

**YILLARA YAYGIN YAPIM  
VE ONARIM İŞLERİNDE  
VERGİLENDİRME  
ESASLARI**

**Atilla İNAN**  
Sayıştay Uzman Denetçisi

**TÜRMOB YAYINLARI- 126**  
**ANKARA - 2000**  
Sirküler Rapor Serisi  
Seri No : 2000 - 15

**Dizgi - Düzenleme**

TÜRMOB  
Basın -Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB'u bağlamaz.

## ÖNSÖZ

Muhasebecilik, Mali Müşavirlik mesleğinin temeli, hiç kuşku yoktur ki bilgi ve birikime dayanmaktadır. Mesleki gelişimin yolu da sürekli mesleki eğitimden geçmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz bir yıllık dönemde **Sirküler Rapor serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı aralıksız sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2000-15 Seri Numaralı bu kitabı; Sayıştay Uzman Denetçisi Atilla İNAN tarafından hazırlanan “**Yıllara Yaygın Yapım ve Onarım İşlerinde Vergilendirme Esasları**” isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

**Uğur BÜYÜKBALKAN**  
**Genel Sekreter**

## **İÇİNDEKİLER**

<b>GİRİŞ.....</b>	<b>1</b>
<b>I. YILLARAYAYGIN VE ONARIM İŞLERİNİN KOŞULLARI</b>	
A- Yapım ve Onarım İşi Olması.....	2
B- Yapım ve Onarım İşinin Taahhüt İşi Niteliğinde Olması.....	4
C- Yapım ve Onarım İşi Yıllara Yaygın Olmalıdır.....	4
1- Yapım ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi.....	6
a- İşin Bitim Tarihini Belirleyen Esasların Tarihçesi .....	7
b- İstikrar Kazanmış Uygulama.....	9
<b>II. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE</b>	
<b>GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ.....</b>	<b>12</b>
A- Kesinti Yapmakla Sorumlu Olanlar .....	12
B- Kesintiye Esas Matrah.....	14
<b>III. FON PAYI KESİNTİSİ.....</b>	<b>14</b>
<b>IV. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNE</b>	
<b>İLİŞKİN HAKEDİŞ ÖDEMELERİNDE K.D.V.....</b>	<b>16</b>
KDV'nin Matrahı .....	17
<b>V. DAMGA VERGİSİ KESİNTİSİ.....</b>	<b>19</b>
<b>VI. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM</b>	
<b>İŞLERİNDE KUR FARKI GELİRLERİ.....</b>	<b>21</b>

<b>VII. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE FAİZ GELİRLERİ.....</b>	<b>22</b>
<b>VIII. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE GENELGİDER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI.....</b>	<b>23</b>
A- Ortak Genel Giderlerin Dağıtılması.....	23
B- Ortak Amortismanların Dağıtılması.....	25
<b>IX. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİVERGİ.....</b>	<b>26</b>
<b>X. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞİ YAPAN MÜTEAHHİDİN ÖLÜMÜ HALİNDE VERGİLEME İŞLEMLERİ.....</b>	<b>28</b>
A- Varislerin İşi Kabul Etmesi Hali.....	28
B- Varislerin İşi Kabul Etmemesi Halinde .....	29
<b>XI. YILLARAYAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE KESİLEN VERGİLERİN İADESİ.....</b>	<b>30</b>

## **GİRİŞ**

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. Konumuz, söz konusu alanı vergi hukuku açısından incelemektir.

Gelir Vergisi Kanununun 42'nci maddesi uyarınca, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde kâr ve zarar için bittiği yıl belirlenip tamamı o yılın geliri sayılıp, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilir. Bu durumda doğal olarak ara süre içerisinde hakedişler alıp bunun vergisini daha ileri ki 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 işlerin de kaynakta vergi tevkiyatı esasını getirmiştir

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri 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 hakediş öderken, vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

İşte bu verginin kesilmesinde ve idaresinde karşılaşılan sorunlar araştırmamızın amacını oluşturmaktadır

## **I- YILLARA YAYGIN VE ONARIM İŞLERİNİN KOŞULLARI**

Gelir Vergisi Kanununun öngördüğü 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 taraftan bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olarak tanımlanır<sup>1</sup>. Yapım ve onarımı amaçlayan istisna akitleri konumuzu oluşturmaktadır

"İnşa" kelimesi; yapma, kurma, "inşaat" kelimesi; yapı, yapı işleri anlamına gelir<sup>2</sup>. 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 inşaa işi olarak kabul edilmesi gerekir.

