

Süleyman Demirel Üniversitesi
İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
Y.2003, C.8, S.3 s.27-48.

THE SITUATION OF DECOUPAGE AGAINST BUILDING AND REPAIR WORKS WITH RESPECT TO RELATED YEARS

DEKAPAJIN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Yrd.Doç.Dr.Ali ÇELİKKAYA*

ABSTRACT

Decoupage occurs in mining and building sectors, especially in highway and dam construction, and operating coal and magnezit reserves. The importance of decoupage in terms of tax law stems from whether these works have construction nature and if so, whether these works should be evaluated in terms of building and repair works spread in years.

As the term "construction" hasn't been described in our tax laws, taxing decoupage works sometimes becomes a matter of dispute both between tax administration and the taxpayers and between tax administration and the Council of State. In order to be able to arrive at a decision on whether decoupage works should be counted as construction works, first and foremost, the construction term should be defined clearly and properly and the subject should be taken separately for mining and construction sectors.

As will be seen when the subject is analysed in depth, every decoupage work cannot be regarded as a construction and repair work spread in years, but it is also not possible to exclude decoupage from the scope of construction.

ÖZET

Dekapaj genellikle Madencilik ve İnşaat iş kollarında ve özellikle otoyol-baraj inşaatları ile kömür, magnezit gibi maden rezervlerinin işletilmesinde karşımıza çıkar. Dekapaj işlerinin Vergi Hukuku bakımından önemi bu işlerin inşaat işi olup olmadığı şayet inşaat işi ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunlarımızda inşaat kavramının tanımlanmamış olması, dekapaj işlerinin vergilendirilmesi konusunda hem vergi idaresi ile yükümlüler arasında, hem vergi idaresi ile Danıştay arasında uyumsuzlukların çıkmasına neden olmaktadır. Dekapaj işlerinin inşaat işi olup olmadığı konusunda hüküm verebilmek için öncelikle inşaat kavramının

* Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, Öğretim Üyesi.

kapsamının çok açık bir şekilde ortaya konması, daha sonra da madencilik ve inşaat iş kollarında konunun ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekmektedir. Konu derinlemesine incelendiğinde görüleceği gibi her dekapaj işini yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul etmek mümkün gözükmediği gibi dekapajı tamamen inşaat işlerinin kapsamından çıkarmak da olası değildir.

GİRİŞ

“Dekapaj” ya da Türkçe karşılığı ile “örtü kazısı” işlemleri genellikle *Madencilik* ve *İnşaat* iş kollarında ve özellikle otoyol-baraj inşaatları ile kömür, magnezit gibi maden rezervlerinin işletilmesinde karşımıza çıkar. Ancak madencilik ve inşaat işkollarında dekapajı ayrı ayrı ele almak ve incelemek daha doğru bir yaklaşımdır.

Dekapaj işlerinin Vergi Hukuku bakımından önemi bu işlerin inşaat işi olup olmadığı, şayet inşaat işi ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği noktasında ortaya çıkmaktadır.

Vergi kanunlarımızda inşaat kavramının tanımlanmamış olması, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 inci maddesinin ise bu konuda ortaya çıkan uyumsuzluklara cevap verecek açıklıkta ve yeterlikte olmaması, dekapaj işlerinin vergilendirilmesi konusunda hem vergi idaresi ile yükümlüler arasında, hem de vergi idaresi ile Danıştay arasında görüş farklılıklarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Bu çalışmada “madencilik” ve “inşaat” iş kollarında ayrı ayrı dekapaj işlerinin yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığı konusu incelenecektir. İlk aşamada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde vergilemenin nasıl olduğu kısaca açıklanacak, ardından vergi hukukunda yer almayan bazı kavramlara yer verilecek ve son olarak da konu hakkında vergi idaresinin, uzmanların ve Danıştay'ın yorumları doğrultusunda nihai bir değerlendirme yapılacaktır.

1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, GVK'nun Ticari Kazanç ilişkisi hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak, inşaat ve onarım işlerinin yıllara yaygın olması ve taahhüde bağlı olarak yapılması halinde taşıdıkları birtakım özellikler nedeniyle genel hükümler dışında “özel bir vergileme rejimi” kabul edilmiştir.

Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi çerçevesinde özel hükümler itibarıyla vergilendirilebilmesi için öncelikle üç koşulun bir arada gerçekleşmesi gereklidir.

- a. Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- b. Taahhüde bağlı olarak yapılması,

c. Birden fazla yıla yayılı olarak gerçekleştirilmesi.

