

YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Atila İNAN*

GİRİŞ

Başta belediyeler olmak üzere kamu idarelerinde yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı, yapım ve onarım işlerinin hangi durumlarda yıllara yaygın olduğu konusu denetimlerde en çok karşılaşılan sorunların başında gelmektedir.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri hem bütçenin yıllık olma, hem de verginin yıllık olma ilkesi açısından yasalarla kural dışı işlemlere tabi tutulmuş bir alandır. Bu araştırmanın konusu, bu alanı vergi hukuku açısından incelemektir.

Gelir Vergisi Kanununun 42. maddesi uyarınca, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kar ve zarar için bittiği yıla ait sayılıp, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilir. Bu durumda doğal olarak ara süre içerisinde hak edişler alıp bunun vergisini daha ileri yıllarda veren müteahhit için kazanç fazlası ortaya çıkacaktır. Yasa koyucu yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde, vergilendirme açısından sağladığı avantajın karşılığı olarak yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kaynakta vergi tevkifatı esasını getirmiştir.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işi yaptıran belediyeler dahil olmak üzere kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, tüzel kişiliğe sahip bütün kuruluşlar, ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço ve zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler hak ediş öderken, vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

İşte bu verginin kesilmesinde ve idaresinde karşılaşılan sorunlar araştırmamızın konusunu oluşturmaktadır.

* E. Sayıştay Uzman Denetçisi, Hukukçu.

I- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNİN KOŞULLARI

Gelir vergisi Kanununun öngörüldüğü yapım ve onarım işlerinden söz edebilmek için,

- a) Bir yapım ve onarım işi olması,
- b) Yapım ve onarım işinin taahhüt işi olması,
- c) Yapım ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması, koşullarının bir arada olması aranır.

A-Yapım ve Onarım İşİ Olması

Yapım ve onarım işleri özel hukukta “istisna” akdi denilen sözleşme türleri kapsamına girerler. İstisna akdi, bir tarafın bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olarak tanımlanır¹. Yapım ve onarımı amaçlayan istisna akitleri konumuzu oluşturmaktadır.

“İnşa” kelimesi; yapma, kurma, “İnşaat” kelimesi; yapı, yapı işleri anlamına gelir². Bu kelimeyi sadece bina yapım işleri için kullanmak doğru değildir. Gemi inşaatı, dolap inşaatı biçimlerinde olduğu gibi de kullanıldığı bilinmektedir. Bu nedenle yol yapım işinin Gelir Vergisi Kanunu uyarınca inşa işi olarak kabul edilmesi gerekir³.

İmar Kanununda da “karada ve suda daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesisler” yapı olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 5 sıra nolu KDVK. Sirkülerinde “Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulaması” konu başlığı altında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmıştır. Burada sadece dar anlamda inşaat kavramının içine giren iş ve işlemler sayılmamış, bunlar dışında “elektrik trafosu”, “kombi”, “çelik kapı” vs. gibi malzemeleri de saymak suretiyle uygulamaya açıklık getirerek malzemelerin tedariki ve montajı da inşaat ve onarım işi olarak sayılmıştır. Bu suretle yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü

¹ Türk Hukuk Lugatı

² Türkçe sözlük, 6.B.,1974,sf.414

³ İNAN, Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Esasları, TURMOB Yayınları 2000 sf. 3.

çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmış, bu şekilde ortaya çıkan ihtilaflara büyük çoğunlukla son verilmiştir.

Gemi inşası ve onarımı işlerinin de inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı tartışmaya açık olmakla birlikte, VUK'nun inşaat ve mal giderleri başlıklı 271. maddesinde yer alan “İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşaat ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer” şeklindeki hüküm, gemi inşası işinin de inşaat işi kapsamında değerlendirilmesine açık bir dayanak teşkil etmektedir⁴.

Bütün bunlarla birlikte mükellefler, makine-teçhizat, malzeme alımı ve montajı da gerektiren inşaat ve onarım işlerinden hangilerinin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamına girdiği konusunda yine de bazı duraksamalar yaşamaktadır. Bu yazımız kanımızca bazı duraksamaları en aza indirecektir.