Devlet İhale Kanunu 4 üncü 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 tanım gözönünde tutulduğunda ikisi arasında fark olmadığı görülür. Ancak kanımızca Borçlar Kanunundaki "istisna" akdi tanımına girmeyen işleri "yapım" işi olarak kabul etmemek gerekir. Bu nedenle bina değil yol yapım işi de Gelir Ver-

---

1- Türk Hukuk Lügati, Sf. 72.

2- Türkçe Sözlük, 6. B., 1974, sf. 414.

gisi Kanunu açısından inşaa yani yapım tanımı kapsamına girmekle beraber, yol yapım işi için gerekli olan mıcır nakli işi yapım kapsamına girmez<sup>3</sup>.

Maliye Bakanlığının 5.1.1995 tarih ve 422 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi ile öğrenci taşıma işinin bir yapım işi olmadığı belirlenmiştir. Bununla beraber 20.06.1989 tarih ve 51482 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi ile çelik asfalt tankları ve çelik boru hatları imalat işinin, yapım işi olarak kabul edilmemesi görüşü yerinde değildir. Yapım veya inşaa işini bina yapım işi ile sınırlandırmak doğru değildir Aynı yaklaşımla İstanbul Defterdarlığının 20.1.1992 tarih ve 1595 sayılı Özelgesi ile kapı, pencere ve portmanto işlerinin yapım işi olarak kabul edilmemesini doğru bulmuyoruz.

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 plantinine bazalt temini ve nakli işi, yapım işi sayılmayacağından yıllara yaygın bir yapım işi olarak kabul edilemez<sup>4</sup>.

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 gö-

---

3- 25.4.1995 tarih ve 23763 Tutanak Sayılı SayıştayTemyiz Kurulu Kararı.

4- Mali Hukuk, "Okuyucu Soruları", Sayı:81, sf. 79.



re, yine Borçlar Kanunumuza göre bir istisna akdi örneğidir<sup>5</sup>. 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 sözlerinden, yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde "taahhüt" koşulu bulunduğunu çıkarmak olanaksızdır. ancak Maliye Bakanlığının görüşleri ve Danıştay'ın 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 şeklinde yorumlanması gerekir" açıklığı getirilmiştir<sup>6</sup>.

Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel yapım işleri, taahhüt niteliği taşımadığından, G.V. Kanununun 42 nci 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 dışı koşullar uygun olsa bile yıllara yaygın yapım işi olarak kabul edilemez. Danıştay'ın da bu doğrultuda verilmiş birçok kararı bulunmaktadır<sup>7</sup>.

### **C- Yapım ve Onarım İşleri Yıllara Yaygın Olmalıdır**

Bir işin yıllara yaygın olmasından amaçlanan, yapılan işin birden fazla

5- T.O.K. Sözlüğü, sf. 615.

6- Ömer Kaya, Bigül Gedik, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Vergileme ve Özellik Arzeden Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı:201, 90.

7- Şükri Kızılot, Danıştay Kararları, Özelgeler Cilt:1-3, Yaklaşım Yayınları.

takvim yılını ilgilendirmesidir Takvim yılı 12 aylık süreyi değil, işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade eder<sup>8</sup>. 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 işi 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. Yıllara yaygın yapım işinin başlangıç tarihi olarak akit tarihi değil uygulama tarihi esas alınması yani sözleşmenin uygulamaya başlangıç tarihi olarak Sayıştay'ca tescil tarihi esas alınmalıdır<sup>9</sup>

Bir yapım işi sözleşmesi keşif artışı nedeniyle yıllara yaygın hale gelebilir. Yıllara yaygın olma hali keşif artışından sonra doğduğu için daha önceki hakedişlerden gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmez!<sup>10</sup>

Önceden yıllara yaygın olmayan bir yapım sözleşmesi sonradan yıllara yaygın hale gelmişse, bir ek sözleşme ile yıllara yaygın hale geldiğinde bu sözleşmenin yapıldığı, böyle bir antlaşma olmadığında takip eden takvim yılı başından itibaren gelir vergisi kesintisine tabi olur.<sup>11</sup> Bu nedenle bakanlık oluru ile süre uzatımı verilen bir olayda, süre uzatımı ile gelecek yıla taşan yapım işinde bakanlık oluru tarihinden sonra Gelir Vergisi tevkiyatı yapılması gerekir<sup>12</sup>

---

8- Ömer Kaya, Bigül Gedik, a.g.e., sf. 91.

