıklandığı biçimde mahsuben veya nakden iadeye konu edilir.¹⁹⁷

4.6.2 İş Ortaklığında Geçici Vergi Uygulaması

İş ortaklıkları, adi ortaklık veya isteğe bağlı olarak kurumlar vergisi mükellefi şeklinde kurulabilmektedirler. Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesi hükmünce, inşaat taahhüt işinin yıllara yaygın olarak yapılması durumunda bu işlerle ilgili kazanç işin bittiği yılda kesin olarak tespit olunmakta ve kazancın tamamı işin bittiği yılın kazancı sayılmaktadır. Mükerrer 120.madde hükmü uyarınca, 42.madde kapsamında yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapanlar, bu işlerle ilgili olarak geçici vergi uygulaması dışındadırlar, geçici vergi mükellefiyetleri yoktur. İş ortaklığı, ister adi ortaklık şeklinde kurulsun, ister kurumlar vergisi mükellefi şeklinde kurulsun, şayet iş ortaklığının yaptığı inşaat taahhüt işi yıllara yaygın biçimde yapılıyorsa (iş, başladığı yıldan sonraki yılda yada yıllarda bitiriliyorsa...), bu durumda iş ortaklığının geçici vergi yönünden mükellefiyeti söz konusu olmayacaktır.¹⁹⁸

Ancak, yapılan iş başladığı yılda tamamlanacak ise, iş ortaklığının kazancı geçici vergiye konu olacaktır. Bu durumda iş ortaklığının ne şekilde kurulduğuna bakılmalıdır. Adi ortaklık şeklinde kurulan iş ortaklığında, iş ortaklığını oluşturan ortaklar, iş ortaklığının ilgili geçici vergi dönemine ilişkin kazancından kendi paylarına düşen kazanç kısmını yine kendi şahsi işletmelerine ait kazançları ile birleştirerek geçici vergi beyannameleri ile beyan ederler. İş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefiyeti tercih edilerek kurulmuş olması halinde, kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklığının kendisi, geçici vergi mükellefi olacaktır. Bu durumda, iş ortaklığının geçici vergiye tabi kurum kazancı üzerinden ödenen geçici vergiler, iş ortaklığının yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilir. Mahsup edilemeyen fazla ödenen geçici vergi tutarı, genel hükümler çerçevesinde iş ortaklığı ortaklarına payları oranında mahsuben veya nakden iadeye konu edilir.

¹⁹⁷ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.99

¹⁹⁸ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.108

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri nedeniyle hak edişlerden yapılan vergi tevkifatlarının (%3 stopajların), yıl içinde başka işler nedeniyle verilecek olan geçici vergi beyannameleri üzerinden hesaplanan geçici vergiden mahsubu mümkün değildir. Söz konusu tevkifatlar, ancak, yıllara yaygın inşaat taahhüt işinin beyan edileceği yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilir. Yıllık beyanname verilmeden, söz konusu tevkifatların yıl içinde başka vergi borçlarına mahsup edilmesi de mümkün değildir.¹⁹⁹

4.7 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Tereddütlü Durumların Çözüm Yolları

4.7.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Tek bir Sözleşme ile Taahhüt Edilmiş Olsa Da Her Bir İş İçin Ayrı Ayrı Teslim Tarihi Düzenlenmesi Halinde Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Ne Zaman Düzenleneceği Hususu

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB 4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır.²⁰⁰

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için; inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "*İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi*" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve 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 kar veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; anılan fıkranın (a) bendinde de Gelir Vergisi Kanununda 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 yapılacağı hükme

¹⁹⁹ SELİMOĞLU Recep, a.g.e., s.109

²⁰⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB 4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özelgesi

bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de vergi kesintisi oranı %3 olarak belirlenmiştir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesinin ikinci fıkrasında "*Kurumlar vergisi mükelleflerince, (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olarak) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödenir. Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanır.*" hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde de, ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabının cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak) belirlenen ilgili hesap döneminin (2000/1514 sayılı BKK ile) üçer aylık kazançları **(42 nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç)** üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi ödeyecekleri hükme bağlanmıştır.²⁰¹

Diğer yandan, 217 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "*Geçici Vergi Kapsamına Girmeyen Kazançlar*" başlıklı 1/1.2 bölümünde; "**Senelere sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler ile noter bulunmayan yerlerde Adalet Bakanlığınca geçici yetkili noter yardımcısı olarak görevlendirilenler, bu kazançları dolayısıyla geçici vergi ödemeyeceklerdir. Ancak, söz konusu mükellefler, senelere sari inşaat ve onarma veya geçici yetkili noter yardımcılığı işlerinden elde ettikleri kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödemek zorundadırlar.**" açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, bir iş tek bir sözleşme ile taahhüt edilmiş olsa da ayrı ayrı teslimi öngörülüp ayrı geçici kabule bağlandığında, her bir iş için kazancın ayrı ayrı tespit edilmesi durumunda, her bir iş için geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih itibariyle kar veya zararın tespit edilerek, ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

4.7.2 Serbest bölgelerde Kurulu Firmaya Yapılan İnşaat İşlerinin Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Olarak Değerlendirilip Değerlendirilemeyeceği

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-2239 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

²⁰¹ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB 4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özelgesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.²⁰²

Aynı Kanunun "İnşaat ve Onarma İşlerinde İşin Bitimi" başlıklı 44 üncü maddesinde; *"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.*

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." hükmüne yer verilmiştir.

Bununla beraber, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde; Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup kesinti oranı 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Serbest Bölgelerde bulunan firmalar ile yapılan malzeme dahil inşaat yapım hizmetinin, yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmesi ve malzeme temini dahil ödenen hak edişlerin tamamından Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgede yapılacak inşaat için gereken malların tesliminin ihracat kapsamında değerlendirilmesi yapılan işin yıllara sari olma vasfını değiştirmeyecektir.

Öte yandan, söz konusu işlerde elde edilen kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak vergilendirilmesi gerekmektedir.²⁰³

²⁰² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-2239 sayılı özelgesi

²⁰³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-2239 sayılı özelgesi

4.7.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinin Sözleşmede Belirtilen Süreden Önce Bitirilmesi Durumunda Stopaj Kesintisinin Yapılıp Yapılmayacağı Durumu

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-1391 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42-44 maddeleri 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükümlere göre, örnek olarak, 06/10/2010 tarihinde " pencere doğramalarının PVC'ye dönüştürülmesi, çevre emniyeti fens teli yapılması ile kalorifer borularının değiştirilmesi" işi ile ilgili olarak ... ile imzalanan sözleşme gereğince 07/10/2010 tarihi itibarıyla yer teslimi yapılarak başlanılan işin bitim tarihinin 04/01/2011 olarak öngörülmesine rağmen, söz konusu işin tamamlanarak geçici kabul tutanağının idarece 15/12/2010 tarihinde onaylanması nedeniyle, işin bu tarihte bittiğinin kabulü ve bu tarihten sonra ödenen hak ediş bedelleri üzerinden herhangi bir tevkifat yapılmaması gerekmektedir.²⁰⁴

4.7.4 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Yükümlülüklerini Gereği gibi Yerine Getirmeyen Yüklenici Adına Başka Bir firma İle Anlaşması Halinde Stopaj Yükümlülüğü.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-621 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

Yıllara sari inşaat işi kapsamında yüklenici firma olan ... San. ve Tic. Ltd. Şti.'ne ihale edilen ... Hizmet Binası inşaatı işinin yüklenici firmanın yükümlülüklerini tam olarak yerine getirememesi nedeniyle söz konusu işin kalan kısımlarının, yüklenici firmanın nam ve hesabına yaptırılmak üzere yıllara sari olmayan inşaat ve onarım işleri kapsamında sözleşme imzalanmak suretiyle ... Ltd. Şti.'ne ihale edildiği belirtilerek, söz konusu yıllara sari olmayan sözleşme kapsamında ödenecek hakediş ödemeleri üzerinden yıllara sari inşaat işi kapsamında vergi kesintisi yapılmasının gerekip gerekmediği hususu ile ilgili olarak;

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42-44 maddeleri ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükümlere göre, daha evvel yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında sözleşme imzalanan ... San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmemesi üzerine, işin kalan kısımları için yeni bir sözleşme imzalanarak ... Ltd. Şti.'ne ihale edilen kısmın yıllara sari olmaması halinde bahse konu iş Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi

²⁰⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42 1391 sayılı özelgesi

kapsamında değerlendirilmeyeceği gibi söz konusu işe ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden de Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi kapsamında tevkifat yapılmayacaktır.

Öte yandan, inşaat ve onarım işinin bitiminin çeşitli sebeplerle ertesi yıla sarkması halinde iş yıllara sari hale dönüşecek olup, yıllara sari hale dönüştüğü tarihten itibaren geçerli olmak üzere yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.²⁰⁵

4.7.5 Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Uygulamasında Brüt Hasılat Tespitinde Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinden elde Edilen Gelirin Dikkate Alınıp Alınmayacağı Hususu.

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 17.09.2013 tarih ve 68554973-105[413-2013/11]-101 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin; ihracat, imalat, inşaat ve onarım işlerinin yanı sıra yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile de iştigal ettiğini, 31/12/2011 tarihli gelir tablosunda kayıtlı brüt satış hasılatının önceki yıllardan aktararak gelen yıllara sari inşaat onarım işleri hak ediliş gelirleri ile birlikte cari yıl hasılatlarının toplamından oluştuğunu belirterek, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceğinden ve karın tamamının da o yılın geliri sayılacağından, yıllara sari inşaat ve onarım işinden elde edilen gelirin 2011 yılı brüt satış hasılatının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı, 421 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen hasılat limitinin uygulanıp uygulanmayacağı hususunda görüş talep edilmektedir.²⁰⁶

421 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile mükelleflerin vergi kanunlarına uyumlarının artırılması ile kayıt dışılığın izlenerek önlenmesi amaçlanmıştır.

Bu kapsamda, anılan Tebliğ'in "**3. Elektronik Defter ve Elektronik Fatura Zorunluluğu**" başlıklı bölümünün "**3.1. Kapsama Giren Mükellefler**" başlıklı bölümünde; "**3.1.1. Yukarıda yer verilen yetkilere istinaden Bakanlığımızca aşağıda sayılan mükellef gruplarına elektronik defter tutma ve elektronik fatura uygulamasına dahil olma zorunluluğu getirilmiştir.**

a) 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlar ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibariyle asgari 25 Milyon TL. brüt satış hasılatına sahip olanlar.

²⁰⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-621 sayılı özelgesi

²⁰⁶ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 17.09.2013 tarih ve 68554973-105[413-2013/11]-101 sayılı özelgesi

b) 6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bunlardan 2011 takvim yılında mal alan mükelleflerden 31/12/2011 tarihi itibarıyla asgari 10 Milyon TL. brüt satış hasılatına sahip olanlar." açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar vergisi kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde ise birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği, mükelleflerin bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye mecbur oldukları hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında 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."

Buna göre, yıllara sari inşaat işi kapsamında elde edilen gelirin işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak vergilendirileceği tabiidir. Dolayısıyla şirketinizin 2011 yılında sona eren yıllara sari inşaat işleri kapsamında elde ettiği gelirin 2011 yılı brüt satış hasılatı tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan 421 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenen 25 Milyon TL. ve 10 Milyon TL. brüt satış hasılatının hesabında sadece madeni yağ ile 4760 sayılı Kanun'a ekli (III) sayılı listedeki mallar ile ilgili brüt satış hasılatınızın değil tüm faaliyetleriniz ile ilgili toplam satış hasılatınızın dikkate alınması gerekmekte olup, mal alımlarınızın, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu kapsamında madeni yağ lisansına sahip olanlardan ya da 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenlerden yapılması ve sözkonusu tebliğde belirlenen brüt satış hasılatı rakamlarının aşılması halinde elektronik fatura ve elektronik defter uygulamasına geçme zorunluluğunun bulunduğu tabiidir.²⁰⁷

²⁰⁷ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü'nün 17.09.2013 tarih ve 68554973-105[413-2013/11]-101 sayılı özelgesi

4.7.6 Kömür kazı, yükleme ve nakliyesi işinin senelere sari inşaat işi kapsamında olup olmadığı

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.08.2013 tarih ve 38418978-120[42-13/1]-878 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz ile ... A.Ş. arasında imzalanan 15.02.2013 tarihli sözleşmede ... A.Ş.'nin uhdesinde bulunan maden sahası işletme ruhsatı kapsamındaki alanda kömür üretileceği, söz konusu kömür üretimi ile ilgili olarak tüvenan kömür kazımı ve yüklemesinin yapılarak kömür eleme tesislerine ve stok sahasına nakledileceği, ayrıca tüvenan kömürünün çıkarılması sırasında çıkan hafriyatın teknik şartname ekindeki planda gösterilen döküm sahasına taşınması ve serilmesi işinin yapılacağı belirtilerek, söz konusu işin yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.²⁰⁸

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmü yer almaktadır.

Bu madde hükmüne göre, bir işin yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilebilmesi için,

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,
- İnşaat işinin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde de Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamındaki işlerle uğraşan kurumlara bu işleri dolayısıyla yapılacak istihkak ödemeleri üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapılması hüküm altına alınmıştır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde "yapım"; bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri olarak tanımlanmıştır.

²⁰⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.08.2013 tarih ve 38418978-120[42-13/1]-878 sayılı özelgesi

Dekapaj ise yalnızca baraj sahasının veya kömür alanının üzerinin açılması gibi dar kapsamda yüklenilen bir faaliyet olmayıp bunlara ilaveten, kazı ve döküm sahalarında yol, su kanalı yapımına kadar uzanan bir dizi işi de içeren bir faaliyetler zinciridir.