Devlet İhale Kanunu 4. maddesinde “yapım” teriminin tanımını yapmış; “Her türlü inşaat, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve montaj” işlerini kapsamına almıştır. İlk bakışta “yapım” teriminin Devlet İhale Kanunundaki tanımının değil, genel tanımının esas alınması gerektiği ileri sürülebilirse de, yapılan tanımın göz önünde tutulduğunda ikisi arasında fark olmadığı görülür. Ancak kanımızca Borçlar Kanunundaki “istisna” akdi tanımına girmeyen işleri “yapım” işi olarak kabul etmemek gerekir. Bu nedenle bina yapımı yanında yol yapım işi de Gelir Vergisi kanunu açısından inşaat yani yapım tanımı kapsamına girmekle beraber, yol yapım işi için gerekli olan mıcır nakli işi yapım kapsamına girmez⁵.

Kanımızca bir istisna akdi örneği olduğu için elektrik tesisat işi yapım işi olarak kabul edilip Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yıllara yaygın olma işlemine tabi tutulabilir. Aynı yaklaşımla yapım ve onarım işine ilişkin proje kapsamında taahhüt edilen kazı işleri, donanımların yapımı ve montaj işlerinin yapım işi ve yıllara yaygın yapım işi olarak kabulünde sorun yoktur. (22.7.1991 tarih ve 58582 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi)

Aynı şekilde bir istisna akdi niteliğinde olmayan yani bir imalat işinin söz konusu olmadığı, asfalt platinine bazalt temini ve nakli işi, yapım işi sayılmayacağından yıllara yaygın bir yapım işi olarak kabul edilemez⁶.

⁴ Barış BİRBİR, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamı” Maliye ve sigorta yorumları 1 Ağustos 2005 sayı 445, Sf.116

⁵ 25.4.1995 tarih ve 23763 tutanak sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı

⁶ Mali Hukuk, Okuyucu Soruları”, Sayı: 81 ,sf. 79

Gelir Vergisi Kanunu inşaat=yapım terimi yanında onarım kelimesini de kullanarak yapım tanımını daha da genişletmiştir. Onarmak; bozulmuş olan bir şeyi düzeltip yararlı bir duruma sokmak olarak tanımlandığına göre, yine Borçlar Kanunumuza göre bir istisna akdi örneğidir⁷. Bu nedenle diğer koşulların da gerçekleşmiş olması halinde herhangi bir onarım işi de Gelir Vergisi Kanunu açısından yıllara yaygın nitelik kazanır.

B- Yapım ve Onarım İşinin Taahhüt İş Niteliğinde Olması

Gelir Vergisi Kanununun sözcüklerinden, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde “taahhüt” koşulu bulunduğunu çıkarmak olanaksızdır. Ancak Maliye Bakanlığının görüşleri ve Danıştay içtihatları bu konuda açıklık taşımaktadır. Maliye Bakanlığının 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı özelgesinde “Yapım ve onarım işi kavramından; taahhüt işi yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan yapım ve onarım işleri şeklindeki yorumlanması gerekir” açıklığı getirilmiştir⁸.

Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel yapım işleri, taahhüt niteliği taşımadığından, G.V.Kanununun 42. maddesi kapsamına girmezler. Çünkü özel yapım işleri, iş bir başkasına yaptırılmadığı için istisna akdi kapsamına girmez. Ayrıca bir imalat söz konusu olmadığı için taksitle yapılsalar bile satış sözleşmeleri de koşullar uygun olsa bile yıllara yaygın yapım işi olarak kabul edilemez. Danıştay’ın da bu doğrultuda verilmiş bir çok kararı bulunmaktadır⁹.

C- Yapım ve Onarım İşleri Yıllara Yaygın Olmalıdır

Bir işin yıllara yaygın olmasından amaçlanan, yapılan işin birden fazla takvim yılını ilgilendirmesidir. Takvim yılı 12 aylık süreyi değil, işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade eder¹⁰. Örneğin 20 Kasım 1999 yılında başlayıp 20 Mart 2000 yılında biten bir iş dört ayda bitmiş olmasına karşın, birden fazla takvim yılını ilgilendirdiğinden yıllara yaygın bir yapım ve onarım işi olarak kabul edilir. Aynı takvim yılı içinde başlayıp biten işler 12 ay devam etmelerine karşın yıllara yaygın yapım

⁷ T.D.K. Sözlüğü, sf. 675

⁸ Ömer Kaya, Birgül Gedik, ”Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergileme ve Özellik Arz Eden Durumlar, Vergi Dünyası, Sayı 201, sf. 90.