9- 3.7.1961 Tarih ve 2683 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

10- 28.2.1962 Tarih ve 2733 Sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı.

11-2.6.1966 Tarih ve 3122/5 Sayılı Genel Kurul Kararı.

12- Sayıştay 3. Dairesinin 25.5.1976 Tarih ve 296 Tutanak Sayılı Kararı.

Sözleşmesine göre yıllara yaygın bir yapım işi olmasına karşın tek bir hakedişle ödeme yapılıp iş yılı içinde tamamlandığında, Gelir Vergisi tevki-fatı yapılmaz.<sup>13</sup>

Karardan anlaşıldığı üzere, yıllara yaygın olma konusunda ölçüt fiilen işin bitim tarihidir. Tek bir hakediş olup da gelecek yıla taşınmadığında kesinti yapılmayacaktır. Ancak sözleşme yıllara yaygın olup birden fazla hakediş yapılıp 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 hakediş ödemeleri yapıldığında bu ödemelerden G.V. kesintisi yapılmaz.<sup>14</sup> Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra elde edilen hakedişler, ilgili yılın beyannamesinde gösterileceğinden kesinti yapılması gerekmez. İşin bitim tarihi konusu önem taşıdığından ayrı bir başlık altında incelenmesinde yarar vardır.

## **1- Yapım ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi**

Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü 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 yasa da açıkça gösterilmiştir. Bununla birlikte Maliye Bakanlığı geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde bile tutanak tarihi değil tutanağın tasdik tarihinin esas alınacağı şeklinde uygulamalar yapmaktadır.<sup>15</sup>

<sup>13</sup>- 27.10.1989 Tarih ve 22004 Tutanak Sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı.

<sup>14</sup>- 2.3.1993 Tarih ve 22953 Tutanak Sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı.

<sup>15</sup>- Veysi Seviğ, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Kabul", Yaklaşım Sayı:9 sf.23.

## **a- İşin Bitim Tarihini Belirleyen Esasların Tarihçesi**

Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü 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 işlerinde;

1- Muvakkat ve kati kabul usulüne tabi olan işlerde muvakkat kabulün yapıldığı yıl;...." söz konusu tarih 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.). Değinilen tebliğde 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 üncü maddesinde bir yasa hükmü halini almıştır. Söz konusu yasa hükmünün son şeklindeki;

"İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan haller - de geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih .... bitim tarihi olarak kabul edilir." hükmü ayrıca bir yorum yapmaksızın 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 bitim tarihinin, geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih değil, tasdik edildiği tarih olması gerektiğini ileri sürmeye başlamışlardır.

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

Sözkonusu 29'uncu maddenin gerekçesi şöyledir:

"Maddenin bu yeni şekline göre, geçici ve kati 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 getirilmiştir<sup>16</sup> 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 başlamıştır.<sup>17</sup> Bu yorum tarzı sonucunda geçici kabul tutanağının tasdik tarihi mutlaka düzenleme tarihinden sonra olacağından, tasdik tarihi bir sonraki yıla rastladığında beyanname verilmesi bir yıl gecikmektedir. Kimi zaman da kesinti oranı verilecek vergi miktarından fazla olacağı zaman buna itirazlar olmaktadır.

Yasaların yorumlanması ihtiyacı herhangi bir duraksama ve hukuk boşluğu olduğu zaman söz konusu olur. Yasaların sözlerinin açık ve belgin olduğu durumlarda bir yorumlama arayışına gidilmez.<sup>18</sup> Olayımızda Yasanın sözleri ile gerekçesi arasında bir çelişki vardır. Bu durum Yasanın hazırlanmasından sonra bir değişiklik olmasından kaynaklanabilir. Yasa gücü, Yasanın sözleri için vardır. Yasanın gerekçesini sözlerinden daha güçlü sayan Maliye Bakanlığı anlayışı yasal olmayıp hukuk yorumlama tekniklerine de ters düşmektedir.

---

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

17- Cemalettin Turan, a.g.e., sf. 15.

18- Necip Bilge, Hukuk Başlangıcı Dersleri, 1991, sf.33.