Diğer taraftan, özelge talep formunuz ekinde yer alan sözleşmeden, ... A.Ş.'nin uhdesinde bulunan maden sahası işletme ruhsatı kapsamındaki alanda tüvenan kömürünün üretiminin yapılacağı, üretilen kömürün kömür eleme tesislerine ve stok sahasına nakledileceği, yine tüvenan kömürünün çıkarılması sırasında oluşan hafriyatın döküm sahasına taşınması ve serilmesi işinin yapılacağı, üretilen kömürün kömür eleme tesislerine ve stok sahasına kadar taşınması işi için 3,5 TL/m³, tüvenan kömürünün çıkarılması sırasında çıkan hafriyatın döküm sahasına taşınması ve serilmesi için de 3,00 TL/m³ birim fiyatı üzerinden anlaşıldığı ve sözleşmenin 31.12.2017 tarihi itibarıyla son bulacağı anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, sözleşmenizde 3,00 TL/m³ birim fiyatı üzerinden anlaşılan; tüvenan kömürünün çıkarılması sırasında çıkan hafriyatın döküm sahasına taşınması ve serilmesi işinin, "dekapaj işi" niteliği taşıması nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 42 maddesi kapsamındaki bir inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmesi ve yapılacak hak ediş ödemelerinin 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre %3 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, sözleşmenizde 3,50 TL/m³ birim fiyatı üzerinden anlaşılan; üretilen kömürün kömür eleme tesislerine ve stok sahasına kadar taşınması işi, "dekapaj işi" niteliğinde olmadığından 42 nci madde kapsamındaki bir inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmeyecektir.²⁰⁹

4.7.7 Aynı yıl içinde bitirilecek olan işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, İnşaat tarafından yaptırılmakta olan site işinde 17.06.2011 tarihinde kaba inşaat işlerinin yapımı ile ilgili olarak sözleşme yaptığınızı, kaba inşaatın Ocak/2012 tarihinde bitirilmesinden sonra, ince işlerinde tarafımızdan yapılması için 29.02.2012 tarihinden başlayıp 1 yılı aşmayan ayrı bir sözleşme yaptığınızı belirterek; söz konusu ince işlerin kaba inşaat işinin devamı niteliğinde kabul edilerek yıllara sari inşaat işi sayılıp sayılmayacağı hakkında görüş talep edilmektedir.²¹⁰

²⁰⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.08.2013 tarih ve 38418978-120[42-13/1]-878 sayılı özelgesi

²¹⁰ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özelgesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; *"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir."* hükmü yer almaktadır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için; Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması, inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, inşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması şartlarının bir arada aranılması gerekmektedir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında *"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."* hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kuruluşların aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri yapmaları halinde bu ödemeler üzerinden tevkifat yapacakları hüküm altına alınmış olup; aynı maddenin (3) numaralı bendinde, bu Kanunun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden sorumlularca gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Söz konusu tevkifat oranı bu maddedeki yetkiye dayanılarak, 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, başlandığı yıl içinde tamamlanması öngörülen ancak, birbirinin devamı niteliğinde olan inşaat işlerinin yıllara sirayet edip etmediğinin tespitinde iki işin birlikte değerlendirilmesi, gerekmektedir. Dolayısıyla ayrı ayrı sözleşme düzenlenmiş olsa dahi, inşaat işlerinin birbirinin devamı niteliğinde olması durumunda, işin yıllara sari nitelik kazanmasından itibaren yapılacak hak ediş ödemelerinden, vergi tevkifatı yapılacaktır.

İlgi özelge talep formu ile eklerinin tetkikinden, işletmeniz ile Ltd. Şti. arasında 17.06.2011 tarihinde imzalan *"Kaba İnşaat İşleri Yüklenici Sözleşmesi"* kapsamında sitenin kaba inşaat işlerinin Ocak/2012 ayında bitirildiği; kaba inşaat işlerinin bitirilmesinden sonra, aynı firmayla 21.03.2012 tarihinde imzalanan *"İnce İmalat İşleri Yüklenici Sözleşmesi"* kapsamında ise, kaba inşaatı yapılan sitelerin ince inşaat işlerinin imalatlarının taahhüt edildiği; bu işe sözleşmenin imzalanmasından sonra 7 işgünü içerisinde yer teslimi yapılarak başlanacağı ve sözleşme kapsamındaki işlerin 30.11.2012 tarihine kadar tamamlanacağı; anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, işletmenizce taahhüt edilen ince inşaat işleri esas itibarıyla kaba inşaatın devamı niteliğinde olduğundan, söz konusu ince inşaat işleri dolayısıyla yapılacak hak ediş ödemelerinden de, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94/3'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapılması gerektiği tabiidir.²¹¹

4.7.8 Parça parça teslim edilen kapı imalatı ve montajı işinin yıllara sari olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı özeldesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz, dilekçe ve eklerinde; şirketinizin ahşap kapı imalatı ve montajı işi ile iştigal ettiği, ... Konut Yapı Kooperatifi ile 14 bağımsız blok inşaatın iç kapı satışı ve montajı konusunda anlaşmaya varıldığı, her blok inşaatın ayrı ada parselde mevcut olduğu ve her blok binanın kaba inşaatı bittiğinde biten bloğa ait kapıların şirketinize ait atölyede imalatının yapılarak montajının da kendi işçileriniz tarafından 3-4 gün içerisinde gerçekleştirildiği, bunu takiben faturasının yasal süresi içinde kesildiği, ayrıca geçici kabul tutanağı düzenlenmediği ve montajı biten blokla ilgili, işverenin personelleri tarafından teknik kontroller yapıldıktan sonra fatura ödemesinin yapıldığı belirtilerek, söz konusu işe ait bağımsız her bloğun tesliminde kesilen faturaların cari dönemin kar/zararına dahil edilmesi, dolayısıyla kapı teslimatının yıllara sari inşaat olarak değerlendirilmemesi ve faturalarda %3 oranında vergi tevkifatının yapılmaması hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.²¹²

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir*" hükmü yer almaktadır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Aynı Kanunun "*İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi*" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan

²¹¹ Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özeldesi

²¹² İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı özeldesi

giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, 5 sıra no.lu Katma Değer Vergisi Sirkülerinin "*Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulaması*" başlıklı bölümünde, Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler belirtilmiş olup, çelik kapı imalatı ve montajı da bu kapsamda yer almıştır.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; anılan fıkranın (a) bendinde de Gelir Vergisi Kanununda 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 yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de vergi kesintisi oranı %3 olarak belirlenmiştir.²¹³

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekindeki sözleşmenin incelenmesinden, proje kapsamında yer alan 14 adet bloğa ait ahşap kaplamalı iç kapı, salon giriş kapısı, ahşap kaplamalı süpürgelik uygulamalarının iş programında tanımlanan tarihlere uygun olarak anahtar teslimi yapılacağı, işe başlamanın sözleşme ve eklerinin imzalanarak yürürlüğe girmesi ile gerçekleşeceği, bir bloğa ait sözleşme kapsamındaki tüm uygulamaların tamamlanmasının ardından hak edişlerin yapılacağı, geçici ve kesin kabule ait şartların yer aldığı 11. maddede yer teslimi yapılan alanlarda montajın bitiminden sonra her iki tarafın yetkilileri arasında uygulama teslim tutanağı imzalanacağı, işin kesin kabulüne kadar sözleşme konusu tüm imalat ve işçiliklerin teknik sorumluluğunun yükleniciye ait olduğu, ayrıca 11.09.2009 tarihli sözleşmeye ek olarak düzenlenen sözleşme ile süre sınırlamasının kaldırıldığı taahhüt altına alınmış olup, ilgi (b) de kayıtlı dilekçenizde ise, montaj için sevk edilen kapıların faturasının sevk tarihi itibarıyla yasal süre içinde düzenlendiği, ayrıca geçici kabul yapılmadığı belirtilmiştir.

Bu itibarla; söz konusu işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi halinde, işin tamamına ilişkin geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi suretiyle kâr veya zararın o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesi ile beyan edilmesi, ayrıca söz konusu işe ait olarak işveren tarafından yapılan hakediş ödemeleri üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.²¹⁴

²¹³ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı özelgesi

²¹⁴ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı özelgesi

4.7.9 İnşaat işinde işin öngörülen süreden önce bitirileceğinin taahhüt edilmesi durumunda işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, sözleşmede süresi 400 gün olarak belirlenen bir inşaat işinde, müteahhidin bu işi öngörülen süreden önce, aynı yıl içerisinde bitireceğini yazılı olarak taahhüt etmesi durumunda söz konusu işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.²¹⁵

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde; "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için, faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun "*İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi*" başlıklı 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılatın, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; (a) bendinde de, Gelir Vergisi Kanununda 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 yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de bahse konu vergi kesintisi oranı % 3 olarak belirlenmiştir.²¹⁶

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden;

²¹⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgesi

²¹⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgesi

-..... Müdürlüğü hizmet binası inşaat işine ait tip sözleşmenin 26.1.2011 tarihinde imzalandığı, sözleşmenin "*İşe başlama ve bitirme tarihi*" başlıklı 9 uncu maddesinde, sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 3 (üç) gün içinde Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine göre yer teslimi yapılarak işe başlanacağı, yüklenici ve idare yetkilisi/yetkilileri arasında düzenlenen yer teslim tutanağının imzalanmasıyla yer tesliminin yapılmış olacağı, yüklenicinin taahhüdünün tümünü işyeri teslim tarihinden itibaren 400 (dört yüz) gün içinde tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceği,

-İşyeri tesliminin 2.2.2011 tarihinde gerçekleştiği,

-Müteahhit firmanın söz konusu işi 20.12.2011 tarihinde bitireceğine dair sözleşme tarihinde düzenlediği taahhütnameyi Kurumunuza aynı gün ibraz ettiği ve Kurumunuzca da taahhütte bulunulan süreye göre imalat iş planının düzenlendiği

anlaşmıştır.

İnşaat sözleşmesi her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme türü, taahhütname ise bir şeyi yapmayı üstüne aldığı bildirilen yazılı beyandır. Bu nedenle, mevcut bir inşaat sözleşmesinin taahhütname ile değiştirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, taahhüt konusu işin, 2.2.2011 tarihinde başlanmış olması ve sözleşmeye göre ertesi yılda (400 takvim günü içinde) bitirileceğinin öngörülmesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi gereğince yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi ve ödenecek hakediş bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmekte olup işin, 20.12.2011 tarihine kadar bitirileceğinin planlanması ve bunun taahhüt edilmesi durumu değiştirmemektedir.

Ancak, sözleşmede belirlenen ve inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesine neden olan iş bitim tarihinin, sözleşmede yapılacak bir değişiklik ile işin yıllara sirayet etmeyecek şekilde değiştirilmesi durumunda söz konusu işin, yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.²¹⁷

4.7.10 Kâr veya zarar, parça parça sözleşmeler ile yaptırılan işlerde ayrı ayrı geçici kabul tutanaklarının onaylandığı tarihlerde mi, yoksa işi bütün olarak bittiği son geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihte mi beyan edileceği

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-1601 sayılı özelgesi ile konuyu aşağıdaki şekilde açıklığa kavuşturmuştur.

²¹⁷ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgesi

Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, yurt içinde ve yurt dışında inşaat, taahhüt, mühendislik, proje ve ticaret işleri ile iştigal ettiğiniz,

-Şirketinizin, Adi Ortaklığının A.Ş.'den almış oldukları Bölgesi 1'inci Kısım 2'nci Bölge Toplu Konut Proje işinin mekanik tesisat işlerinin ihalesini taşeron olarak aldığı, söz konusu işin ihale protokolünün 30.12.2005 tarihinde imzalandığı ve kısım kısım yapılacak işlerin 4 adet ilave sözleşme ile detaylandırıldığı, sözleşme kapsamında alınan işlerin aynı proje kapsamında bir bütün olduğu ve her bir blok mekanik işleri kısım kısım tamamlandığı, yapılan işlere ait geçici kabul tutanaklarının 15/01/2008 ile 24/04/2008 tarihlerinde onaylandığı, işin son kısmının ve nihayetinde tamamına ilişkin geçici kabul tutanağının ise A.Ş.tarafından yapılan işlere onay verilmesine müteakip 04/05/2009 tarihinde onaylandığı, bu nedenle kâr/ zararın 2009 takvim yılı kurumlar vergisi beyannamesine dahil ederek beyan edildiği, belirtilerek; taşeron olarak kısım kısım tamamladığınız bloklar için kâr veya zararın kısım kısım geçici kabul tutanaklarının onaylandığı tarihlerde mi, yoksa işi bütün olarak değerlendirip işin tamamının bittiği son geçici kabul tutanağının onaylandığı 2009 takvim yılında mı beyan edileceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinin birinci fıkrasında birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamına girmesi için; inşaatve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanun'un "İnşaat ve onarma işlerinde işin bitimi" başlıklı 44'üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin bitim tarihi olarak kabul edileceği ve 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 alınacağı belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; anılan fıkranın (a) bendinde de Gelir Vergisi Kanunu'nda 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 yapılacağı

hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de vergi kesintisi oranı %3 olarak belirlenmiştir.²¹⁸

Dilekçeniz ve eklerinin incelenmesinden 30/12/2005 tarihli protokol ile belirtilen işlerin tamamının tek iş olduğu ve parça parça sözleşmeler ile yaptırılacağı karar altına alınmış, ancak söz konusu protokole bağlı dört işe ilişkin ayrı ayrı düzenlenen "*Taşeron Sözleşmesi*" ile her bir işe ilişkin süre, yer teslimi, teminat, geçici ve kesin kabul, hak ediş ödemeleri ve işlerin yapılmasında uyulacak esaslar ayrı ayrı tespit edilmiş olup ayrıca her bir sözleşmeye bağlı iş için ayrı "*Geçici ve Kat'i Kabul Onayı*" düzenlendiği anlaşılmıştır.