⁹ Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları, Özelgeler, Cilt:1-3, Yaklaşım Yayınları.

¹⁰ Ömer Kaya, Birgül Gedik, a.g.e., sf. 91.

İşi sayılmazlar. Kimi zaman sözleşmenin akdedildiği yıl ile Sayıştay'ca tescil edildiği yıl farklı olabilir. Örneğin sözleşme 12 Aralık 1999 yılında akdedilip tescil işlemi 2000 yılına sarkabilir. Böylesi bir durumda 2000 yılında bitecek iş yıllara yaygın bir yapım işi niteliğinde olmaz.

Bir yapım işi sözleşmesi keşif artışı nedeniyle yıllara yaygın hale gelebilir. Yıllara yaygın olma hali keşif artışından sonra doğduğu için daha önceki hak edişlerinden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmez¹¹.

Önceden yıllara yaygın olmayan bir yapım işi sonradan ek bir sözleşme ile yıllara yaygın hale gelmişse, bu sözleşmenin yapıldığı, böyle bir anlaşma olmadığında takip eden takvim yılı başından itibaren gelir vergisi kesintisine tabi olur¹². Bu nedenle bakanlık oluru ile süre uzatımı verilen bir olayda, süre uzatımı ile gelecek yıla taşan yapım işinde bakanlık oluru tarihinden sonra gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir¹³.

Sözleşmesine göre yıllara yaygın bir yapım işi olmasına karşın tek bir hak edişle ödeme yapıp iş yılı içinde tamamlandığında, gelir vergisi tevkifatı yapılmaz¹⁴.

Karardan anlaşıldığı üzere, yıllara yaygın olma konusunda ölçüt fiilen işin bitim tarihidir. Tek bir hak ediş olup da gelecek yıla taşmadığında kesinti yapılmayacaktır. Ancak sözleşme yıllara yaygın olup birden fazla hak ediş yapıp iş gelecek yıla taşmadan bitmişse, ilgililerin önceki sözleşmelerden Gelir Vergisi kesintisi yapması doğaldır. Ancak söz konusu iş yılı beyannamesinde yer alacağından önceden kesilen kesintilerin vergi iadesi yoluyla ödenmesi gerekir.

İş bitiminden sonra hak ediş ödemeleri yapıldığında bu ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz¹⁵. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra elde edilen hak edişler, ilgili yılın beyannamesinde gösterileceğinden kesintisi yapılması gerekmez. İşin bitim tarihi konusu önem taşıdığından ayrı bir başlık altında incelenmesinde yarar vardır.

¹¹ 28.2.1962 t. 2733 s. Sayıştay G.K.K.

¹² 2.6.1966 t. 3122/5 s. G.K.K

¹³ Sayıştay 3.Dairesinin 25.5.1976 t. 296 Tutanak sayılı kararı

¹⁴ 27.10.1989 tarih ve 22004 Tutanak Sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı.

¹⁵ 2.3.1993 Tarih ve 22953 Tutanak Sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı.

II- YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE İŞİN BİTİM TARİHİ

Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesi uyarınca, yapım ve onarım işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Görüldüğü gibi geçici ve kesin kabule tabi olan hallerde tutanağın düzenlendiği tarihin işin bitim tarihi olduğu yasada apaçık gösterilmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde bile tutanak tarihi değil tutanağın tasdik tarihinin esas alınacağı şeklinde uygulamalar yapmaktadır¹⁶

a- İşin Bitim Tarihini Belirleyen Esasların Tarihçesi

Gelir Vergisi Kanununun 44. maddesinde işin bitim tarihi “Geçici ve kesin kabule tabi olan haller” ve “diğer haller” ayırımına tabi tutulmuştur. Gelir Vergisi Kanununun ilk şeklinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan haller açısından işin bitim tarihi:

İnşaat ve Onarma İşlerinde;

1- Muvakkat ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde muvakkat kabulün yapıldığı yıl, işin bitim tarihi olarak yasayla belirlenmiştir. Geçici kabulün yapıldığı tarih konusunda da tutanak tarihi mi tasdik tarihi mi duraksamalarını gidermek için Maliye Bakanlığı 85 seri No.lu Gelir Vergisi Tebliğini yayınlamıştır (10.10.1967 tarih ve 12721 sayılı R.G.). Bu tebliğde işin bitim tarihinin; geçici kabulün kabul komisyonunca fiilen yapıldığını belirleyen “tutanak tarihi” olduğu açıklığa kavuşturulmuştur. Daha sonra bu anlayış Gelir Vergisi Kanununda 24.10.1980 tarih ve 2361 sayılı Yasanın 44. maddesinde bir yasa hükmü halini almıştır. Söz konusu yasa hükmünün son şeklindeki;

“İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih bitim tarihi olarak kabul edilir” hükmü ayrıca bir yorum yapmaksın bütün duraksamaları gidermişti. Uygulamada da bu konuda bir istikrar sağlanmış bulunmaktaydı.

Uygulama bu anlayış çerçevesinde sürdürülmekte iken son zamanlarda Maliye Bakanlığı yetkilileri konuya yeni bir yaklaşım getirerek işin

¹⁶ Veysi Seviğ, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Kabul”, Yaklaşım sayı: 9 Sf.23

bitim tarihinin, geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih değil, tasdik edildiği tarih olması gerektiğini ileri sürmeye başlamışlardır¹⁷.

Bu görüşün dayanağı olarak da, 2361 sayılı Kanunun, G.V.K.' nun 44. maddesini değiştiren 29. (sonradan 31.) maddesinin gerekçesi gösterilmektedir.

Söz konusu 29. maddenin gerekçesinde; “Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve katı kabul usulüne tabi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir. Böylece, yürürlükteki maddede yer alan “muvakkat kabulün yapıldığı yıl” deyimine açıklık getirilmiş olmaktadır”¹⁸ denilmektedir. Görüldüğü üzere yasanın sözleri ile gerekçesi arasında bir çelişki vardır. Maliye Bakanlığı da tebliğlere yansımayan son yaklaşımlarında, Yasanın sözlerini bir tarafa iterek gerekçesine göre işlemler yapmaya başlamıştır¹⁹. Bu yorum tarzı sonucunda geçici kabul tutanağının tasdik tarihi mutlaka düzenlenme tarihinden sonra olacağından, tasdik tarihi bir sonraki yıla rastladığında beyanname verilmesi bir yıl gecikmektedir. Kimi zaman da kesinti miktarı, verilecek vergi miktarından fazla olduğu zaman buna itirazlar olmaktadır.

Yasaların yorumlanması ihtiyacı herhangi bir duraksama ve hukuk boşluğu olduğu zaman söz konusu olur. Yasalarının sözlerinin açık ve belirgin olduğu durumlarda bir yorumlama arayışına gidilmez²⁰. Olayımızda yasanın sözleri ile gerekçesi arasında bir çelişki vardır. Bu durum yasanın hazırlanmasından sonra bir değişiklik olmasından kaynaklanabilir. Yasanın gerekçesini sözlerinden daha güçlü sayan Maliye Bakanlığı anlayışı yasal olmayıp hukuk yorumlama tekniklerine de ters düşmektedir.

Kaldı ki hukukun amacının düzen anlayışı olduğu gerçeği karşısında yıllarca istikrar kazanarak yerleşmiş bir anlayışı değiştirmek de uygun bulunmamaktadır.

b- İstikrar Kazanmış Uygulama

İşin bitim tarihinde sözleşmeyle belirtilen hukuki kriterin mi yoksa işin fiili bitim tarihinin mi esas alınacağı tartışılmıştır. Bu konuda 2.6.1966 gün

¹⁷ Atilla İNAN, age, sf. 7

¹⁸ Cemalettin Turan, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Geçici ve Kesin Kabul Usulüne Tabi Olan Hallerde İşin Bitim Tarihi”, Vergi Dünyası, Nisan 1999, sf. 14.