İnşaat ve onarım işlerinin yıllara yayılı kabul edilmesi için on iki aydan uzun sürmesi şart değildir. İnşaat ve onarım işinin bir takvim yılında diğer takvim yılına sarkması yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmesi için yeterlidir¹. Örneğin, Ocak ayında başlayıp aynı yılın Aralık ayında bitecek olan inşaat ve onarım işi yıllara yaygın değildir ancak Aralık ayında başlayan ve izleyen yılın Mart ayında bitecek olan inşaat ve onarım işi ise yıllara yaygındır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar ya da zarar işin bitim tarihi itibarıyla saptanır. Bir başka ifadeyle inşaat ve onarım işinin devamı süresince kar ya da zarar beyanında bulunulamaz². Verginin ödenmesindeki bu gecikmeyi telafi etmek için işin devam ettiği süre boyunca yapılan istihkak ve avans ödemelerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 maddesi uyarınca işin bitiminde ortaya çıkacak kazancın vergisinden mahsup edilmek üzere vergi ve fon tevkifatı yapılır³. İşin bitim tarihi, geçici/kesin kabul usulüne tabi olan inşaatlarda geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer durumlarda ise işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarihtir.

Bir işin birden fazla faaliyeti kapsamı halinde dikkat edilmesi gereken husus, işin hakim unsurunun inşaat ve onarım işi olup olmadığıdır. Eğer işin hakim unsuru inşaat ve onarım işi ise kapsamdaki diğer işler de kural olarak inşaat onarım işinin bir parçası olarak kabul edilir. Bu sayede bazı ticari veya serbest meslek faaliyetlerinin de inşaat ve onarım işi olarak vergilendirilmesi mümkündür⁴.

2. DEKAPAJIN YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİ KARŞISINDAKİ DURUMU

2.1. Açık İşletmecilik ve Dekapaj

Madencilikte, yeryüzüne çıkmış veya ekonomik derinlikteki maden yataklarının çeşitli yöntemler ve araçlarla kazılması yüklenmesi ve taşınması için yapılan tüm çalışmalara açık işletmecilik denir.

¹ Servet ÖZKÖK ve Şuayip SEVGİ, "Yıllara Sair İnşaat, Onarım İşleri Bitirilmeden Mükellefiyetin Sona Ermesi ve Vergilendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 107, Ağustos, 1997, s. 96-106; Necati PERÇİN, "Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 99, Aralık 1996, s. 70-77.

² Bünyamin ÖZTÜRK, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme II", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı:283, Temmuz 1992, s. 43; Necati PERÇİN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Yapılan Tevkifatların Mahsubu Konusunda Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 97, Ekim, 1996, ss. 43-46.

³ Daha geniş bilgi için bkz., Necati PERÇİN, "Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 96, Eylül 1996, s. 92; Oktay UĞUR, "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 159, Kasım 1994, s. 104-108.

⁴ Recep BİYİK, "İnşaat ve Onarım İşlerinde Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", **Vergi Dünyası**, Sayı:223, (Mart 2000), s.37.

Açık işletme projesine göre maden yatağının üzerindeki veya kantağındaki örtü tabakasının gevşetilmesi, kazılması, yüklenmesi, taşınması, toprak harmanına dökülmesi, serilmesi, harman sahasının düzeltilmesi, toprak harmanı ve kademe yollarının yapılması gibi muhtelif ameliyelerin tümüne ise dekapaj ya da örtü kazısı denir⁵. Daha açık bir ifadeyle dekapaj, maden yatağındaki kömür veya cevherin kazılmasından önce maden yatağının üzerindeki örtü tabakaları ve aralarda bulunan kayacıkların kazılıp yüklenerek en yakın ve en uygun yere taşınması işlemlerinin bütünüdür.

Görüldüğü gibi dekapaj, bir dizi işlemler zincirini bir bütün olarak içerir. İşte sorun da ileride detaylı olarak göreceğimiz gibi bu noktada ortaya çıkmaktadır. Şöyle ki, dekapaj sadece maden rezervinin yer yüzüne çıkarılmasını değil, dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesini, dekapaj ve döküm sahası arasındaki yolların yapımı ve bakımını, dekapaj malzemesinin döküm sahasına taşınmasını, dökülmesini, tesviyesini ve dekapaj sahasındaki suların tahliyesini, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınmasını vb işlemleri içeren oldukça geniş bir faaliyet bütünüdür⁶.