Bu nedenle, Şirketinizin Adi Ortaklığının A.Ş.'den aldığı Bölgesi l'inci kısım 2'nci Bölge Toplu Konut Proje işinde taşeron olarak yapımını üstlendiği bloklara ait mekanik tesisat işlerinin taahhüt altına alındığı 4 adet taşeron sözleşmesinin ve bunların içerdiği kısım işlerinin ayrı ayrı yıllara sirayet edip etmediğinin değerlendirilmesi ve yıllara sirayet etmesi halinde de geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmek suretiyle kâr veya zararın o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesi ile beyanı gerekmektedir.²¹⁹

4.8 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Uygulamadan Kaynaklanan Sorunlar

4.8.1 Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Stopaj Kesintisinden Kaynaklanan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat onarım işlerinde mükellefler aldığı hakediş bedelleri üzerinden % 3 stopaj+stopajın % 10'u oranında fon+% 0.948 damga vergisi kesilerek kaynağında vergilenmektedir. Bu uygulama aynı işlerden alınan avanslar için de uygulanmaktadır. Bu uygulamanın yapıldığı başka bir mükellef gurubu bulunmamaktadır. Bu oran net karla karşılaştırıldığında % 15 net kara tekabül etmektedir.

Stopaj uygulaması başladığında kesinti oranı önce % 3 olarak saptanmış ancak daha sonra 137 sayılı kanunla 1969'da % 2'ye indirilmiş, 2361 no.lu kanunla 1981'de %5'e yükseltilmiştir. Stopaj oranlarının %3 olarak tespit edilip,%2' ye indirilmesi ve tekrar %5'e çıkartılması, hazineye kaynak sağlama görüntüsü taşımaktadır.²²⁰ Günümüzde ise 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de bahse konu vergi kesintisi oranı % 3 olarak belirlenmiştir.

Stopaj uygulamasının vergide haksız bir uygulamaya yol açtığı birçok meslek mensubunun yazdıkları yazılarıyla belirtmektedirler. Bu görüşlerin en önemlisi oranın yüksekliği ve sürekli oranların değişmesi konusundadır.

²¹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-1601 sayılı özeldesesi

²¹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-1601 sayılı özeldesesi

²²⁰ OKTAR Suat Cumhur, Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde % 5 Stopaj Olayı ve Değerlendirilmesi, 1998, Yaklaşım Dergisi, Sayı 5, s.9

Vergi kanunlarında dolayı inşaat onarım işlerinde hak edişler den kesilen % 3 lük stopaj oranının yüksek oluşu, asgari işçilik bildirim kavramı nedeniyle diğer inşaat giderleri ile de birleştirildiğinde inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler için ciddi sorunlar oluşturmaktadır.

Vergi tevkifatının temel mantığı geliri elde etmeden önce kaynağında vergi kesintisini yapmaktır. Gelir Vergisi için tevkifat yöntemi iki şekilde işlev görmektedir. Birinci yöntemde tahsilat fonksiyonunu yerine getirmesidir. Bu yöntem doğal uygulama şeklindedir. 2. Yöntemin ise nihai vergileme yöntemini kullanmasıdır. Bu uygulama gelir vergisinin bu yöntem aracılığıyla üniterlikten uzaklaştırılması sonucunu doğurmakta ve vergi adaletsizliğine yol açmaktadır.

Yukarıdaki çalışmalarda vurgulanan stopajın yol açtığı sorunlar, bunların dışındaki çok sayıda uzman tarafından da vurgulanmaktadır. 2005 yılı sonlarında düşürülen gelir vergisi ve kurumlar vergisi oranları doğrultusunda stopajın da düşürülmesi gerektiği halde, bu oranda yeterli değişiklik olmamıştır.

Oranlarda yapılacak radikal bir değişiklik bu sorunu azaltmayacaktır. Vergiler dönem karları üzerinden alınır. Hakedis bedellerinin ise en az %75' i maliyetlerden oluşmaktadır. Maliyet+Kar üzerinden alınan vergi çokta adaletli görünmemektedir. Yapılacak yeni bir değişiklikle stopaj kaldırılıp diğer imalat işlerinde uyguladığımız benzer muhasebe sistemini uyguladığımızda stopaj sorunu tümüyle ortadan kalkabilecektir.²²¹

4.8.2 Kullanılan Muhasebe Sisteminden Kaynaklanan sorunlar

Tezin birinci bölümünde açıklandığı gibi yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri stopaj yoluyla kaynağında vergilenmekte ve iş bitiminde kesin vergilemeye tabi tutulmaktadır. Bu kuralın oluşması içinde dönem sonunda 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabında bulunan bitmemiş yıllara yaygın taahhüt işlerine ait giderlerin gelir tablosuna yansımaması gerekmektedir. Bu amaçla dönem sonlarında, bu giderler 170 kodlu Yıllara Yaygın İnşaat Onarım Maliyeti Hesabına aktarılarak bilançonun aktifinde yer alması sağlanır. Alınan hakedis bedelleri ise “350 Hakedis Bedelleri Hesabı”na kayıt edilerek diğer gelirler gibi gelir tablosunda yer almamakta ve sadece bilançonun pasifine kayıt edilmektedir.

1994 yılında yürürlüğe giren tek düzen muhasebe sistemi esas olarak muhasebenin genel kavram ve ilkelerini benimseyen ve dolayısıyla uluslar arası genel kabul görmüş uygulamalarla uyumlu bir yapıya sahip olmakla birlikte zamanla Maliye Bakanlığı'nın resen yaptığı düzenlemeler sonucu çıkarılan yeni tebliğlerin bu yapıyı olumsuz yönde etkilediği gözlenmektedir.

²²¹ TÜRÜNG Hülya, Yapı Muhasebelerinde Yıllara Yaygınlık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Sakarya Üniversitesi Yüksek Lisans Tezi, Mayıs 2006, s.44

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işlerine ait muhasebe uygulamaları tek düzen muhasebe sistemine ve hesap planına uymadığı gözlemlenmiştir.170 kodlu hesapla giderler aktifleştirilip, 350 kodlu hesapla gelirler pasifleştirilmiştir. Bu durum tekdüzen hesap planına terstir.²²²

4.8.3 Enflasyon Düzeltmesinde Ortaya Çıkan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerine yönelik enflasyon düzeltmeleri ile ilgili en önemli sorun VUK'nın geçici 25. maddesindeki hükümden kaynaklanmaktadır. Bu madde “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyet ve istihkak tutarları ile ilgili olarak 31.12.2014 tarihinde oluşan düzeltme farkları işin bitiminde kar zarar tutarının tespitinde dikkate alınmaz.” demektedir. Bu durum iki sonucu doğurur:

Birincisi bu tutarlar yukarıdaki hüküm gereğince gelir tablosuna da yansımayacaktır. Bunun sonucunda düzeltme miktarı ebedi olarak bilançonun aktif pasifinde yer alacaktır. İkinci sonuç ise gelir tablosuna yansımakla birlikte, mali karın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Oysa enflasyon düzeltmeleri mali kara ilişkin olarak yapılmaktadır. Uluslar arası Muhasebe Standartlarında da yer almamaktadır.

Uluslar arası Muhasebe Standartları'nda yıllara yaygın inşaat ve onarım uygulaması olmadığı ve her yıl o yıla ilişkin kar ve zarar tespit edildiği için bu işlerin enflasyon muhasebesinde uygulamasını bulmak zordur. Tüm bu açıklamalar çerçevesinde ülkemizde yıllara yaygın inşaat işlerine yönelik yapılan enflasyon düzeltmesinin anlamsız olduğunu vurgulamak gerekir.²²³

4.8.4 Alt Yüklenicilere Yaptırılan İşlerden Kaynaklanan sorunlar

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerini alan firmalar bu işlerin belirli bir kısmını sözleşmeler yaparak başka inşaat firmalarına verebilirler. Bu firmalar veya şahıslar taşeron olarak adlandırılırlar. Yıllara yaygın inşaat işi alan firma yine yıllara yaygın özellik taşıyan işleri taşeronlara vermiş olabilir. Bu durum çeşitli sorunlara neden olmaktadır.²²⁴

Taşeronlara yaptırılan işler Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım işe müteahhit firmanın yapacağı her ödemededen GVK 94/ A- 4. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir. İş yıllara yaygın değil ise vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Bu ödemeler avans veya hakediş niteliği taşıyabilir.

Bu konu çeşitli şekillerde suiistimal edilmektedir. İş yapan müteahhit ile taşeronlar arasında süresi doğru belirtilmeyen sözleşmeler imzalanmaktadır. İşin yıllara yaygın olmasını önlemek için aynı iş birden fazla sözleşmeyle verilir.

Buna çözüm olarak sunulan önerilerden birisi: “ Burada yapılması gereken uygulama taşeronlara yapılan ödemelerde işin yıllara yaygın olup olmadığına bakılmaksızın yaptırılan işin işçilik

²²² TÜRÜNG Hülya. a.g.e., s.42-43

²²³ TÜRÜNG Hülya. a.g.e., s.57-58

²²⁴ TÜRÜNG Hülya. a.g.e., s.54

ya da malzemeli olma durumuna göre % 7- 20 arasında stopaj yapılması, bu stopajın taşeronlar için nihai vergileme olmasıdır.²²⁵ “(Kızılot, 1993: s.9).

Bu sorun tez konusu olan kavramın araştırılma gerekliliğini haklı kılan sorunlardan biridir. Bu konu hakkında da değişiklikler düşünülmüş kavram kaldırıldığında değişikliğe gerek kalmayacağı tartışılmamıştır.

4.8.5 Hakedişlerden Kaynaklanan Karın Dağıtılması İle İlgili Sorunlar

Ticari kar ya da zararın işin bittiği yıla bırakılması inşaat şirketlerinde karın dağıtılmasında ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Zaman zaman vergisi stopaj yoluyla da ödenmiş olan kazancın ortaklar tarafından çekilmesi vergi elemanlarınca örtülü kazanç dağıtımı olarak nitelenmektedir.²²⁶

İsin bitim tarihinden önce ortaklara yapılan henüz kar zarar belli olmadığı için kar zarar dağıtımı sayılmaz. Geçmiş yıllardan devir eden dağıtılmayan kar yok ise bu durumda ortaklara yapılan ödemelerin miktarına isabet eden faiz hesaplanarak gelir kaydı yapılır, faizsiz kredi sağlandığı düşünülür. Bu uygulama KVK 17/3 no.lu maddesi gereğince yapılmaktadır.²²⁷

Bu durum işletmelerin gelir bütünlüğüne aykırıdır. Yıllara yaygın işler diğer işlerden tamamıyla ayrı gelir kaynağı olarak düşünülerek işletmelerin zor durumda kalmasına neden olmaktadır. Yıllara yaygın inşaat işlerinin 5-10 yıl gibi süreleri kapsadığı düşünülürse bu süre içinde işletme kar dağıtamayacaktır. İşletmenin borsaya kayıtlı halka açık anonim şirket olduğu düşünülürse, bu şirketlerin hisse senedi satışlarında kar dağıtımları önem taşımaktadır.

“Örtülü kazançlarla ilgili düzenleme her yıl kar ve zarar beyan eden Şirketler için yapılmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerindeki uygulama örtülü kazançlarla ilgili uygulamanın bir istisnası olmalıdır. Şirket sahiplerinin ve ortaklarının zorunlu ihtiyaçları için şirketten her yıl belli oranda para çekmelerini sağlayacak yasal düzenleme yapılmalıdır.”²²⁸

Bugünkü uygulamanın devamı düşünülürse yukarıdaki görüşe katılabiliriz. Fakat dönem sonlarında kar zarar hesaplanırken yıllara yaygın inşaat işleri bu hesaplama katılmamaktadır. Kar ya da zarar hesaplamayınca, kar dağıtımı da mümkün olamaz. Oysa kaldırılabilirliği tartışılan bu uygulama çözüm yolu bulunarak o dönem içinde yapılan işlemlerin sonucunda kar ya da zarar tespit edilirse, kar dağıtımı da yapılabilecektir.²²⁹

²²⁵ KIZILOTL ŞÜKRÜ, Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi, Yaklaşım Dergisi, s.9

²²⁶ ŞEKER Sakıp, İnşaat ve Onarım İşlerinde Özellik Arz eden Geçici Vergi Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi Mayıs Sayısı 1999, www.yaklasim.com.tr

²²⁷ TÜRÜNG Hülya, a.g.e.,s.51

²²⁸ AYDIN Ahmet, Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Muhasebe Uygulamalarına İlişkin sorunların İncelenmesi, Karaelmas Üniv. Yüksek Lisans Tezi, 2002, s.92

²²⁹ TÜRÜNG Hülya, a.g.e.,s.52

4.8.6 Kesilen Stopajların Gelir ve Kurumlar Vergisinden Mahsubundan Sonra Fazla Çıkan Tutarın İdare Tarafından İade Edilmesinde Kaynaklanılan Sorunlar.

Hakedişlerden kaynakta vergileme yoluyla kesilen stopajlar, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri bittiğinde dönem sonunda hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildikten sonra kalan rakam vergi dairesine ödenmektedir. Bu durum Gelir Vergisi Kanunu'nun 121.maddesi ile düzenlemiştir. Madde şunları emretmektedir.²³⁰

“ Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilen miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine ret ve iade olunur.”

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde nakden veya mahsuben talebin yerine getirilmesi için aşağıdaki şartlarında yerine getirilmesi gerekmektedir.