¹⁹ Cemalettin Turan, age, sf. 15

²⁰ Necip Bilge, Hukuk Başlangıcı Dersleri, 1991, sf. 33.

ve 3122/5 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı fiili durumun esas alınacağını belirlemiştir²¹. Ayrıca Muayene ve Kabul Yönetmeliğindeki hükümlerde aynı doğrultudadır (Muayene ve Kabul Yön. md.9).

Konuyu düzenleyen G.V.K.'nun 44. maddesinde; inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Yasada sözü edilen geçici ve kesin kabul usulüne tabi işler, Kamu İhale Kanununa tabi işlerdir. Kamu İhale Kanununa göre değinilen işler bu kanuna göre çıkarılan Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği hükümlerine göre yapılır.

Söz konusu Yönetmeliğin 5. maddesine göre oluşan kabul heyetleri, heyetin oluşumundan sonra 10 gün içinde işyerine giderek, Yapı İşleri Genel Şartnamesinin 41. maddesine göre müteahhit tarafından yapılan işleri muayene eder. Zorunlu hallerde bu süre uzatılabilir. Geçici Kabul Heyeti yapmış olduğu muayene ve incelemeler sonucunda, işi geçici kabule hazır bulunduğu takdirde geçici kabul tutanağını düzenler. Yapılan işte kusur ve noksanların olması, geçici kabul tutanağının düzenlenmesine engel değildir. Makul ölçüdeki noksanların tamamlanması için ilgili idareye yazılır ve bunların tamamlanması için yeterli bir süre tanınır. Böylesi durumlarda işin bittiği tarih kusur ve noksanların sözleşmeye göre tamamlandığı tarih değil, Yasa uyarınca geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihtir.

Geçici kabule ilişkin esasların diğer bir kısmı Kamu İhale Kanununa göre çıkarılan Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 41. maddesinde bulunmaktadır. Değinilen madde hükmüne göre; kusurlu ve eksik işlerin miktarı, toplam iş bedelinin %5'inden fazla olamaz. Kabul heyetince belirtilen oranda kusur ve eksiklikler olmasına karşın bir kabul tutanağı yapılmakla birlikte, kusur ve noksanlıkların dökümünü gösterir bir liste düzenlenerek bunların giderilmesi için gerekli süre tamamlanır. Belirlenen eksiklikler belirlenen sürede giderilmezse, bu sürenin bitiminden sonra eksikliklerin giderilmesine kadar geçecek her gün için, sözleşmesinde gecikme cezası olarak yazılan belli oranında ceza uygulanır ve geçici kabul tarihi kusur ve eksikliklerin giderilme tarihine ertelenir.

Önceden geçici kabul tutanağı düzenlendiği halde kusur ve noksanlarının giderilmesi için verilen süre dolmasına rağmen iş tamamlandığında, önceki kabul tutanağı tarihi vergileme döneminde esas alınmalıdır.

²¹ Necdet Atalay, Mehmet Güven, Sayıştay Kararları 1996, sf. 502

Gelir vergisi uygulaması açısından işin bittiğini gösterir geçici kabulün yapılmasından sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam altında olursa olsun elde edilen hasılat, yapıldıkları veya elde ettikleri yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınır²². Bir başka deyişle, işin bitim tarihinden sonra elde edilen gelir elde edildiği yılın kar ve zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu şekilde verginin dönemselliği ve takvim yılı esasına göre hesaplanması ilkesine tanınan istisna işin bitim tarihi ile sınırlanmaktadır.

Kamu İhale Kanununa tabi olmayan diğer yapı ve onarım işlerinde, işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. Bitim tarihi sözleşmeye göre değil mevcut duruma göre tespit edilir. Eğer taraflar arasında işin kabulü hakkında ihtilaf yoksa tarafların teslim ve tesellüm ettiği tarih, bitim tarihi olarak kabul edilir.

Hukuken en önde gelen amacı bir düzen kurma gereğidir. Bu nedenle “kötü bir düzen bile düzensizliğe tercih edilir” sözü hukukçuların çok kullandığı bir ifadedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihinin belirlenmesi konusunda yasalarla ve uygulamayla bir düzen oluşmuş, istikrar da kazanmıştır. Yasanın sözlerine ters düşen gerekçeye dayanarak bu düzene zarar vermek doğru olmayacaktır²³.