Hacminin, maden yatağının kalınlığına veya tonajına oranına, dekapaj oranı (DO) denir. Bu oran, örtü tabakalarının kalınlığının (H) maden yatağının kalınlığına oranı (h) şeklinde ifade edilebileceği gibi, örtü tabakalarının hacminin (V) cevherin tonajına (T) oranı şeklinde de ifade edilebilir⁷.

$$DO = H/h \quad (m/m)$$

$$DO = V/T \quad (m^3/ton)$$

Dekapaj oranının ekonomik sınırı cevherin tenörüne (içindeki zengin kısım) veya kömürün kalorifik değerine, satış fiyatına, açık işletme dekapaj ve üretim maliyetine, yer altı üretim maliyetlerine, işçi temini, emniyet ve piyasa durumu gibi bir çok faktöre bağlıdır. Bu nedenle ekonomik dekapaj oranının sınırını tam bir matematik eşitlikle ifade etmek çok zordur⁸.

Açık işletmeciliğin faydaları olarak belirtilen tüm faktörlerin değeri, örtü tabakasının kaldırılmasından daha yüksek olduğu sürece açık işletmecilik yöntemi tercih edilir. Maden yatağının bulunduğu derinlik arttıkça kaldırılacak örtü tabakası kalınlığı da artacağından üretim giderleri de artar⁹. Bunun için ekonomik dekapaj oranlarının göz önünde bulundurulması gerekir. Ekonomik dekapaj oranları ise günün koşullarına göre değişebilir.

⁵ Muammer ÖCAL-Gültekin GÜNGÖR-Mahmut Şükrü GÖK, **Resimli Maden Terimleri Sözlüğü**, Kutay Ofset Matbaacılık, 1992, s.39.

⁶ Şükrü KIZILOĞLU, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2000. s. 34-35.

⁷ Adnan Konuk ve R. Mete Gökten, **Açık İşletme Madenciliği**, Anadolu Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Yayın No, 108, Eskişehir 1992, s.3.

⁸ KONUK-GÖKTAN, s. 3-4.

⁹ KONUK, GÖKTAN, s. 3.

2.2. İnşaatın Tanımı

Gelir Vergisi Kanunu'nda inşaatın tanımı yapılmadığı gibi, inşaat kavramı son derece de geniş yorumlanmıştır. Uygulamada Danıştay karşısına gelen uyumsuzluklarda İmar Kanunu, Medeni Kanun, Emlak Vergisi Kanunu ve Devlet İhale Kanunu gibi kanunlarda yer alan inşaat tanımlarından yararlanmaktadır. Konunun anlaşılması bakımından aşağıda bu kanunlarda yer alan inşaat tanımlarına ve diğer bazı tanımlara yer verilecektir.

1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 2 inci maddesine göre: Bina, yapıldığı madde ne olursa olsun, gerek karada gerekse su üzerinde sabit inşaatın tümünü kapsar.

3194 Sayılı İmar Kanunu'nun 5 inci maddesine göre: Yapı, karada ve suda, daimi veya geçici, resmi ve hususi yer altı ve yer üstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislere denir.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4 üncü maddesine göre: Yapı, her türlü inşaat, ihrazat, imalat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işlerinin tümünü kapsar.

4721 Sayılı Medeni Kanun'un 726 ncı maddesine göre: Yapı, malzeme ve emek sarfı ile arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere imal, inşa ve tanzim edilmiş şeylerdir.

1983 Tarihli İş Kolları Tüzüğü'ne göre: İnşaat iş kolu, bina, yol, köprü, demir yolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalga kıran, havuz, istihkam, hava alanı dekovil ve tramvay yolu spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım onarım ve benzeri işleri kapsar. (Bu tüzük, 6.12.1983 tarih ve 83/7376 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı ile kabul edilmiştir)

Görüldüğü gibi inşaat kavramı malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle inşa edilen her türlü yapıyı içine alan özel bir imalat türüdür¹⁰. İnşaat işinde fiziki bir varlık, iktisadi değeri olan bir yapı, amortismanına tabi bir değer ortaya çıkar. Bu değer normal bir kullanımla eskime ve yıpranma dışında fiziki olarak işletmenin sabit kıymetlerini oluşturur. Eskime ve yıpranmalar ise onarıma tabi tutulabilir.