- Mahsuplar sonunda verginin belli bir tutarı aşmaması durumunda tamamı, teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın iade edilmektedir. Bu tutar 5000 TL 'dir. Maliye Bakanlığı bu tutarı değişik zamanlarda arttırmaktadır.
- Bu belirlenmiş tutarı asan vergilerin ise belirlenmiş olan tutarın tamamı ile fazlasının % 30 'u, teminat aranmaksızın ve inceleme raporu belirlenmeksizin red ve iade edilir.
- Arta kalan tutar inceleme raporu belirlenmeksizin mükellefin talebi üzerine “süresiz ve şartsız banka teminat mektubu” karşılığında red ve iade edilmektedir.
- Sermayesinin % 51 veya daha fazlası kamuya ait olan kuruluşlara yapılacak olan iadelerde, teminat mektubu aranmamaktadır. Ancak bu kuruluşlara ait iadelerde, iadelere ilişkin inceleme yapılmaktadır

Kurumlar Vergisi oranının % 20 olduğunu düşünürsek, hak edişlerden kesilen % 3 stopaj yaklaşık olarak % 12 net kara karşılık olduğunu hesaplayabiliriz. inşaat onarım işlerinde bu oran yüksek bir kar oranıdır. Neredeyse alınan vergilerin büyük kısmı kesilmiş olmaktadır. Vergilerden bu kesintilerin fazla alınan kısmının mahsubu sorunuyla sıkça karşılaşılmaktadır.²³¹

“Özellikle banka teminat mektubu gereken mahsup işlemlerinde işletmeler mağdur duruma düşmektedirler. Teminat sıkıntısı olan firmaların vergi alacakları varken, vergi borçlarına gecikme zammı uygulanması sonucunu, ya da daha ağır sonuçları doğurmaktadır.”²³² Mahsup işleminin yapılabilmesi için yukarıdaki şartların yanında firmalardan geçici kabul tutanağı, tasfiye tutanağı, v.b. belgeler de istenmektedir.

²³⁰ TÜRÜNG Hülya, a.g.e., s.44

²³¹ TÜRÜNG Hülya, a.g.e., s.45

²³² YILMAZ Kazım, a.g.e.,240

Vergi daireleri ödenmeyen vergiler için çeşitli cezai müeyyideler uygulamaktadır. Örneğin geç ödenen vergiler için vergi cezaları çeşitli oranlar nispetinde alınır. Mahsup işlemine yönelik herhangi bir faiz söz konusu değildir.²³³

İşletmeler mahsup işleminin zorluklarından ötürü çoğunlukla bu vergi iadelerini almayı talep etmemektedir.” Denetim işlemi sırasında inceleme elemanının inşaat işinin devam ettiği yıllara ilişkin vergi iade miktarının talep edilenin altında olması hatta bazı durumlarda değil iade yapmak vergi cezası bile uygulayabilmektedir.” Bu ve benzeri durumlar mükelleflerin iade taleplerine engel teşkil etmektedir.

Ulaşılan kaynaklarda bu konunun sorun olduğunu vurgulayan birçok görüş bulunmaktadır. Örneğin:

---“İstihaklardan kesilen vergilerden mahsup işlemi sırasında vergi daireleri belge aramayı mükelleflerin işlerinin kolaylaştırmalıdır.”

---“Maliyenin borcunun zamanında ödemeyenlere uyguladığı gecikme faizi, maliyenin haksız yere aldığı vergilerin iadesinde de aynen uygulanmalıdır.”

---“ Müteahhitlerden kesilen stopajlar 3- 4 yıl süren inşaat süresi içinde finansal değerini yitirmekte ve kesintiler ile mahsup veya iade zamanı arasında geçen süre müteahhit aleyhine işlemektedir. Zararla neticelenen isten ayrıca kesilen stopajların iadesinin uzun yıllar sürmesi enflasyonist ekonomilerde hakkaniyete aykırı düşeceği şüphesizdir.”

Yıllara yaygın inşaat kavramının kaldırılabilirliği düşünüldüğünde, bu işler, alınan hakedis bedelleri üzerinden uygulanabilecek maliyet bedelleri düşürüldükten sonra dönemler itibarı ile geçici vergi ve dönem sonlarında gelir veya kurumlar vergisi ile vergilendirilirse böyle bir sorun ortaya çıkmayacaktır.²³⁴

4.8.7 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Yönünden Kaynaklanan Sorunlar.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde hakediş bedelleri üzerinden stopaj kesintisi yapıldığından bu tür işlerden elde edilen gelirler GVK. ‘un 120. maddesinde açıklandığı gibi geçici vergi alınmamaktadır. Bu durum nedeniyle çeşitli tartışmalar meydana gelmektedir.

Bir Kısım yazarlar yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinden doğan zarar ya da karların geçici vergi matrahıyla ilişkilendirilmesi gerektiği tezini savunmaktadırlar. Bu görüşe karşı olan ise yıllara

²³³ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.45

²³⁴ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.46

yaygın inşaat işlerinin geçici vergiye tabi olmadığı için işletmenin geçici vergi matrahı oluşturulurken bu tür işlerden doğan kar ve zararın bu matrahı etkilemeyeceği görülmüştür.

Yıllara yaygın inşaat işlerinin diğer işlerden ayrı olarak farklı vergi statüsünde olması bu tartışmanın kaynak noktasıdır. Eğer bu işleri diğer imalat işleriyle aynı sınıflamaya alınıp, yıllara yaygın kavramı yerine inşaat taahhüt işleri tek kavram olarak kabul edildiğinde geçici vergiye tabi olacaktır. Bu konudaki her iki görüşte tartışma konusu olmaktan çıkacaktır. Bu nedenle her iki görüşte yıllara yaygın inşaat uygulamasının sadece bir yönünü değerlendirmektedir. Bu kavram çok fazla sorun içerdiği için kaldırılmasının tartışılması daha doğru olacaktır. Aşağıdaki tabloda görülen sorunla da karşılaşmayacaktır.²³⁵

Mükellefin, 2014 yılının ilk üç ayı içerisinde sona eren 42. madde kapsamındaki bir isten 1.000 TL zarar ettiğini, diğer işlerden de aynı dönemde 400 TL. gelir elde ettiğini düşünelim; 42. madde zararının geçici vergi matrahını etkileyip, etkilememesine göre aşağıdaki sonuç oluşacaktır

Zararın geçici vergi matrahından indirilmemesi durumu (TL)		Zararın geçici vergi matrahından indirilmesi durumu (TL)	
1 42. Madde Zararı	(1.000)	1 42. Madde Zararı	(1.000)
2 Sair İşler Karı	400	2 Sair İşler Karı	400
3 Ocak, Şubat, Mart 2014 sonucu (2- 1)	(600)	3 Ocak, Şubat, Mart 2014 sonucu (2- 1)	-(600)
4 Geçici Vergi Matrahı (2)	400	4 Geçici Vergi Matrahı (3)	0,00
5 Geçici Vergi (4x0.20)	80	5 Geçici Vergi (4x0.20)	0,00

4.8.8 Ortak Giderlerin Dağıtımındaki Sorunlar

Ortak genel giderlerin dağıtımı ile ilgili kurallar Gelir Vergisinin 43. Maddesinde belirtilmiştir. Bu kanun gereğince dönem sonlarında 750- 760- 780 kodlu hesaplarda biriken müşterek giderler özel inşaat işleri için o işlerden dönem bazında elde edilen gelirler, malzeme satışı gibi ticari işlerden satış hasılatları, yıllara yaygın inşaat işlerinde ise o dönemde yapılan giderler dağıtım anahtarı olarak kullanılarak dağıtılır.

Bu birçok araştırmacının vurguladığı sorunlara neden olmuştur. Bu kanun değiştirilmeden önce yıllara yaygın inşaat işlerinde alınan hakediş bedelleri dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktaydı.

²³⁵ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.48

Hakedis bedellerinin niteliği, onaylanıp onaylanmaması ve nakit olarak işletme kasasına giriş tarihiyle ilgi yaşanan karışıklıklar nedeni ile dağıtım anahtarı olarak bu tür işlere o mali yılda yapılan giderler kullanılmaya başlamıştır. Bu uygulama daha tartışılır sorunlara neden olmuştur.²³⁶

Bunu örnekle açıklayacak olursak; bir firma 5.000.000 TL. harcama yaparak bir blok inşa etmiş ve henüz hiçbirini satmamıştır. Yani özel inşaat işlerinden dağıtımına katılan bir hasılat bedeli bulunmamaktadır. Aynı firmanın 2.000.000 TL. Gider yaptığı yıllara yaygın inşaat işi vardır. 200.000 TL. müşterek genel gideri olduğunu düşünürsek bu giderin tümü yıllara yaygın işlere yüklenecektir.

Bu uygulama iki farklı sakınca doğurmaktadır. Bunlardan ilki yıllara yaygın inşaatların maliyetleri, tamamı bu işlerle ilgili olmayan giderler nedeni ile yükselecektir. ikincisi ise yıllara yaygın işlere yüklenen giderlerin iş bitimine kadar düşülememesi işletmeleri mağdur duruma düşürecektir. Yıllara yaygın işlerin 5 -10 yıl gibi süreleri kapsadığı düşünülürse mağduriyet artacaktır.

Diğer tartışmalı durumlar gibi uzmanlar tarafından bu durumun düzeltilmesi tartışılmış fakat yıllara yaygın inşaat işlerin imalat sınıflamasına alınması (ulaşılabilir kaynaklarda) tartışılmamıştır. Yıllarla yaygın inşaat uygulamasının kaldırılmasının tartışılması gerekliliğini bu sorun da desteklemektedir.²³⁷

4.8.9 İşin Bitim Tarihi (Geçici Kabul Tarihinin) Tespitinde Karşılaşılan Sorunlar

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işe başlama ve bitim tarihleri işi yapan ve yaptıran tarafından tapılan taahhüt işi ile ilgili sözleşmede belirtilir. Genel anlamıyla sözleşmede belirtilen tarih işin başlama tarihi olarak kabul edilir.

Yıllara yaygın işlerde bazı işe başlama kriterleri belirlemek mümkündür. Örneğin inşaat sahasının müteahhit emrine tahsis edilmesi, inşaat sahasının müteahhit tarafından çevrilmesi, inşaat alanına malzeme stoklanması, inşaat projelerinin hazırlanması, yani söz konusu kullanım alanının inşası veya onarım için bu yerin müteahhidin kullanımına terk edilmesi ve bu yerin inşası veya onarımı için müteahhit tarafından uygulamaya geçildiğini gösteren emareler bulunması hallerinde, müteahhidin işe başlamış olduğunun kabulü gerekir.²³⁸

Aşağıdaki olaylar sonucuna işe bitmiş sayılır:

- Sözleşmenin devri
- Sözleşmenin bozulması
- Sözleşmenin tasfiyesi

²³⁶ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.50

²³⁷ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.51

²³⁸ TUĞLU Ali, Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin bitim Tarihi, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 229, Yıl 2000, s.229

➤ Müteahhidin ölümü

GVK' un 44. maddesi işin bitiş tarihi ile ilgili kuralları düzenlemiştir. Bu kanuna göre:

“ (2361 sayılı kanunun 31.maddesiyle değişen madde) inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne bağlı olan hallerde (5035 sayılı kanunun 48. Maddesiyle değişen ibare yürürlük: 2.1.2004; geçerlilik 1.1.2004) geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih iş bitim tarihi olarak kabul edilir. İş bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararın tespitinde dikkate alınır.”

Bu düzenlemeden önce tutanağın hazırlanıp idareye sunulduğu tarih iş bitim tarihidir. Bu konu çeşitli eleştirilere neden oldu. Bu tarihin onay tarihi olarak değiştirilmesi tartışmayı ortadan kaldırmıştı. Fakat tartışmanın ortadan kalkması sorunun ortadan kalkması anlamına gelmez.

“ Örneğin onay tarihi iş bitim tarihi olduğunda 31 Aralık'dan önce kabul yapıp 2 Ocak'da onaylanan geçici kabul ile yükümlü mağdur durumda kalmaktadır.” Aynı olayda Devlette elde edilen kardan alacağı vergiyi bir yıl ertelemiş bulunmaktadır. Buda devletin mağduriyetidir.

İşin başlama ve bitiş tarihi işin yıllara yaygın olup olmamasının tespitinde önemlidir. İnşaat işlerinin diğer türlerinde iş programının yapıp uygulanması dışında önem arz etmemektedir. Yıllara yaygın inşaat işleri uygulamasının kaldırılması düşünüldüğünde bu tartışma konusu da önemini yitirecektir.²³⁹

4.8.10 Faiz ve Kur Farkı İle İlgili Olarak Vergilendirme Döneminden Kaynaklanan Sorunlar

İnşaat işletmeleri, bilindiği gibi yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri için periyodik aralıklarla hakediş düzenlerler ve aldıkları hakedişleri değişik şekillerde değerlendirirler. Örneğin bu iş için kullanılmak üzere malzeme satın alırlar ya da bankada bekleterek faiz geliri elde ederler. Elde edilen faiz gelirinin o işin kar zararına dahil edilip edilemeyeceği tartışma konusu olmaktadır. Danıştay ve vergi daireleri arasında da farklı görüşler beyan edilmiştir. Danıştay verdiği kararlarda Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden elde edilen faiz gelirlerinin o işlerden bağımsız kabul edilemeyeceğini, bunun sonucu gereğince de iş bitiminde vergilendirilmesi gerektiğini belirtmektedir.²⁴⁰

Fakat işletmeler aldıkları hak edişleri nasıl kullanacaklarına dair kararlar alırken işletme bütünlüğünü dikkate alırlar. Bu değerlendirmeyi yaparken çeşitli riskleri göze alırlar. Bu faaliyet yıllara yaygın işlerden farklı bir faaliyettir. Bu çalışmalar sonucu elde edilen faiz geliri de yıllara yaygın taahhüt işi ile bağdaştırılamaz. işletmelerin ana faaliyetleri dışında elde ettikleri bir gelirdir. Bu gelir elde edildiği dönemde vergilendirilmelidir. Çünkü bu gelirin elde edildiği banka bu ödemeyi

²³⁹ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.53

²⁴⁰ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.54

oluştığı dönemde gider olarak göstermektedir. Vergileme için yıllara yaygın işlerin bitmesi beklenemez.²⁴¹

İşletmeler döviz karşılığı yaptıkları işlerde aldıkları avansların hakedişlerden düşülme tarihinde oluşan kur farklarının o işe ait kar ve zararla bağdaştırılması da tartışma konusudur. Bu konudaki görüşler şöyle sıralanabilir:

Maliye Bakanlığının yayınladığı özelgelerde görüşler şöyledir;

“ ... Taahhüt konusu yıllara yaygın inşaat ve onarım işi ile uğraşan kurumların yabancı para cinsinden elde ettiği istihkak bedellerinin bankalarda tutulması sonucu oluşan kur farkları ve faiz gelirlerinin inşaat işinden elde edilen gelirden ayrı değerlendirilmesi ve ilgili dönemler itibarı ile vergilendirilmesi gerekir.²⁴²

- İstihkak ödemesinin döviz cinsinden yapılması halinde stopaj matrahı ödemenin yapıldığı tarihteki TL karşılığıdır.
- Yatırımlarda kullanılmak üzere alınan dövizlerin bankalarda tutulmasında lehte doğan kur farklarının yatırımın maliyetinden düşülmesi veya gelir olarak beyan edilmesi gerekir.
- Yıllara sari isin ödenmeyen veya sonraya bırakılan kısımları için protokol gereği ödenen alacak faizleri üzerinden stopaj yapılması gerekir.