Yıllara yaygın yapım işi süresince vergi mükellefinin o işi kapsayan beyanname verme mecburiyeti yoktur. Bu nedenle yıllara yaygın yapım işinin kabulü yapıncaya kadar vergi salınması ve ceza kesilmesi doğru değildir (Dış 4, D.4.4.1996/1516 sayılı Kararı).

²² Abdullah Şimşek, Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri, Mali Hukuk Dergisi, Yıl 1996 Sayı 61, sf. 49.

²³ Atilla İNAN, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihinin Belirlenmesinde Maliye Bakanlığının Yeni Yaklaşımı”, Sigorta ve Maliye Yorumları, Sayı 299, sf. 78.

Aynı görüş için bkz.; Sakıp Şeker, “İnşaatlarda Geçici Kabul”, Yaklaşım, Sayı 79, sf. 130.

III- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİLERİ

A-Gelir Vergisi Kesintisi

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi 3. bendi uyarınca yıllara yaygın yapım ve onarım niteliği taşıyan işlerden %5 oranında vergi kesintisi yapılır.

a-Kesintisi Yapmakla Sorumlu Olanlar

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinde sayılan kişi ve kurumlar, G.V. Kanununun 42. maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödedikleri istihkak bedellerinden, avans olarak ödenenler dahil bu ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada %5 vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Vergi kesintisi yapmakla yükümlü bulunan kişi ve kurumlar şunlardır.

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret Şirketleri ve ortakları,
- Dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- 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,

Yukarıda belirtilen tevkifatın yapılıp yapılmamasında en önemli konu önceki bölümde değinildiği gibi yapım ve onarım işinin birden fazla takvim yılına taşıp taşmadığıdır.

Önceki bölümde değinildiği gibi keşif artışı veya süre uzatımı verilmesi halinde hatta cezalı çalışma nedeniyle gelecek yıla yaygın hale gelen işlerde vergi kesintisi yapılması gerekir. Ancak değinilen durumların önceki yıl hak edişleri yapılırken bilinmesi gerçeği kuşkusuzdur. Bu durumda yılı içinde bitmesi kararlaştırılan yapım ve onarım işinin, herhangi bir nedenle izleyen yıla sarkmış olması halinde, başlangıçtan beri bütün hak edişlerden değil, izleyen yıla sarktığına belli olduğu tarihten sonra ödenen hak edişlerden kesilmesi gerekir.

Kesinti uygulamasına geçici kabul yapıncaya kadar devam olunur. Bu nedenle geçici kabul yapıldıktan sonra müteahhide yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapılmaz. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra alınan hak edişlerin ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

Gelecek yıla yaygın yapım ve onarım işinin kapalı zarf usulü ile veya emanet usulüyle yapılması arasında fark yoktur. Ancak pür emanet suretiyle yapılan işler taahhüt işi sayılmayacağından vergi kesintisi söz konusu olmaz.

Yapım ve onarım işinin yıllara yaygın olması koşulu gerçekleştiğinde işi taşeron olarak yapanlardan da kesinti yapılır²⁴.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri nedeniyle fiyat farkları ödendiğinde de vergi kesintisi yapılması gerekir.

b- Kesintiye Esas Matrah

Gelir vergisi kesintisi uygulanacak matrah K.D.V.' siz matrahtır. Bu nedenle ihzarat, birim fiyat farkı, malzeme fiyat farkı matraha dahil olunur.

Müteahhide avans verildiği takdirde, yapım ve onarım işi nedeniyle avans verilirken gelir vergisi kesintisi yapılır. Avans verildikten sonra yapılan hak ediş ödemelerinde, avans verilirken kesintisi yapılmadığından, bu kesinti gelir vergisi kesintisine esas olacak matrahtan düşülür.

Gelir vergisi kesintisine esas matrah hak ediş arka kapağına aktarılan, “(A) sözleşme fiyatları ile yapılan işler tutarı”, “(B) fiyat farkı tutarı”, “(C)= A+B toplamından”, “(D) bir önceki hak ediş toplamı tutarı”nın düşülmesi sonucu bulunan “(E) bu hak ediş tutarı”dır²⁵.