2.3. Vergi İdaresinin, Uzmanların ve Danıştay'ın Görüşleri

Vergi idaresinin görüşü: Vergi idaresi dekapaj işleri konusunda her hangi bir ayırım yapmaksızın, dekapaj işlerini yıllara yaygın inşaat işi olarak nitelendirerek, işin bitim tarihi itibarıyla vergilendirilmesi, bu arada işin

¹⁰ Sadık AKTURMAÇ, **İnşaat Hukuku**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1975, ss. 51; Fahri ÖKTEM, "Senelere Sair İnşaat İşlerinde Bazı Sorunlar", **Vergi Sorunları Dergisi**, 1987/4, s. 12.

devamı süresince de ödenen istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapılması görüşündedir¹¹.

Uzmanların Görüşü: Dekapaj faaliyeti kazı işlerinin yanı sıra nakliye, yol, kanal gibi çeşitli tesislerin inşasını da içerir. Bu faaliyetleri bir bütün olarak düşünmek gereklidir. Zaten tüm bu işler için tek bir fiyat tespit edilir. Taahhüde bağlı olan ve birden fazla yıl süren inşaat işlerinde özel vergilendirme rejiminin uygulanmasının temelinde her yıl sonunda kesin kar ve zararın tespitinin güçlüğü yatmaktadır. Aynı mantık dekapaj işleri için de geçerlidir. Vergi hukuku açısından inşaat kavramı son derece geniş kapsamlı değerlendirilmektedir. Dekapaj işinin de bunu dışında bırakılması düşünülemez. Ayrıca Gelirler Genel Müdürlüğünün muktezalarında da yıllara yaygın inşaat işleri GVK'nun 42 inci maddesi kapsamında değerlendirilmektedir.

Öte yandan baraj inşaatlarında baraj inşası işinin ayrı, dekapaj işinin ayrı ihaleye çıkarılarak bu işlerin ayrı müteahhitlere verilmesi haline de rastlanmaktadır. Bunu gibi dekapaj kısmı da dahil olmak üzere, işi bir müteahhit tümüyle almakla birlikte, işin dekapaj kısmı bir taşeronla yaptırılabilir. Dekapaj işi birden fazla yıla sirayet ettiği takdirde, bu gibi durumlarda da faaliyetin GVK'nun 42 inci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir¹².

Danıştay'ın Görüşü: Danıştay'ın dekapaj işlerinin yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığı konusundaki görüşleri ise vergi idaresinin ve uzmanların görüşünün aksi yönündedir.

Danıştay'ın bu konuda bir çok kararı mevcut olup en son kararını 2000 yılında vermiştir. Bu kararların hepsinin ortak noktasına göre: inşaat işi bir eser meydana getirilmesi için yapılan bir faaliyettir, inşaat işi sonunda ortaya çıkan taşınmaz üzerinde aşınma ve yıpranmaya karşılık olmak üzere belirlenen oranlarda amortisman ayrılır. Oysa dekapajda inşaatın bu özellikleri gözlenmemektedir. Bu sebeple dekapaj işlerini yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında değerlendirip buna göre vergilendirmede vergi tekniği açısından isabet bulunmamaktadır¹³.

2.4. Dekapajın Yıllara Yaygın İnşaat İşleri Karşısındaki Durumunun Değerlendirilmesi

Dekapaj işlerinin vergilendirilmesi konusunda ortaya çıkan sorun yukarıda da ifade edildiği gibi bu işlerin yıllara yaygın inşaat işi olup olmadığıdır. Bu konuda vergi idaresi ile Danıştay'ın görüşleri birbirinden farklıdır. Uygulamada ise vergi mükelleflerinden bir kısmının dekapaj

¹¹ Bu Konuda Bkz., 09.11.1987 Tarih, 22123 Sayılı ve 2.4.1986 Tarih, 2126-4565 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgeleri İle Gelirler Genel Müdürlüğü, 2.4.1986 Gün ve GVK/1-2126-4565 Sayılı Muktezası. **Lebib Yalın Yayınları**, Gelir Vergisi Mevzuatı, Cilt C.

¹² KIZILOĞLU, s. 37-38; İlhan İL, "Dekapaj İşlerinde Vergileme", **Vergi Dünyası Dergisi**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Sayı 74, Ekim, 1987, s. 54-55.

¹³ D.3.D. 23.1.1990 Tarih, E.1989/2958, K. 1990/173; D.4.D. 9.3.1988 Gün, E.1987/3807, K.1988/961; D.4.D. 16.11.2000/108, K. 2000/4859 ve Daha Birçok Danıştay Kararı İçin Bkz., **Lebib Yalın Yayınları**, Gelir Vergisi Mevzuatı, Cilt D.

işlerinden elde ettiği kar ve zararları her yıl beyan ettikleri, diğer bazı mükelleflerin ise bu işlerden elde ettikleri kar ve zararın tamamını işin bittiği yıl beyan ettikleri gözlenmektedir.