“ Danıştay 3. ve 4. daireler hakedişlerden elde edilen kur farkı ve mevduat faizi gelirlerinin inşaat isinin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi gerektiğini düşünmektedir.”

GVK 38. maddesinde “... Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönem sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Bu doğrultuda “ şirketlerce alınan faiz gelirleri, banka tarafından gider yazılmakta, buna karşılık şirketlerin gelir yazmaları inşaat bitimine ertelenmektedir. Bu durumda faiz geliri öz sermayenin bir unsurudur ve alındığı dönemde vergilendirilmelidir.”

Kur farkları da faiz gelirleri gibi işletmenin subjektif kararları sonucu ortaya çıkan arızı bir gelirdir. Bu gelir yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım işlerinin faaliyetleri sonucu elde edilen kar veya zararla ilişkilendirilemez. Döviz karşılığı taahhüt işi almak ya da vermek işletmeler açısından risk içermektedir. Bu risk sonucu elde edilen gelir de arızı gelirdir. Bu gelir döneminde vergilendirilmelidir.²⁴³

Kur farklarının KDV'ye tabi olup olamayacağı da ayrı bir tartışma konusudur. Kur farklarının KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüşler ağırlıktadır. Kur farkları özünde arızı nitelikte gelirlerdir. Bu

²⁴¹ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.55

²⁴² TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.55

²⁴³ TÜRÜNG Hülya a.g.e., s.56

özelliğinden dolayı KDV'ye tabi tutulması mümkün değildir. Ayrıca kur farkları bağımsız bir hizmet bedeli olarak asla kabul edilemez. Kur farklarını KDV'ye tabi tutmak bu gelir unsurunu devamlı bir gelir olarak kabul etmek anlamına gelir. Bu ise Türk parasının diğer paralar karşısında sürekli olarak değer kaybedeceği varsayımına dayanır. Oysa parasal istikrar sağlanabilse kur farkı da olmayacaktır. Zaten bu tez çalışması sırasında ülkemizde kur farkı sorunu yaşanmamaktadır. Döviz kurları üç yıla yakın süredir yükselmediği gibi düşüşe geçtiği görülmektedir.” Kur farkında bir hizmet ifası söz konusu değildir.²⁴⁴

4.8.11 Katma Değer Vergisi İle İlgili Sorunlar

Bu çeşit işlerde KDV ile ilgili sorunların en önemlisi vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamanla ilgilidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde KDV' yi doğuran olay hakedis belgelerinin düzenlenip işverence onaylanmasıdır. Yani tahakkuk esası geçerli olup, ödemenin yapılıp yapılmaması hiçbir şeyi değiştirmeyecektir. Hakedis belgesinin işverence düzenlenip onaylanmasından sonra işi yapan müteahhit tarafından düzenlenip işverene verilmesi gerekmektedir.²⁴⁵

KDV'nin matrahı ise:

“ Stopaja tabi ödemelerden, gelir elde eden kişi gelir vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısım KDV matrahını oluşturacak gibi yanlış bir kaniya kapılmaktadır. Oysa GVK un 24. maddesinin b bendinde ambalaj giderleri, sigorta komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi resim harç payı, fon karşılığı gibi unsurların KDV matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.”²⁴⁶ Buna göre stopaja tabi ödemelerde faturanın kesilmesi sırasında işi yapan istihkak bedelinin brüt tutarı üzerinden KDV hesaplayacaktır.

5. YILLARA YAYGIN İNŞAAT, TAAHHÜT VE ONARIM İŞLERİ İLE İLGİLİ ÖRNEK BİR UYGULAMA

Korkmaz İnşaat Taah. Tic. ve Paz. Tic. Ltd. Sti. 01.01.2012 tarihinde kurulmuştur. Faaliyet alanı inşaat taahhüt ve pazarlama işi olup, her türlü inşaat, taahhüt pazarlama ve onarım işlerini yapmaktadır. Şirketin kendi muhasebe birimi olmasının yanında Serbest Muhasebeci Mali Müşaviri de bulunmaktadır.

Şirketin kuruluş sermayesi ve ödenme şekli belirtilmiş, yapmış olduğu yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işine başlama ve işin bitirilme tarihinin nasıl belirlendiğine ve yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım isinde sürecin nasıl yürütüldüğüne değinilmiştir.

²⁴⁴SEZGİ Önder, İstihkakı Döviz Cinsinden düzenlenen İnşaat Onarım İşlerinde Kur Farklarının KDV, Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 1997, s.194

²⁴⁵YILMAZ Ayhan, Vergi Denetimi, VDD Eğitim Yayınları, Ankara 2003, s.32

²⁴⁶YILMAZ Ayhan, a.g.e., s.32

Yüklenilmiş olan Okul inşaat işi ile ilgili hakediş alınmış olup, vergi stopajı ve damga vergisi hesaplanarak, KDV tevkifatı yapılmıştır. Ayrıca, alınan avansın, vergi stopajı ve damga vergisi hesaplanmıştır. Daha sonraki hakedis alımında alınan avans tutarı, hakediş bedelinden düşülerek kalan tutar üzerinden vergi stopajı ve damga vergisi hesaplanması yapılmıştır.

Taşeron firmaya yaptırılan kalıp bağlama ve demir işleri için önce döviz olarak avans verilmiş, daha sonra kalan tutar ödendiğinde şirket lehine oluşan kur farkı için ayrıca fatura kesilmiştir.

Firmanın Okul inşaatı için geçici ve kesin teminat vermesinden bahsedilmiştir. Stok takibi ve yönteminden bahsedilmiş, örnek olarak demirin bir aylık hareketleri irdelenmiştir. Bunun yanında, okul inşaatında ilk madde ve malzeme kullanımı ile merkez ve hastane için fatura ödemesinden söz edilmiştir.

Dönem sonu işlemlerinde ise, bir yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi ve üç adet özel inşaat işi ile ilgili ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı yapılmış, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işi kapsamındaki maliyet ve hasılatlar sonuç hesaplarına aktarılarak bu işten elde edilen kar hesaplanmıştır.

Kuruluş sermayesi 900.000,00 TL. 'dir. 30.000 paya bölünmüştür. Şirketi beş ortak birlikte kurmuşlardır. Sermaye ve pay tutarları:

$$1 \text{ pay} = 900.000,00 / 30.000 = 30,00 \text{ TL}$$

$$\text{Ayşe Korkmaz} \quad 6.000 \text{ pay} \times 30,00 = 180.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Ahmet Korkmaz} \quad 6.000 \text{ pay} \times 30,00 = 180.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Fatma Korkmaz} \quad 6.000 \text{ pay} \times 30,00 = 180.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Mehmet Zengin} \quad 6.000 \text{ pay} \times 30,00 = 180.000,00 \text{ TL}$$

$$\text{Ahmet Galip} \quad 6.000 \text{ pay} \times 30,00 = 180.000,00 \text{ TL şeklindedir.}$$

Buna göre, taahhüdü yapılan sermaye kaydı aşağıdaki şekilde yapılmıştır:

01.01.2012	
501.Ödenmemiş Sermaye Hs.	900.000,00
501.01 Ayşe Korkmaz	180.000,00
501.02 Ahmet Korkmaz	180.000,00
501.03 Fatma Korkmaz	180.000,00
501.04 Mehmet Zengin	180.000,00
501.05 Ahmet Galip	180.000,00
500. Sermaye Hs.	900.000,00
500.01 Ayşe Korkmaz	180.000,00
500.02 Ahmet Korkmaz	180.000,00

500.03 Fatma korkmaz	180.000,00
500.04 Mehmet Zengin	180.000,00
500.05 Ahmet Galip	180.000,00

Ortaklara Sermaye Taahhüdü

_____ / _____	
500 – Sermaye Hs.	501 – Ödenmemiş Sermaye Hs.
_____	_____
900.000,00	900.000,00

Ortaklardan Ayşe Korkmaz, Ahmet Korkmaz ve Fatma Korkmaz sermaye taahhütlerini nakit olarak, ortak Mehmet Zengin 15.06.2012 vadeli çekle ve ortak Ahmet Galip’de şirketin Yapı Kredi Bankasındaki hesabına yatırarak ödemiştir. Sermaye ödemelerinin yapıldığı zaman muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılmıştır.

_____ 01.01.2012 _____	
100. Kasa Hs.	540.000,00
100.01 Merkez Kasa	
100.01.01 TL Kasası	540.000,00
101 Alınan Çekler Hs.	180.000,00
101.01 TL. Çekler	
101.01.06 Haziran Vadeli Çek	180.000,00
102 Bankalar Hs.	180.000,00
102.01 Yapı Kredi Bankası	
102.01.01 TL. Hesabı	180.000,00
501 Ödenmemiş Sermaye Hs.	900.000,00
501.01 Ayşe Korkmaz	180.000,00
501.02 Ahmet Korkmaz	180.000,00
501.03 Fatma Korkmaz	180.000,00
501.04 Mehmet Zengin	180.000,00
501.05 Ahmet Galip	180.000,00

Sermaye Taahhüdünün Yerine Getirilmesi

_____ / _____

100 – Kasa Hs.		101 – Alınan Çekler Hs.	
540.000,00		180.000,00	
102 – Bankalar Hs.		501 – Ödenmemiş Sermaye Hs.	
180.000,00		900.000,00	900.000,00

Yapılan işlerde işin başlanma tarihi yapılacak inşaatla ilgili sözleşmenin taraflarca imzalandığı gün yada işe başlanmasından bir gün önce belirlenerek bildirimlerde bulunulur.

İşin tamamlanma zamanı olarak, eğer iş ihale ile alınmış işe geçici kabul ve yer teslimine dair tutanak imzalanır. Bu tutanakta ihale makamı tarafından bu iş için görevlendirilen yetkili personel ile bu işi alıp yapacak olan Korkmaz İnşaat Taah. Tic. ve Paz. Tic. Ltd. Sti.’nin temsilcileri işin yapılacağı yere giderek burada işyeri teslim tutanağı tanzim edilerek iş kabul edilir.

İnşaat taahhütlerinde ilk önce işin ifa edileceği yer, konumu ve yapılacak olan işte nelerin istendiği gibi kriterler belirlenir. Buna göre gerekli araştırmalar yapılarak işin ne kadara maliyetinin olacağını tespit edilir ve işi ihale edecek olan kuruluşa iş ile ilgili yapılan araştırmalar neticesinde hazırlanan işin niteliğini ve yapılacak işleri belirtir bir belge sunulur. Bu belgeye teklif belgesi de denilir.

İnşaat, taahhüt ve onarım işinin ihale sonucunda şirketin uhdesinde kalması ile belirlenen tarihte işe başlanır. İş yaptıran kuruluş belirli bir zamana kadar yapılan iş için şirkete hakediş ödemesi yapar. Bunun yanında, şirket gerektiğinde avans da alabilmektedir.

5.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Hakediş Alımı

Şirket, yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri karşılığında iş devam ederken alınan hakediş bedellerini 350 – 357 no.lu hesaplarda izlemektedir ve bu bedeller üzerinden GVK’nın 94. maddesine göre Bakanlar Kurulu Kararı ile 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak kaydıyla değişen, %3 oranda stopaj hesaplamaktadır.

Şirket, 01.12.2012 tarihinde başlayıp 30.09.2013 tarihinde tamamlanacak olan bir okul inşaatı yapmıştır. İhalesi 15.10.2012 tarihinde yapılmıştır. Bunun için ilk etapta 15.01.2013 tarihinde KDV dahil 141.600,00 TL değerinde 1 no lu hakediş düzenlenerek idareye sunulmuş aynı gün içinde hakediş faturası düzenlenmiş ve hakediş bedeli şirketin Yapı Kredi Bankası hesabına yatırılmıştır.

Vergi stopajı; 120.000,00*%3 = 3.600,00 TL

Damga vergisi; 120.000,00*binde 9,48 = 1.138,00 TL olarak hesaplanmıştır.