11.07.1992 tarih ve 21281 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 3824 sayılı Kanuna göre yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde ödenen hak ediş bedellerinden tevkif edilen gelir vergisinin %10 oranında fon payı kesintisi yapılmakta iken 24.04.2003 tarih ve 25088 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 4842 sayılı Kanun ile söz konusu kanun hükümleri ilga edildiğinden 01.01.2004 tarihinden başlayarak hak ediş ödemelerinde fon kesintisi uygulanmasına son verilmiştir.

²⁴ Atilla İNAN, a.g.e. Sf. 13

²⁵ Mustafa Kemer, Yapım İşleri, Örnekli Yaklaşık Maliyet hak ediş Uygulamaları Fiyat Farkları sf.286

IV- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNE İLİŞKİN HAKEDİŞ ÖDEMELERİNDE KDV

Kamu kuruluşlarınca müteahhit veya taşeronlara yaptırılan inşaat taahhüt işleri, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir iş olduğundan 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir. Dolayısıyla müteahhitlere ödenen hak ediş ödemeleri üzerinden ayrıca katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

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

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

Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği belirlenmiştir.

İnşaat ve onarım işlerinde vergiyi doğuran olay hak ediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte meydana gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için kesin kabulün yapılması şart değildir.

Danıştay 7. Dairesince verilen 15.10.1993 tarih ve E.No: 1992/4200, K.No: 1993/4107 sayılı kararda, “Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan inşaat firmasının hak ediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır” denilmektedir.

a- KDV'nin Matrahı

İnşaat taahhüt işleri dolayısıyla müteahhitlere ödenen hak ediş bedellerine uygulanan K.D.V.' si hesabında; ilk önce hak ediş bedelinden ihale tenzilatına tekabül eden miktar düşürülür. Bu meblağdan da bir önceki hak edişle müteahhide ödenen tutarında düşülmesi sonucu bulunan tutara; çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen miktar üzerinden K.D.V.'si hesaplanacaktır.

K.D.V.'si bu şekilde hesaplandıktan sonra, hak ediş raporunun arka sayfasında ilaveler bölümünde gösterilecektir. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler K.D.V.'si matrahında indirilmeyecektir.

Öte yandan, hak ediş tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca yapılan gelir vergisi ve fon payı ile damga vergisi K.D.V.'si matrahından indirilmeyecektir. Kaldı ki söz konusu kesintiler hak ediş belgesi üzerinden değil, tahakkuk müzekkeresi ve verile emri üzerinden hesaplanarak alınan kesintilerdir.

Diğer bir ifadeyle gelir vergisi K.D.V.'sine esas matrah üzerinden hesaplandığından bu verginin de K.D.V.'sinden önce kesilmesi zaten mümkün değildir. Ancak, avans nedeniyle fatura düzenlenmişse, faturada gösterilen miktarla sınırlı olmak kaydıyla vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilerek K.D.V.'si hesaplanacaktır.

V- DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1. maddesi uyarınca, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar damga vergisine tabidir. Bu kanundaki kağıtlar terimi; yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve her hangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilecek olan belgeleri ifade eder. Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1-Akitlerle ilgili kağıtlar bölümünün, 1/a fıkrasında belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin %015, Damga Vergisi Kanununun ekli (1) sayılı tablosunun II. :Kararlar ve Mazbatalar bölümünün 2. bendine göre (5281 sayılı kanunun 7. maddesinin değişik şekline göre) artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarına verilen her türlü ihale kararlarının %045, IV- Makbuzlar İle Diğer Kağıtlar bölümünün 1/h fıkrası gereğince hak ediş ödemelerinden %07,5 oranında damga vergisi kesintisi yapılacağı açıklanmıştır.

Hak ediş ödemelerinden Damga Vergisinin matrahı, o hak edişle ilgili avans teminatı, gecikme cezası, SSK primi, gelir vergisi, fon payı gibi kesintiler yapılmadan imalat tutarı+ihzarat tutarı, birim fiyat farkları ve malzeme fiyat farkları toplamından oluşur.