Dekapaj işlerinin vergilendirilmesinde ortaya çıkan bu farklı uygulamalar, her geçen gün yargıya intikal eden uyuşmazlıkların sayısını arttırmakta, bu durumda bir taraftan yargının zaten fazla olan iş yükünün daha da artmasına neden olmakta, diğer taraftan da idarenin alacağını gecikmeli olarak tahsil etmesine ve çoğu kez de davaların idarenin aleyhine sonuçlanmasına neden olmaktadır.

Dekapaj işlerinin vergilendirilmesi konusunda öncelikli sorun madencilik ve inşaat iş kollarında dekapajın ayrı olarak dikkate alınmamasıdır. Bir diğer sorun da Gelir Vergisi Kanunu'nda inşaatın tanımına yer verilmemiş ve inşaat işlerinin son derece geniş kapsamlı yorumlanmış olması nedeniyle dekapaj işlerinin de inşaatın tanımına sokulmuş olmasıdır.

Aşağıda ilk olarak inşaat işlerinin kapsamına ve bunun Vergi Hukuku açısından önemine yer verilecek ardından da madencilik ve inşaat iş kollarında ayrı ayrı olmak üzere dekapajın inşaat işi olup olmadığı incelenecektir. Bu konuda Danıştay'ın ve vergi idaresinin görüşlerinden farklı noktalar ortaya konmaya çalışılacaktır.

2.4.1. İnşaat İşlerinin Kapsamı ve Vergi Hukuku Açısından Önemi

Gerek, Gelir Vergisi Kanunumuzda gerekse de diğer vergi kanunlarında inşaat kavramının neyi ifade ettiği açıklanmamıştır. Yasalardaki bu boşluk, gerek mali idareye gerekse de yargıya yansıyan pek çok olayda bu merciler tarafından yapılan değerlendirmelerle doldurulmaya çalışılmıştır. Bu değerlendirmelerde de özel mevzuatlarımızda yer alan inşaat tanımlarından hareket edilerek inşaat kavramı son derece geniş olarak yorumlanmıştır.

Vergi idaresi tarafından GVK'nun 42 inci maddesi kapsamında değerlendirilen işler ve özellikli durumlar için şu örnekler verilebilir¹⁴:

- Gemi ve hücumbot inşaat işleri,
- İçme suyu şebekesi inşaatı, kullanım suyu arıtma tesisi,
- Kazan ve donanımların yapımı ve montajı,
- Konut inşaatının tamamlayıcı kısmı olan pencere, balkon kapıları ve yapımı,
- TV abone hatlarının yapımı ve evlere kadar bağlanması,
- İnşaat taahhüdünün bünyesinde olmak şartıyla kollektif uydu anten sisteminin yapımı,
- Malzeme ihrazatı nakli,

¹⁴ Maliye Bakanlığı'nca çeşitli tarihlerde verilen muktezalarından derleyen kaynak için bkz., Mehmet MAÇ, Şenol TURUT, "GVK'nun 42'nci Maddesi Açısından "İnşaat" İbaresinin Kapsamı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 226, Haziran 2000, s. 17-20.

Temel kazma işi,
İnşaat imalatının tamamı veya bir kısmı ile birlikte ihale edilen hafriyat işi,
Taahhüde bağlı hazır beton imali, taşınması ve kalıplara dökülmesi işi,
Konut inşaatının tamamlayıcı kısmı olan asansör imalatı ve montajı,
Arazi tapulaştırma projesinin hazırlanması ve uygulanması, arazi tasfiyesi, tarla içi yolların dolgusu ve stabilizesi, sulama tesisi, toprak islahının yapılması,
Otoyola verilen mühendislik hizmetleri,
Feribot inşası,
Konut yapı kooperatiflerine yapılan hazır çelik imalatı ve montajı,
İnşaat projesi ile birlikte üstlenilen mühendislik hizmetleri.
Mali İdare tarafından GVK'nun 42 inci maddesi kapsamında değerlendirilmeyen işlere ise şu örnekler verilebilir¹⁵:
Yangın ihbar tesisatı döşenmesi ve onarılması,
Çevre düzenleme, peyzaj, çim ve benzeri malzemelerin ekilmesi ve islahı gibi faaliyetler,
TV uydu dağıtım sisteminin kurulması,
Gömme dolap, banyo dolabı, vestiyer ve şaft kapıları imalatı ve montajı,
Otoyollar ile boğaz köprülerinde trafik işaretlerinin yapılması, mevcut trafik işaret levhaları, cihaz ve sistemlerinin bakımı, onarımı, montajı ve demontajı,
Mutfak ve mobilya inşaatı ve montajı,
Kamyon baskülü ve vagon kantarı imali ve montajı,
Çelik asfalt tankları ve boru hatları imalat işi,
Paslanmaz çelik sacdan depolama ve tank imali.