15.01.2013

102 Bankalar Hs.	133.262,00
102.01 Yapı Kredi Bankası	
102.01.01 TL. Hesabı	133.262,00
193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fon	3.600,00
193.01 Peşin Ödenen Vergiler	
193.01.01 Okul İnşaatı	3.600,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti	1.138,00
740.04 Vergi Resim Harçlar	
740.04.01 Damga Vergisi	1.138,00
350 Yıllara Yaygın İnş. ve Onarım Hakediş Hesabı	120.000,00
350.01 Okul İnşaatı	120.000,00
391 Hesaplanan KDV	18.000,00

Okul İnşaatı Hakediş Alınması

102 – Bankalar Hs.	193 – Peşin Ödenen Ver.ve Fon Hs.
180.000,00	3.600,00
133.262,00	
350 – Yıllara Yay.İnş.Onr.Hak.Hs	391 – Hesaplanan KDV Hs
120.000,00	18.000,00

740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.

1.138,00

Şirket, KDV Kanununun 117 no.lu Genel Tebliğine göre yapılan değişiklikle bu hakediş bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin 2/10'nunu tevkifat olarak hesaplamıştır.

15.01.2013

970 Tevkif Edilen KDV Hs. 4.320,00

970.01 (2013 Yılı)

971 .Tevkif Edilen KDV Hs. 4.430,00

971.01 (2013 Yılı)

KDV Tevkifatı

970 – Tevkif Edilen KDV Hs.

4.320,00

971 – Tevkif Edilen KDV Hs.

4.320,00

5.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Alınan Avanslar

Şirket 10.02.2013 tarihinde okul inşaatı işi için İstanbul İl Özel İdaresi'nden 20.000,00 TL avans almıştır.

10.02.2013

100 Kasa Hs. 19.210,00

100.01 Merkez Kasa

100.01.01 TL Kasa 19.210,00

193 Ödenen Peşin Vergi ve Fonlar Hs. 600,00

193.01 Peşin Ödenen Vergiler

193.01.01 Okul İnşaatı 600,00

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 190,00

740.01 Vergi Resim Harçlar

740.01.01 Damga Vergisi 190,00

340 Al.Sipariş Avans Hs. 20.000,00

340.01 Okul İnşaatı 20.000,00

Avans Alınması

_____ / _____

100 - Kasa Hs.

540.000,00

19.210,00

193 – Peşin Öd.Ver.ve Fon Hs.

3.600,00

600,00

340 – Alınan Avanslar Hs.

20.000,00

740 – Hizmet Üret.Mal.Hs.

1.138,00

190,00

Alınan avans üzerinden damga vergisi ve stopaj kesintisi yapılmıştır. Buna göre, şirket adına daha sonra aldığı hakediş bedelinden avans düştükten sonra kalan kısım üzerinden damga vergisi ve stopaj kesintisi yapılmıştır.

23.02.2013 tarihinde şirkete KDV hariç 60.000,00 TL. hakediş ödemesi yapılmıştır. Fatura aynı gün içerisinde düzenlenmiş olup bedel şirketin Yapı Kredi Bankası hesabına yatırılmıştır.

Vergi Stopajı: $40.000,00 * \%3 = 1.200,00$ TL.(Daha önce verilen avans çıkarılmıştır.)

Damga Vergisi: $40.000,00 * \text{binde } 9,48 = 379,00$ TL. (Daha önce verilen avans çıkarılmıştır.)

_____ 23.02.2013 _____

102 Bankalar Hs. 47.421,00

102.01 Yapı Kredi Bankası

102.01.01 TL Hesabı 47.421,00

193 Peşin Öd.Vergiler ve Fon Hs. 1.200,00

193.01 Peşin Ödenen Vergiler

193.01.01 Okul İnşaatı 1.200,00

340 Al. Sipariş Avans Hs. 20.000,00

340.01 Okul İnşaatı

740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs. 379,00

740.01 Vergi Resim Harçlar

740.01.01 Damga Vergisi 379,00

350 Yıllara Yaygın İnş. ve 60.000,00

Onr.Hakediş Hs.

350.01 Okul İnşaatı

391 Hesaplanan KDV Hs. 9.000,00

Okul İnşaatı Hakediş Alınması

_____ / _____

102 – Bankalar Hs.

180.000,00

133.262,00

47.421,00

193 – Peşin Öd.Ver. ve Fon.Hs.

3.600,00

600,00

1.200,00

340 – Alınan Avanslar Hs.

20.000,00

20.000,00

350 – Yıl.Yay.İnş.On.Hak.Hs.

120.000,00

60.000,00

391 – Hesaplanan KDV Hs.

18.000,00

9.000,00

740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.

1.138,00

190,00

379,00

23.02.2013

970 Tevkif Edilen KDV Hs. 2.160,00

970.01 (2013 yılı)

971 Tevkif Edilen KDV Hs. 2.160,00

971.01 (2013 yılı)

KDV Tevkifatı

970 – Tevkif Edilen KDV Hs.

971 – Tevkif Edilen KDV Hs.

4.320,00

2.160,00

4.320,00

2.160,00

5.3 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Taşeronlara Verilen Avanslar

15.01.2013 tarihinde şirket yaptığı okul inşaatının demir işlerini 20.000 USD + KDV'ye taşeron firma BTK İnşaat Ltd. Şti.'ye vermiştir. Bu iş için 8.000 USD avans verilmiştir. Geriye kalan tutar 30.06.2013 tarihinde ödenmiştir. (1 USD= 2,00 TL.)

Avans Tutarı = 8.000 x 2,00 = 16.000,00 TL.

15.01.2013

179 Taşeronlara Ver. Avans Hs. 16.000,00

179.01 Okul İnşaatı

179.01.01 BNK İnşaat 16.000,00

100 Kasa Hs. 15.848,00

100.01 Merkez Kasa

100.01.01 TL. Kasa

360.Öd.Vergi ve Fon Hs. 152,00

360.03 Ödenen Damga Vergisi 152,00

BTK İnşaat'a Avans Ödenmesi

179 – Taşeronlara Ver.Avans Hs.

16.000,00

100 - Kasa Hs.

540.000,00

15.848,00

19.210,00

360 – Öd.Ver.ve Fon. Hs.

152,00

BTK İnşaat Ltd. Şti.'ye yaptırılan demir işlerinin aynı dönemi içermesi yani taşeronla yaptırılan demir işleri 2013 yılı içerisinde başlanıp aynı yıl içerisinde bitmesi nedeniyle yıllara yaygın inşaat kapsamına girmediğinden şirket, taşeron firma BTK İnşaat Ltd.Şti.'ye yaptığı avans ödemesinde stopaj kesintisi yapmamıştır.

5.4 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Taşeron Giderleri

30.06.2013 tarihinde okul inşaatı için demir işleri tamamlanmış olup taşeron firma BTK İnşaat Ltd. Şti.'i şirkete fatura düzenlemiştir. BTK İnşaat Ltd.Şti.'ye KDV dahil 15.600 USD ödenmiştir. (1 USD = 2,10 TL.)

30.06.2013 tarihi itibarıyla

Düzenlenen Fatura Bilgileri

Toplam İş Matrahı = 20.000 x 2,10 = 42.000,00 TL.

Toplam İşin KDV'si = 42.000,00 x % 18 = 7.560,00 TL.

Toplam İş tutarı = 42.000,00 + 7.560,00 = 49.560,00 TL.

30.06.2013

191 İndirilecek KDV Hs.	7.560,00	
191.01 Ödenen KDV	7.560,00	
740 Hizmet Maliyet Hs.	42.000,00	
740.01 Okul İnşaatı		
740.01.01 Taşeron Giderleri	42.000,00	
179 Taş.Ver. Avans Hs.		16.000,00
179.01 Okul İnşaatı Taşeron Avans.		
179.01.01 BTK İnşaat		16.000,00
329 Diğer Ticari Borçlar Hs.		33.314,00
329.01 BTK İnşaat		33.314,00
360 Öd.Vergi ve Fon Hs.		246,00
360.03 Damga Vergisi		246,00

BTK İnşaat'a Kalan Ödemenin Yapılması

191 – İndirilecek KDV Hs.

7.560,00

179 – Taşeronlara Ver. Avans Hs.

16.000,00

16.000,00

329 – Diğer Tic. Borç Hs.

33.314,00

360 – Öd. Ver.ve Fon. Hs.

152,00

246,00

740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.

1.138,00

190,00

379,00

42.000,00

Şirketin taşeron firmaya yaptığı avans ödeme tarihi ile geriye kalan alacağının ödendiği tarih arasında döviz kurunun yükselmesi sebebiyle şirket lehine kur farkı oluşmuştur.

30.06.2013	
329 Diğer Ticari Borçlar Hs.	800,00
329.01 BTK İnşaat	800,00
646 Kambiyo Karları Hs.	800,00

Kur Farkı Gelirleri

_____ / _____

329 – Diğer Tic. Borç Hs.		646 – Kambiyo Karları Hs.	
400,00	33.314,00		400,00

5.5 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Geçici Teminat Verilmesi

Şirket 15.10.2012 tarihinde İstanbul İl Özel idaresinin açmış olduğu okul inşaatı ihalesi için 18.000,00 TL geçici teminatı peşin ödemiştir. İhale bedeli 600.000,00 TL'dir.

15.10.2012	
126 Verilen Dep. Ve Tem. Hs.	18.000,00
126.01 Geçici Teminatlar	
126.01.01 Okul İnşaatı	18.000,00
100 Kasa Hs.	18.000,00
100.01 Merkez Kasa	
100.01.01 TL. Kasası	18.000,00

Geçici Teminatın Peşin Verilmesi

_____ / _____

100 - Kasa Hs.		126 – Verilen Dep. Ve Tem. Hs.	
540.000,00	15.848,00	18.000,00	
19.210,00	18.000,00		

5.6 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Kesin Teminatın Verilmesi

İhale 15.11.2012 tarihinde kesinleştiğinden sözleşmenin yapılabilmesi için kesin teminatın ödenmesi gerektiğinden nakit olarak kasadan yatırılan % 3 oranındaki geçici teminat idareden alınarak, Yapı Kredi Bankası'ndan alınan % 6 oranındaki 36.000,00 TL değerindeki kesin teminat mektubu ile ödenmiştir.

Şirket daha önce idareye vermiş olduğu % 3 oranındaki geçici teminatı geri almıştır. Muhasebeleştirilmesi aşağıdaki gibidir.

15.11.2012	
100 Kasa Hs.	18.000,00
100.01 Merkez Kasa	
100.01.01 TL Kasası	18.000,00
126 Ver. Dep. Ve Teminatlar Hs.	18.000,00
126.01 Geçici Teminatlar	
126.01.01 Okul İnşaatı	18.000,00

Geçici Teminatın Geri Alınması

100 - Kasa Hs.		126 – Verilen Dep. Ve Tem. Hs.	
540.000,00	15.848,00	18.000,00	18.000,00
19.210,00	18.000,00		
18.000,00			

İstanbul İl Özel İdaresi'nden geri alınan geçici teminatın yerine Yapı Kredi Bankasından alınan teminat mektubu kesin teminat olarak verilmiştir. Kesin teminatın muhasebeleştirilmesi

15.11.2012	
900 Teminat Mek.dan Borç Hs.	36.000,00
900.01 Kesin Teminatlar	36.000,00
901 Tem. Mek.dan Al. Hs.	36.000,00
901.01 Yapı Kredi Bankası	36.000,00

Kesin Teminatın Tem.Mektubu Olarak Verilmesi

<hr/>		<hr/>	
900 – Tem.Mek.dan Borç Hs.		901 – Tem.Mek.dan Alacak Hs.	
36.000,00			36.000,00

5.7 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Stok Durumu

Şirket, inşaat işlerinde kullandığı ilk madde ve malzemelerini 150 – İlk Madde ve Malzeme Hesabında takip eder. İlk madde ve malzeme, inşaatın ana bileşenlerini oluşturan kum, çimento, demir, kereste, tuğla gibi maddelerin karşılığıdır. Bunu dışında kalanlar ise inşaatla kullanılan ancak inşaatın ana bileşenlerini oluşturmayan çivi, tel, vida v.b maddeler ise yardımcı bileşenlerdir. Ayrıca inşaatın üretim akışı içerisinde yer almakla birlikte esas yapısını oluşturmayan elektrik, tesisat, temizlik malzemeleri v.b. olabilir.

Şirket ilk madde ve malzeme hesabındaki maddelerin maliyetlerini stok kartları takibini gerçekleştirir. Her bir madde için ayrı ayrı stok kartı düzenlenir ve bu kartlar üzerinden takip yapılır. Bu stok kartları üzerinde tarih, fiyat, tutar ve miktar sütunları bulunmaktadır. Giren,çıkan ve kalan ilk madde ve malzemelerin ayrı ayrı izlenmektedir. Şirket stok kartları ile düzenlediği ilk madde ve malzemelerin değerlemesini ağırlıklı ortalama maliyet yöntemine göre yapmaktadır.

Şirketin okul inşaatı işi için 2013/Temmuz döneminde kullanmış olduğu tuğla alım ve kullanımı ile ilgili stok hareketleri aşağıdaki tablodaki gibidir.

Temmuz- 2013 Tuğla Alımları			Tuğla Kullanımı	
Tarih	Miktar (AD.)	Fiyat(TL/AD.)	Tarih	Miktar (AD.)
01.07.2013	12.000 AD.	0,25	02.07.2013	10.000 AD.
06.07.2013	10.000 AD.	0,25	08.07.2013	11.000 AD.
13.07.2013	13.000 AD.	0,25	15.07.2013	12.050 AD.
18.07.2013	12.000 AD.	0,25	20.07.2013	13.500 AD.
22.07.2013	13.000 AD.	0,25	24.07.2013	13.450 AD.
27.07.2013	15.000 AD.	0,25	30.07.2013	14.950 AD.

Tablo-1

5.8 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Girdilerin Maliyet Durumu

Şirket yapmış olduğu okul inşaatı işinde üretimde kullanmış olduğu ürünlerin maliyetlerini 740 – Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmektedir.