Hak ediş bünyesinde avans mahsubu olduğu durumlarda bazı saymanlık hesaplarında karşılaştırılan bir uygulamada avans mahsup tutarının hak ediş tutarından düşüldükten sonra damga vergisi kesintisi yapılmasıdır.

Bu uygulamaya mükerrer damga vergisi kesintisine sebebiyet verilmemesi gerekçesi ile yapılmaktadır.

İşin devamı sırasında %30 dahilinde keşif artışı olması halinde, 488 sayılı Kanununun 14. maddesi gereğince mukavelenamelerin artırılması halinde artan miktar aynı oranda vergiye tabidir, hükmü uyarınca keşif artışı miktarının ihale bedeli üzerinden (eksiltme tenzilatı sonrası tutar) damga vergisi hesaplanır. Bu konuda Sayıştay Genel Kurulunca alınan 11.1.1973 tarih ve 3628/1 sayılı kararda, sözleşme ve bağitlarda yer alan hükümlerle, taahhüt konusu işin belirli bir oranda artırılabilceğinin öngörölmüş bulunması halinde artan işe ait damga vergisinin, iş artışını belgeleyen kağıdın tanzimi sırasında alınması gerekeceğı belirtilmiştir.

4734 sayılı kanununun 4. maddesinde ihale; “Bu Kanunda yazılı usul ve şartlarla, işin istekliler arasından seçilerek birisi üzerine bırakıldığını gösteren ve yetkili mercilerin onayına müteakip sözleşmenin imzalanması ile tamamlanan işlemleri ifade eder” şeklinde tanımlanmıştır. Bu tanıma göre, ihale kararı sözleşmenin akdinden önce bir defaya mahsus olmak üzere verilmektedir. Sözleşmenin akdinden sonra, yani işin devamı sırasında ortaya çıkan keşif artışı ihale kararı olarak kabul edilmez. Belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin değiştirilmesi halinde artan miktar aynı nispette damga vergisine tabidir. Aynı şekilde sözleşme süresinin uzatılması halinde de aynı miktar üzerinden damga vergisi alınır. Sözleşmenin devri halinde sözleşmenin aslından alınan verginin dörtte biri oranında damga vergisi alınır. Damga vergisi KDV siz tutar üzerinden hesaplanır.

Yıllara yaygın ilköğretim okulu inşaatlarında idarece ödenmesi gereken damga vergileri vergiden müstesna olup, 222 sayılı Kanununun 83. maddesinde öngörölen istisna mükellefin müteahhit olması halini kapsamaktadır.

VI- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE KUR FARKI GELİRLERİ

Yıllara yaygın yapım ve onarım işlerine ait hak edişlerin döviz olarak ödenmesi halinde hak edişin tahakkuk ettiği tarih ile ödendiğı tarihin farklı olması yanında, kur farkından oluşan bir gelir farkını da doğurmaktadır.

Bu konuda vergi idaresinin görüşü, mükellefin söz konusu faiz ve kur farkı gelirlerini faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kar-zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiğı yönündedir. İkinci görüş ise, kur

farklarının hak edişin bir parçası sayılmasıdır. Ayrıca kur farkı kendiliğinden oluşup ayrı bir organizasyon gerektirmemektedir.

Ancak Danıştay 8.6.1994 tarih E.1994/581 sayılı kararında birden fazla yıla yaygın yapım işleri ile ilgili hak edişlerden sağlanan dövizlerin bankalarda mevduat olarak tutulması sonucunda alınan kur farklarının ayrı bir ticari organizasyon çerçevesinde ve ayrı bir kaynaktan elde edilmiş olmaları sebebiyle cari yılın faaliyet dışı bir geliri olarak değil, hak edişin bir unsuru ve türevi olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiştir.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işine ait hak edişin döviz olarak belirlenmesi durumunda tahakkuk ve ödeme tarihlerinin farklı zamanlarda olması nedeniyle doğan kur farkları üzerinden stopaj yapılıp yapılmayacağı da tartışmalıdır. Maliye Bakanlığı görüşü kur farkının işin bir parçası olduğu şeklindedir. 21.2.1997 tarih ve GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesinde kur farklarından gelir vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.