Vergi Hukuku açısından, bir işin birden fazla faaliyeti kapsamı halinde dikkat edilmesi gereken husus, işin hakim unsurunun inşaat ve onarım işi olup olmadığıdır. Eğer işin hakim unsuru inşaat ve onarım işi ise kapsamdaki diğer işler de kural olarak inşaat onarım işinin bir parçası olarak kabul edilir. Bu sayede bazı ticari veya serbest meslek faaliyetlerinin de inşaat ve onarım işi olarak vergilendirilmesi mümkündür¹⁶.

İnşaat, bütün yapı işlerini ve bunlarla ilgili plan, program, etüd, proje, tasarım işlerini kapsayan geniş bir kavramdır. Vergi hukukunda da aynı şekilde inşaat işleri son derece geniş kapsamlı olarak yorumlanmıştır. Öyle ki inşaat kavramı içerisine, yol inşaatından, kanal, bent, köprü, çeşme yapımına, maden galerisi açılmasından, telefon direği inşasına, meydanlar,

¹⁵ MAÇ ve TURGUT, s. 17-20.

¹⁶ BIYIK, s.37.

abideler ve sanat eserlerinin yapımına kadar bir çok faaliyet ve bu faaliyetlere ilişkin etüd, plan ve proje faaliyetleri girmektedir.

Bu tanımdan hareket ettiğimizde, tek başına bir mimarlık, mühendislik ve müşavirlik hizmetinin inşaat ve onarım işi değil, serbest melek faaliyeti olduğu açıktır. Ancak bir inşaat işinin çizim, mimarlık, mühendislik, makine ve teçhizat montajı gibi faaliyetleri de kapsamı halinde, bağımsız olarak değerlendirildikleri takdirde serbest meslek faaliyeti olan bu işleri bir bütün olarak inşaat işi olarak kabul etmek Vergi Hukukunun yorumuna daha uygun olacaktır.

Özellikle inşaat iş kolunda yürütülen faaliyetlerde işin niteliği gereği, inşaat kavramı son derece geniş yorumlanmakta ve bir çok faaliyet tek başına değil asıl unsur olan inşaat işinin bünyesinde değerlendirilmektedir. Ancak aynı şeyi madencilik iş kolunda yürütülen işler için söylemek son derece zordur. Zaten sorun da bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Vergi idaresi bu ayırma dikkat etmeksizin madencilik iş kolunda yürütülen dekapaj işlerini, özellikle kömür dekapajlarını, inşaat işi olarak kabul etmekte ve GVK'nun 42 inci maddesi kapsamında değerlendirmektedir.

Danıştay ise karşısına gelen madencilik iş koluna ait uyumsuzluklarda vergi idaresinin aksi yönde bu işleri inşaat kavramının kapsamı içerisine almamakta ancak genel bir yorumla dekapaj işlerinin inşaat işi olmadığına karar vermektedir. Dolayısıyla Danıştay'ın karşısına inşaat iş koluna ait bir dekapaj işi geldiğinde ne tür yorum yapacağı bu noktada önemlidir.

Bu itibarla sorunun inşaat iş kolunda ve madencilik iş kolunda ayrı ayrı değerlendirilmesi zarureti vardır.

2.4.2. Madencilik iş kolunda dekapajın durumu

Madencilik iş kolu özetle, maden arama, kömür madenciliği, metal cevherleri madenciliği, kil kum ocakları, tuzlar (kaya tuzları dahil) ve madenlerden başka madenlerin topraktan çıkarılması ile kömürden oluşan madenlerin yapım işlerini kapsar.