Şirketin Şubat 2013 döneminde okul inşaatı inşaatında kullandığı temel ilk madde ve malzemelerin toplam tutarları aşağıdaki gibidir.

<u>İlk Madde</u>	<u>Okul İnşaatı İşinde Kullanım Tutarı</u>
Demir	12.080,00 TL
Çimento	13.150,00 TL.
Kum	12.450,00 TL.
Kereste	5.250,00 TL.
Diğer Malzeme Kullanımı	4.900,00 TL.
TOPLAM	47.830,00 TL.
<hr/>	
28.02.2013	
740 Hizmet Üretim Maliyet Hs.	47.830,00
740.01 Okul İnşaatı	
740.01.01 İlk ve Yard.Mad.Malz.	47.830,00
150 İlk Madde ve Malzeme	47.830,00
150.01 İlk Madde	
150.01.01 Demir	12.080,00
150.01.02 Çimento	13.150,00
150.01.03 Kum	12.450,00
150.01.04 Kereste	5.250,00
150.02 Yardımcı Malzemeler	
150.02.01 Diğer Malzeme	4.900,00

Okul İnşaatında İlk Madde ve Malzeme Kullanımı

<u>150 – Stoklar Hs.</u>	<u>740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.</u>
47.830,00	1.138,00
	190,00
	379,00
	42.000,00
	47.830,00

15.02.2013 tarihinde merkez büronun elektrik ve su faturalarının ödemeleri şirketin Yapı Kredi Bankası hesabından otomatik talimatla ödenmiştir. Elektrik faturası 112,00 TL + KDV su faturası 56,00 TL + KDV'dir. Aynı gün okul inşaatının 950,00 TL + KDV elektrik faturası ve 640,00 TL + KDV su faturasının ödemeleri şirketin Yapı Kredi Bankasındaki hesabından otomatik talimatla ödenmiştir.

15.02.2013	
191 İndirilecek KDV Hs.	30,24
191.01 Ödenen KDV	
770 Genel Yönetim Giderleri Hs.	168,00
770.02 Dış.Sağ. Fayda ve Hiz.	
770.02.01 Elektrik Giderleri	112,00
770.02.02 Su Giderleri	56,00
102 Bankalar	198,24
102.01 Vadesiz Hesaplar	
102.01.01 Yapı Kredi Bankası	198,24

Merkez Büronun Elektrik ve Su Ödemesi

/	
102 – Bankalar Hs.	191 – İndirilecek KDV Hs.
180.000,00	7.560,00
133.262,00	30,24
47.421,00	

770 – Genel Yönetim Gid. Hs.
168,00

15.02.2013

191 İndirilecek KDV Hs.	286,20
191.01 Ödenen KDV	
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	1.590,00
740.01 Okul İnşaatı	
740.01.01 Elektrik Giderleri	950,00
740.01.02 Su Giderleri	640,00
102 Bankalar	1.876,20
102.01 Yapı Kredi Bankası	
102.01.01 TL. Hesabı	1.876,20

Okul İnşaatının Elektrik ve Su Ödemesi

102 – Bankalar Hs.		191 – İndirilecek KDV Hs.	
180.000,00	198,24	7.560,00	
133.262,00	1.876,20	30,24	
47.421,00		286,20	
740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.			
1.138,00			
190,00			
379,00			
42.000,00			
47.830,00			
1.590,00			

Şirketin inşaat işleri yapmış olduğu şantiyelerinde ayrı bir muhasebe bürosu kurmamıştır. Bu şantiyelerde yürütülen işlerin muhasebe işlemleri de merkez de bulunan muhasebe ofisi tarafından yerine getirilmiştir. Okul inşaatı işinde kullanılan toplam maliyetler 740 – Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına kaydedilerek tutulmuştur.

5.9 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Dönem Sonunda Yapılan İşlemler

2013 yılı itibariyle şirket yıl içinde bir adet yıllara yaygın inşaat işi ile üç adet özel inşaat işi yapmıştır. 31.12.2013 tarihinde ortak olan genel giderler ile amortismanların dağıtımını yapmıştır. Yapımı tamamlanan okul inşaatı ile ilgili olarak 170 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri

hesabındaki rakam 622 – Satılan Hizmet Maliyeti hesabına, 350 – Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabındaki rakam da 600 – Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılmıştır. Bu hesaplarda karşılaştırılarak şirketin kar yada zarar ettiği tespit edilmiştir.

5.9.1 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Ortak Genel Giderlerin Dağıtım

Okul İnşaatı için harcanan tutar: 430.600,00 TL.

1.Özel inşaat için hasılat tutarı : 180.500,00 TL

2.Özel inşaat için hasılat tutarı : 190.400,00 TL.

3.Özel inşaat için hasılat tutarı : 150.800,00 TL.

Şirketin yıl içinde yapmış olduğu toplam ortak gider 45.600,00 TL. (Kira, kırtasiye, telefon,doğalgaz, elektrik, su, MTV, sigorta, damga vergisi vb. giderler.)

Oranların Hesaplanması

Okul İnşaatı	430.600,00/952.300,00 = 0,45
1.Özel İnşaat	180.500,00/952.300,00 = 0,19
2.Özel İnşaat	190.400,00/952.300,00 = 0,20
3.Özel İnşaat	150.800,00/952.300,00 = 0,16

<u>Yapılan İş</u>	<u>Tutar</u>	<u>Oran</u>	<u>Ortak Gider Payı</u>
Okul İnşaatı	430.600,00	0,45	20.520,00
1.Özel İnşaat	180.500,00	0,19	8.664,00
2.Özel İnşaat	190.400,00	0,20	9.120,00
3.Özel İnşaat	150.800,00	0,16	7.296,00
TOPLAM	952.300,00		45.600,00

31.12.2013

771 Genel Yön.Gid.Yan.Hs.

45.600,00

770 Genel Yönetim Gid. Hs.

45.600,00

<u>770 – Genel Yön. Gid. Hs.</u>		<u>771 – Genel Yön. Gid.Yan. Hs.</u>	
45.600,00	45.600,00	45.600,00	

31.12.2013

170 Yıl. Yay.İnş.ve On.Mal.Hs.	20.520,00
170.01 Okul İnşaatı	20.520,00
632 Genel Yönetim Giderleri Hs.	25.080,00
771 Genel Yön.Gid.Yan. Hs.	45.600,00

170 – Yıl.Yay.İnş.On.Mal.Hs.

430.600,00
20.520,00

632 – Genel Yönetim Gider Hs.

25.080,00

771 – Genel Yön.Gid.Yan. Hs.

45.600,00 | 45.600,00

5.9.2 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşinde Ortak Amortisman Giderlerinin Dağıtımı

Şirketin 2013 yılı içerisinde tamamlamış olduğu inşaat işlerinde kullandığı makine ve araçlar için normal amortisman yöntemine göre ayırdığı amortismanlar aşağıdaki tablodaki gibidir.

AMORTİSMAN LİSTESİ

ÜRÜN ADI	ALINIŞ YILI	ALINIŞ BEDELİ	BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	FAYDALI ÖMRÜ (YIL)	ORAN	AMORTİSMAN
Yazıcı	2012	800,00	200,00	4	0,25	200,00
Fax Makinesi	2012	300,00	60,00	5	0,20	60,00
Bilgisayar	2012	1.500,00	375,00	4	0,25	375,00
Fotokopi Makinesi	2012	2.000,00	500,00	4	0,25	500,00
Telefon Makinesi	2012	150,00	30,00	5	0,20	30,00
Tarayıcı	2012	200,00	40,00	5	0,20	40,00
Kamyon	2012	140.000,00	35.000,00	4	0,25	35.000,00
TOPLAM		144.950,00	36.205,00			36.205,00

Kamyon için amortisman 35.000,00 TL.'dir. Dağıtımını aşağıdaki gibidir.

<u>Yapılan İş</u>	<u>Çalışma Gün Sayısı</u>	<u>Oran</u>	<u>Amortisman</u>
Okul İnşaatı	170 gün	170/360= 0,47	16.450,00
1.Özel İnşaat	70 gün	70/360= 0,20	7.000,00
2.Özel İnşaat	80 gün	80/360= 0,22	7.700,00
3.Özel İnşaatı	40 gün	40/360= 0,11	3.850,00
			35.000,00

31.12.2013

730 Genel Üretim Giderleri Hs.	18.550,00
730.01 (1.Özel İnşaat)	
730.01.07 Amort.ve Tük.Pay.	
730.01.07.01 Taşıtlar	7.000,00
730.02 (2.Özel İnşaat)	
730.02.07 Amort.ve Tük.Pay.	
730.02.07.01 Taşıtlar	7.700,00
730.03 (3.Özel İnşaat)	
730.03.07 Amort.ve Tük.Pay.	
730.03.07.01 Taşıtlar	3.850,00
740 Hizmet Üretim Maliyeti Hs.	16.450,00
740.01 Okul İnşaatı	
740.01.07 Amort.ve Tük.Pay.	
740.01.07.01 Taşıtlar	16.450,00
770 Genel Yönetim Giderleri	1.205,00
770.05 Amort. Ve Tük. Pay	
770.05.01 Demirbaşlar	1.205,00
257 Birikmiş Amortismanlar Hs.	36.205,00

257 – Birikmiş Amortismanlar

36.205,00 | 36.205,00

730 – Genel Ür. Gid. Hs.

18.550,00

740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.

1.138,00
190,00
379,00
42.000,00
47.830,00
1.590,00
16.450,00

770 – Genel Yön.Gid. Hs.

45.600,00 45.600,00
1.205,00

31.12.2013

731 Genel Ür.Gid.Yan.Hs. 18.550,00

741 Hizmet Ür.Mal.Yan.Hs. 16.450,00

771 Genel Yön.Gid.Yan.Hs. 1.205,00

730 Genel Üretim Gid.Hs. 18.550,00

740 Hizmet Ür.Mal.Hs. 16.450,00

770 Genel Yön.Gid.Hs. 1.205,00

730 – Genel Üretim Gid.Hs.

18.550,00 18.550,00

731 – Genel Ür. Gid. Yan.Hs.

18.550,00

740 – Hizmet Üretim Mal. Hs.

1.138,00 16.450,00
190,00
379,00
42.000,00
47.830,00
1.590,00
16.450,00

741 – Hizmet Ür.Mal.Yan. Hs.

16.450,00

770 – Genel Yön.Gid. Hs.

45.600,00 45.600,00
1.205,00 1.205,00

771 – Genel Yön.Gid.Yan. Hs.

45.600,00 45.600,00
1.205,00

31.12.2013

152 Mamuller Hs.	18.550,00		
152.01 (1.Özel İnşaat)	7.000,00		
152.02 (2.Özel İnşaat)	7.700,00		
152.03 (3.Özel İnşaat)	3.850,00		
170 Yıl.Yay.İnş.ve On.Mal.Hs.	16.450,00		
170.01 Okul İnşaatı	16.450,00		
632 Genel Yönetim Giderleri	1.205,00		
		731 Genel Üretim Gid.Yan.Hs.	18.550,00
		741 Hizmet Ür.Mal.Yan.Hs.	16.450,00
		771 Genel Yön.gid.Yan.Hs.	1.205,00

152 – Mamuller Hs.

18.550,00

170 – Yıl.Yay.İnş.On.Mal.Hs.

430.600,00

20.520,00

16.450,00

731 – Genel Üretim Gid.Yan.Hs.

18.550,00

18.550,00

741 – Hizmet Ür. Mal. Yan.Hs.

16.450,00

16.450,00

632 – Genel Yön.Gid. Hs.

25.080,00

1.205,00

771 – Genel Yön.Gid.Yan. Hs.

45.600,00

45.600,00

1.205,00

1.205,00

Dönem sonunda, okul inşaatı bitirildiğinde, 170 No'lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesabında biriken maliyet tutarı, 622 No'lu Satılan Hizmet Maliyet hesabına aktarılmıştır.

31.12.2013	
622 Satılan hizmet Maliyeti Hs.	467.570,00
170 Yıl.Yay. İnş.ve On.Mal.Hs.	467.570,00
170.01 Okul İnşaatı	467.570,00
/	

<u>622 – Satılan Hizmet Mal.Hs.</u>	<u>170 – Yıl.Yay.İnş.On.Mal.Hs.</u>
467.570,00	430.600,00 467.570,00
	20.520,00
	16.450,00

350 No'lu Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri Hesabında biriken hakediş bedelleri 600 No'lu Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılmıştır.

31.12.2013	
350 Yıl.Yay.İnş.ve On.Hak.Bed.Hs.	600.000,00
350.01 Okul İnşaatı	600.000,00
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	600.000,00
/	

<u>350 – Yıl.Yay.İnş.On.Hak.Hs.</u>	<u>600 – Yurtiçi Satışlar Hs</u>
600.000,00 120.000,00	600.000,00
	60.000,00
	420.000,00

31.12.2013	
600 Yurtiçi Satışlar Hs.	600.000,00
690 D.Karî veya Zararı Hs.	600.000,00
/	

<u>600 – Yurtiçi Satışlar Hs</u>	<u>690 – D.Karî veya Zararı Hs.</u>
600.000,00 600.000,00	600.000,00

31.12.2013

690 D.Karı veya Zararı Hs. 467.570,00

622 Satılan Hizmet Mal. 467.570,00

622 – Satılan Hizmet Mal. Hs.

467.570,00 | 467.570,00

690 – D.Karı veya Zararı Hs.

467.570,00 | 600.000,00

Şirketin yıllara yaygın inşaat işinden vergi öncesi dönem karı 132.430,00 TL. hesaplanmıştır.

193 No'lu Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında biriken 18.000,00 TL'lik tutar, 371 No'lu Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri hesabı yoluyla 370 No'lu Dönem Karı ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabı ile karşılaştırılmıştır.