Madencilik iş kolunda dekapaj işlerine en çok kömür rezervlerinin işletilmesinde rastlanmaktadır. Buradaki dekapaj işi, kömür rezervlerinin üzerindeki örtü tabakasının açılması, fazla toprağın uygun bir yere taşınması, harmanlanması, bunu için gerekli yolların yapılması ve küçük çaplı tesislerin inşası gibi belli başlı işlemleri kapsar. Ancak asıl dekapaj işi rezervin üzerindeki örtü tabakasının alınması işlemidir. Bunun için yapılan harcamalar kömür rezervinin maliyetine eklenerek tüketildiği için ortaya fiziki bir varlık, iktisadi değeri olan, üzerinden amortisman ayrılacak olan bir yapı çıkmaz. Bir başka deyişle kömür dekapajında inşaat işinde olduğu gibi bir eser meydana gelmez. Arazi üzerinde düzenli olarak yapılan dekapaj miktarı (m³ olarak) ölçülerek aylık hakedişler halinde ödeme yapıldığı gibi dekapaj sahasının tümü için de ödeme yapılması mümkündür. Zira (m³) olarak alınan

bir arazide yapılacak dekapaj işi için kullanılan buldozer, ekskavatör, kamyon, yükleyici ve bunların kullanılmasındaki elektrik enerjisi, motorin, yağ ve diğer masraflar her zaman için belirlenebilir¹⁷.

Danıştay da benzer gerekçelerle, kömür ocağındaki dekapaj işinin yıllara yaygın inşaat işi olmadığı ve GVK'nın 42 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı yönünde karar vermiştir¹⁸.

2.4.3. İnşaat iş kolunda dekapajın durumu

Madencilik iş kolunda dekapaj için yapılan yorumların aynısını inşaat iş kolunda yürütülen faaliyetler için yapmak hatalı olur.

İnşaat iş kolunda da dekapaj işi genellikle oto yol ve baraj inşaatlarında daha belirgin bir şekilde karşımıza çıkmakta ve bu iş kollarında yürütülen dekapaj işleri genellikle hafriyat işi olarak nitelendirilerek işin tamamı inşaat işi olarak taahhüt edilmektedir.

Daha açık bir ifadeyle, hafriyat işleri tek başına inşaat işi olarak kabul edilmeyebilir. Ancak inşaat işinin gerçekleştirilmesi için zorunlu olan diğer inşaat imalatının tamamı veya bir kısmı ile birlikte gerçekleştirildiği takdirde inşaat işi sayılması uygundur. Örneğin, baraj inşaatında herhangi bir yerdeki toprağın veya kayalık alanın yontulması ve baraj gövdesinde dolgu malzemesi olarak kullanılmasındaki hafriyat işlemi (toprağın kazılması ve nakliyesi gibi), asıl unsur olan baraj inşaatı faaliyetinden bağımsız değil, baraj inşaatının tamamlayıcı bir parçası olarak kabul edilmek zorundadır. Aynı şey oto yol yapımında da karşımıza çıkar. Dolayısıyla gerek baraj gerekse oto yol yapımında hafriyat işlemleri sonuçta ortaya çıkacak, üzerinden amortisman ayrılacak olan bir eserin, fiziki bir yapının bünyesinde kullanıldığı için kömür madeni dekapajından farklı olarak inşaat işi olarak sayılması daha doğru olacaktır. Kaldı ki kömür işletmeciliğinde yapılan dekapaj işleri *ticari bir ürünün* (kömür) ortaya çıkarılması için yapılırken inşaat işlerinde yapılan hafriyat ise ticari üründen ziyade bir *yapının* (inşaat) ortaya çıkarılması için yapılmaktadır. Bu yönden de madencilik iş kolunda yürütülen dekapaj faaliyetleri ile inşaat iş kolunda yürütülen dekapaj faaliyetleri arasında fark vardır.

Ancak bu düşüncesinin tam aksi görüşte olanlar da vardır. Aksi düşünceye sahip olanlara göre, ortaya somut bir eser koymayan sırf inşaat faaliyetine yönelik olduğu için hafriyat, temel kazma işi, malzeme ihrazatı nakli, mühendislik hizmetleri gibi hizmetlerin bu kapsama sokulması hiçbir yasal dayanağı olmayan kıyas dahi götürmeyen bir husustur. Kesinlikle GVK'nun 42 inci maddesi kapsamında vergilendirilemez¹⁹.

¹⁷ Mustafa ŞERBETÇİOĞLU, "Dekapaj'ın Vergi Uygulamasındaki Yeri", **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 2, ss. 46-47., Ocak 1993.

¹⁸ D.4.D. 9.3.1988 Gün, E.1987/3807, K.1988/961. Danıştay Kararının Özeti İçin Bkz., KIZILOĞLU, s. 38.

¹⁹ MAÇ-TURGUT, s.20.

SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri taşıdıkları özellikler sebebiyle Gelir Vergisi Kanunu içerisinde özel bir vergilendirme rejimine tabi tutulmuşlardır. Bu işlemlerde, kazanç işin bitim tarihi itibarıyla saptanır.

Bir işin yıllara yaygın inşaat işi olması için, asıl unsurlar inşaat işi olması, birden fazla yıla sirayet etmesi ve taahhüt niteliğinde bulunmasıdır. İnşaat kavramının Gelir Vergisi Kanununda tanımlanmamış ve kapsamının belirtilmemiş olması, hangi işlerin inşaat işi olduğu konusunda tereddütler yaşanmasına sebep olmaktadır.

Dekapaj işleri de tartışmalı hususlardan birisidir. Öyle ki bu konuda uzmanların, vergi idaresinin ve Danıştay'ın görüşleri birbirinden farklıdır.

Özetle denilebilir ki, madencilik iş kolundaki dekapaj işleri, özellikle kömür madeni dekapajı, inşaat işi değildir ve GVK'nun 42 inci maddesi kapsamında değerlendirilemez. Ancak aynı şeyi inşaat iş kolundaki dekapaj işleri için (örneğin bir baraj inşaatı içerisinde yer alan dekapaj işleri) söylemek yanlış olur.

Netice olarak dekapaj işleri konusunda karşılaşılan sorunların inşaat ve madencilik kollarında ayrı ayrı değerlendirilip buna göre bir karar verilmesi Vergi Hukuku'nun tekniğine daha uygun olacaktır.

KAYNAKÇA

1. AKTURMAÇ Sadık, **İnşaat Hukuku**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1975.
2. BIYIK Recep, “İnşaat Ve Onarma İşlerinde Elde Edilen Kazançlarda Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Sayı:223 (Mart 2000).
3. İL İlhan, “Dekapaj İşlerinde Vergileme”, **Vergi Dünyası**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Sayı 74, Ekim, 1987.
4. KIZILOĞLU Şükrü, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı** , Yaklaşım Yayınları Ankara, 2000.
5. Konuk Adnan ve R. Mete Gökten, **Açık İşletme Madenciliği**, Anadolu Üniversitesi Mühendislik Mimarlık Fakültesi Yayın No, 108, Eskişehir 1992 , ss.3
6. MAÇ Mehmet, Şenol TURUT, “GVK'nun 42'nci Maddesi Açısından “inşaat” İbaresinin Kapsamı”, **Vergi Danyası Dergisi**, Sayı 226, Haziran 2000.
7. ÖCAL Muammer, Gültekin GÜNGÖR, Mahmut Şükrü GÖK, **Resimli Maden Terimleri Sözlüğü**, Kutay Ofset Matbaacılık, 1992.
8. ÖKTEM Fahri, “Senelere Sair İnşaat İşlerinde Bazı Sorunlar”, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1987/4.

9. ÖZKÖK Servet, Şuayip SEVGİ, “Yıllara Sair İnşaat, Onarım İşi Bitirilmeden Mükellefiyetin Sona Ermesi ve Vergilendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 107, Ağustos, 1997.
10. ÖZTÜRK Bünyamin, “Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinde Vergilendirme II”, **Maliye Postası**, Sayı:283, Temmuz 1992.
11. PERÇİN Necati, “Taşeronlara Yaptırılan İşlerin Vergi Mevzuatı Açısından Değerlendirilmesi ve Muhasebesi”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 99, Aralık 1996, ss. 70-77.
12. PERÇİN Necati, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Yapılan Tevkifatların Mahsubu Konusunda Bir Değerlendirme”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 97, Ekim, 1996.
13. PERÇİN Necati, “Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinden Elde Edilen Mevduat Faizleri Ve Kur Farkı Gelirlerinin Vergilendirme Dönemi Hakkındaki Tartışmalar”, **Vergi Sorunları**, Sayı: 96, Eylül 1996.
14. ŞERBETÇİOĞLU Mustafa, “Dekapaj’ın Vergi Uygulamasındaki Yeri”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı 2, S. 46-47, Ocak 1993.
15. UĞUR Oktay, “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatına İlişkin Bir Sorun”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 159, Kasım 1994.
16. Maliye Bakanlığı Özelgeleri İle Gelirler Genel Müdürlüğü Muktezalari için bkz., Lebib Yalkın Yayınları, Gelir Vergisi Mevzuatı, Cilt C.
17. Danıştay kararı için bkz., Lebib Yalkın Yayınları, Gelir Vergisi Mevzuatı, Cilt D.