31.12.2013

371 D.Kar.Peş.Öd.V.Yük. Hs. 18.000,00

193 Peşin Ödenen Ver.ve Fon.Hs. 18.000,00

193.01 Peşin Ödenen Vergiler

193.01.01 Okul İnşaatı 18.000,00

193 – Peşin Öd.Ver. ve Fon.Hs.

3.600,00 | 18.000,00

600,00

1.200,00

12.600,00

371 – D.Kar.Peş.Öd.V.Yük.Hs.

18.000,00

31.12.2013

691 D.Karı V.ve Diğ.Yas.Yük. Kar.Hs. 18.000,00

370 D.Karı V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs. 18.000,00

Dönem Karından Vergi Karşılığı Ayrılması

370 – D.Kar.V.ve D.Yas. Yük. Kar.Hs.

18.000,00

691 D.Karı V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs.

18.000,00

31.12.2013

690 D.Karı veya Zararı Hs. 132.430,00

691 D.Karı V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs. 18.000,00

692 D.Net Karı veya Zararı Hs. 114.430,00

Dönem Net Karı veya Zararının Tespiti

_____ / _____

690 D.Karı veya Zararı Hs.

467.570,00	600.000,00
------------	------------

691 D.Karı V.ve D.Yas.Yük.Kar.Hs.

18.000,00	18.000,00
-----------	-----------

692 D. Net Karı veya Zararı Hs.

114.430,00

31.12.2013

692 D. Karı veya Zararı Hs.

114.430,00

590 D.Net Karı Hs.

114.430,00

Dönem Net Karı/zararının Bilanço Hesabına Aktarılması

_____ / _____

590 Dön. Net Karı Hs.

114.430,00

692 D.Karı veya Zararı Hs.

114.430,00	114.430,00
------------	------------

6. SONUÇ

İnşaat , taahhüt ve onarım işleriyle uğraşan firma yada kişiler hem özel sektöre hem de kamu kurum ve kuruluşlarına yapmış oldukları inşaat işlerinde yıllara yaygın inşaat ile birlikte yıllara yaygın olmayan inşaat işlerini bir arada da yürütebilirler. Yapılan bu inşaat işlerinden yıllara yaygın olan inşaat ve onarım işleri ayrı bir vergileme sistemine tabidirler. Bir inşaat işinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olabilmesi için öncelikle bu işin birden fazla yıla yayılması gerekir ayrıca başka firmanın adına yapılmalı ve taraflar arasında bir taahhüt veya sözleşmenin bulunması gerekmektedir.

Yıllara yaygın inşaat işinin vergileme işleminin yapılabilmesi için işin geçici kabulünün yapılarak işin sonlandırılması ve yapılan işin toplam maliyetinin belli olması gerekmektedir. Yapılan işten elde edilen hasılatın da belli olması gerekir işin tümünden kar mı zarar edildiğinin tespit edilebilecek durumda olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44.maddesi ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitimini eğer iş geçici yada kesin kabul tutanağına tabi bir usul ile sonlandırılıyorsa geçici kabul tutanağını idare tarafından onaylanmasından sonra işin bittiğini belirtir. Eğer iş geçici ve kesin kabul tutanağına tabi değilse işin fiilen tamamlanması işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Ülkemizde yıllara yaygın inşaat işleri uygulaması tamamlanmış taahhüt yöntemine göre yapılmakta olup işin bitim tarihindeki dönemde kar ve zarar tespit edilerek muhasebeleştirilerek, Gelir Vergisi mükellefleri için takip eden yılın mart ayının 1-25 günleri arasında beyan edilip 31 Mart tarihinde de ödenir. Kurumlar Vergisi mükellefleri için ise takip eden yılın nisan ayının 1-25 günleri arasında beyan edilip 30 Nisan tarihine kadar da ödemesi yapılır.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri işverenin isteğine göre yapıldığından bir hizmet işi olarak değerlendirilir. Bu işlerle ilgili maliyetler 740 – Hizmet Üretim Maliyeti hesabında izlenir. Her dönemin sonunda da bu hesapta toplanan maliyetler yansıtma yoluyla 170 – Yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabına aktarılarak işin bitimiyle birlikte kar veya zararın tespiti amacıyla 170 – yıllara yaygın inşaat ve onarım maliyetleri hesabından alınarak 622 – satılan hizmet maliyeti hesabına aktarılır.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri kapsamında düzenlenen ve işveren tarafından onaylanmış bulunan hakedişler 350 – yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesabında izlenmektedir. İşin geçici kabulünün yapılmasıyla birlikte geçici kabulün yapıldığı yılın sonunda 600 – Yurtiçi satışlar hesabına aktarma işlemi yapılarak, ortak genel giderler ile amortismanların dağıtımının yapılması gerekmektedir. Bu işlemin yapılmasıyla birlikte inşaat işinden elde edilen net kar veya net zarar hesaplanır.

Örnek uygulama olarak belirtilen firmanın yeni kurulan bir firma olmasına rağmen kurulduğu yıl içinde kamu kurumundan ihale alarak inşaat işine başlaması ile bu işlerde ilk kez yer almasından

kaynaklanan ufak sorunlar olsa da firma yetkilileri ile uygulayıcılarının daha önce inşaat yapım işlerinde tecrübeli olmaları “ her ne kadar ihale ve sözleşme aşamasında tecrübesizlikten dolayı sıkıntı yaşansa da” şirketin ilk işini daha hafif sorunlarla atlatmasına sağlamıştır. İnşaat taahhüt firmalarının ihale ile yapılacak işlerde ihaleyi yapan kurumdan ihalesi yapılacak işin proje ve şartnamesini alarak teknik elemanları vasıtasıyla iyi bir fizibilite çalışması yapmalı ve yaklaşık maliyeti gerçek maliyete yakın çıkarmalı ve ona göre fiyat teklifi vermeli aksi durumda yanlış hesaplamanın yapılması ihalenin kaybedilmesine yada aşırı düşük teklif vererek firmanın işten zarar etmesine sebep olunur hatta firmanın mali dengesinin bozulmasını ve iflasına sebebiyet verebilir.

Yıllara yaygın inşaat işlerinde işin bitim tarihini takip eden yılda verilen gelir yada kurumlar vergisi beyannamelerinde devreden rakamının müsait olması şartıyla işveren tarafından işin başlangıcında bitişine kadar işi yapanın düzenlenen hak edişlerinden kesilerek sorumlu sıfatıyla beyan edilmiş olan gelir stopaj kesintilerini, sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi şartıyla, işi yapan firma hak edişlerinden kesilip bu gelir stopaj kesintilerini diğer iade şartlarını sağlaması şartıyla mahsuben yada nakten iade talep edebilirler ancak bazen idareden veya firma yetkililerinden kaynaklanan sebeplerle bu iadelerin yapılmasında sıkıntılar yaşanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat, taahhüt ve onarım işleri birden fazla takvim yılına yayılması dolayısıyla muhasebe ilkeleri ve vergi mevzuatı açısından dönemsellik ilkesinden farklı bir vergilendirme ilkesine sahiptir. Tezimizde başlangıçta yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin ihale ve sözleşme sürecinden bahsedilerek, sonrasında muhasebeleştirilmesi konusuna girilmiştir. Bir sonraki bölümde ise vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur. Tezimizin son bölümünde ise örnek bir uygulama ile yıllara yaygın inşaat ve onarım işi vergilendirilmiş ve muhasebeleştirilerek net karı bulunmuştur.

KAYNAKÇA

- ALTUN, M. (2004). Yeni Kamu İhale Düzeni Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- AKIN, S. (2010). Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım İşlerinin Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi Yüksek Lisans Tezi İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi.
- AKPINAR, O. ve diğ. (2012). Genel Muhasebe İlkeler ve Uygulamalar Ankara: Detay Yayıncılık.
- AKTÜRMAÇ, S. (1975). İnşaat Hukuku Ankara.
- ARSLAN, Y. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde İşin Bitim Döneminin Tespitinde Özellikli Durumlar, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:233
- AYDIN, A. (2002). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Muhasebe Uygulamalarına İlişkin sorunların İncelenmesi Yüksek Lisans Tezi Zonguldak: Karaelmas Üniversitesi.
- BABUŞCU, Ş. ve diğerleri (2007). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi Ankara: Akademi Yayınları.
- BABUŞCU, Ş. ve diğ. (2007). İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi Ankara: Öncü Basımevi
- BENLİGİRAY, Y. (2009) Uzmanlık Muhasebeleri Ankara: Gazi Kitapevi.
- ÇAKMAK, Ş. (2000). İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi, Vergi Dünyası Dergisi Sayı:226 s. 16.
- ÇANKAYA, İ. (2003). İnşaat Muhasebesi, Meslek Yapıtları Ankara:
- ÇELEBİ, G. (2011) . Konut Yapı Kooperatifleri ve Yıllara Yaygın İnşaat Tah. Ve Onarım İşletmeleri Muhasebesi, Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi.
- DURAK, A. (2002). Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönem Geçici Vergisinden Mahsup Edilemez, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:249, s. 51.
- DURNA, F. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Yüksek Lisans Tezi İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- GÜMÜŞAY, S. Ve DOĞAN, U. (2006) Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatı Diyalog Dergisi Yıl:21 Sayı:215 s. 71.
- KARTAL, A. (1991). Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması Kütahya: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- KAVACIK, M. (2008). Yıllara Yaygın İnşaat Tah.ve Onarım İşlerinde Vergilendirme ve Muhasebe İşlemleri Yüksek Lisans Tezi Manisa: Celal Bayar Üniversitesi
- KIZILOT, Ş. (2008). İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi yenilenmiş (11.baskı). Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- KIZILOT Ş. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde Vergi Kesintisi, Yaklaşım Dergisi, s.9
- KÜÇÜK, M. (2004). Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karsısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, s. 63.
- OKTAR, S. C. (1998) Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde % 5 Stopaj Olayı ve Değerlendirilmesi, Yaklaşım Dergisi, Sayı 5, s.9

- OLGAÇ, S. (1977). İstisna Akdi, Ankara:
- ÖZDEMİR, İ. (2003). Yapı İşletmesi Ders Notları Eskişehir:
- ÖZTEM, F. Ve ŞENTÜRK, A. (2001). Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Avans Ödemelerinden Gelir Vergisi Kesintisi ve İşin Bitim Tarihinin Tespiti, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı: 157
- SAYARI, M. (1995) Yapı İşlerinde Muhasebenin Önemi Mali Sorunlara Çözüm Dergisi s.41
- SAYARI, M. (1983). Yapı İşlerinde Muhasebe Düzeni Ankara: Gazi Ün.v.Yayınları.
- SELİMOĞLU, R. (2010). İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları İstanbul: Mart Matbaacılık
- SELMAN, A.E. (1997). İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirmesi. (2.Baskı) Isparta.
- SEZGİ, Ö. (1997). İstihkakı Döviz Cinsinden düzenlenen İnşaat Onarım İşlerinde Kur Farklarının KDV, Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Dergisi, Yıl 1997, s.194
- SUNGUROĞLU, K.(1982). Yapı İşletmesi Şantiye Tekniği ve Maliyet Hesapları Ankara: TMMOB İnşaat Müh.Odası Ankara Şubesi Yayınları.
- ŞENLİK, M. (2013). Örnek Uygulamalarla İnşaat Muhasebesi Anakara: Seçkin Yayınları.
- ŞENLİK, M. (2007) İnşaat Muhasebesi (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- ŞİMŞEK, A. (2006). Adım Adım İhale Ankara: Yaklaşım Yayınları.
- TUĞLU, A. (2000). Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin bitim Tarihi, Vergi Dünyası Dergisi Sayı 229, s.229
- TÜRÜNG, H. (2006). Yapı Muhasebelerinde Yıllara Yaygınlık Kavramının Neden Olduğu Sorunlar ve Çözüm Önerileri Yüksek Lisans Tezi Sakarya: Sakarya Üniversitesi
- YILDIRIM, Ç. Ö. (2008). İnşaat Muhasebesi Ankara: Detay Yayıncılık.
- YILMAZ, A. (2003). Vergi Denetimi Ankara: VDD Eğitim Yayınları.
- YILMAZ, K. (2007). İnşaat Muhasebesi vergilendirilmesi ve asgari işçilik Ankara: Ceka Yayınları

İnternette Alıntı Yapılan Kaynaklar

Maliye Bakanlığının, 02.06.1998 tarih ve 20504 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Maliye Bakanlığının 21.02.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-42-3-994 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-42-3-994 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 07.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1483 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-130 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 30.07.2013 tarih ve 62030549-120[44-2012/402]-1136 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Bursa Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 02.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-49-193 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Ankara Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 19.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[15-11/1]-483 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Maliye Bakanlığı'nın 04.11.1976 tarih ve 2128-10216 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Danıştay 4.dairesinin 18.05.1970 tarih ve E.1967/118,K.1970/2762 Sayılı Kararı (www.danistay.gov.tr)

Maliye Bakanlığı'nın B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 Sayılı Özelgesi. (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Bşk.lığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 29.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-121-1139 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 22.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB 4.99.16.02-GVK-42-62 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-2239 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 24.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42 1391 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB 4.34.16.01-GVK-42-621 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün 17.09.2013 tarih ve 68554973-105[413-2013/11]-101 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 20.08.2013 tarih ve 38418978-120[42-13/1]-878 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Adana Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğünün 13.03.2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 23.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[42-12/5]-596 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 16.09.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-1601 sayılı özelgesi (www.gib.gov.tr)

ŞEKER S. (1999). İnşaat ve Onarma İşlerinde Özellik Arz eden Geçici Vergi Uygulamaları, Yaklaşım Dergisi Mayıs Sayısı 1999, (www.yaklasim.com.tr)