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

### **b- İstikrar Kazanmış Uygulama**

İşin bitim tarihinde sözleşmeyle belirlenen hukuki kriterin mi yoksa işin fiili bitim tarihinin mi esas alınacağı tartışılmıştır. Bu konuda 2.6.1966 gün ve 3122/5 sayılı Sayıştay Genel Kurul Kararı fiili durumun esas alınacağını belirlemiştir.<sup>19</sup> Ayrıca Muayene ve Kabul Yönetmeliğindeki hükümler de aynı doğrultudadır.

Konuyu düzenleyen G.V.K.'nin 44'üncü maddesinde; "inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir. Yasada sözü edilen geçici ve kesin kabul usulüne tabi işler, Devlet İhale Kanununa tabi işlerdir. Devlet İhale Kanununa göre değinilen işler 26.4.1985 tarih ve 85/9453 Karar sayılı 'Muayene ve Kabul İşlemlerine Ait Yönetmelik'" hükümlerine göre yapılır.

Söz konusu Yönetmeliğin 3'üncü maddesine göre oluşan kabul heyetleri, heyetin oluşumundan sonra 10 gün içinde iş yerine giderek, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 41'inci 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 bulduğu takdirde geçici kabul tutanağı düzenler. Yapılan işte kusur ve noksanların olması, geçici kabul tutanağının düzenlenmesine engel değildir. Makul ölçüdeki kusur ve noksanların tamamlanması için il-

---

19- Necdet Atalay, Mehmet Güven, Sayıştay Kararları 1996, sf. 502.

gili 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 Devlet İhale Kanununa göre çıkarılan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 41'inci maddesinde bulunmaktadır. Değınilen 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 eksikliklerin dökümünü gösterir bir liste düzenlenerek bunların giderilmesi için gerekli süre tanınır. Belirlenen eksiklikler belirlenen sürede giderilmezse, bu sürenin bitiminden sonra eksikliklerin giderilmesine kadar geçecek her gün için, sözleşmesinde gecikme cezası olarak yazılan miktarın 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.

Gelir vergisi uygulaması açısından işin bittiğini gösterir geçici kabulün yapılmasından sonra yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam altında olursa olsun elde edilen hasılat, yapıldıkları veya elde edildikleri yılın kâr ve zararının tespitinde dikkate alınır<sup>20</sup>. Bir başka deyişle, işin bitim tarihinden sonra elde edilen gelir elde edildiği yılın kâr ve zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu şekilde verginin dönemseliği ve takvim yılı esasına göre hesaplanması ilkesine tanınan istisna işin bitim tarihi ile sınırlanmaktadır.

---

20- Abdullah Şimşek, Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşleri, Mali Hukuk Dergisi, Yıl 1996, s.61, sf. 49.

Devlet İhale Kanununa tabi olmayan diğer yapım 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.

Hukukun 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 olmayacaktır.<sup>21</sup>

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

---

21- - Atilla İnan, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihinin Belirlenmesinde Maliye Bakanlığının Yeni Yaklaşımı", Sigorta ve Maliye Yorumları, Sayı 299, sf. 78.  
- Ayım Gürüş, Sakıp Şeker "İnşaatlarda Geçici Kabul", Yaklaşım, Sayı: 79, sf. 130.



## **II- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ**

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

### **A- Kesinti Yapmakla Sorumlu Olanlar**

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan kişi ve kurumlar, G.V. Kanununun 42 nci 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 kuruluşlar şunlardır.

- Kamu idare ve müesseseleri,
- İktisadi kamu müesseseleri,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri ve iş 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 taşp 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 hakedişleri yapılırken bilinmesi gerekeceği kuşkusuzdur. Bu durumda yılı içinde bitmesi kararlaştırılan yapım ve onarım işinin, herhangi bir nedenle izleyen yıla sarkmış olması halinde, başlangıçtan beri bütün hakedişlerden değil, izleyen yıla sarktığı belli olduğu tarihten sonra ödenen hakedişlerden kesilmesi gerekir.

Kesinti uygulamasına geçici kabul yapılmıncaya kadar devam olunur Bu nedenle geçici kabul yapıldıktan sonra müteahhide yapılan ödemelerden gelir vergisi kesintisi ve bunun türevi olan fon payı kesintisi yapılmaz. Çünkü geçici kabul yapıldıktan sonra alınan hakedişlerin ilgili yıl gelir vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.

Gelecek yıla yaygın yapım ve onarım işinin kapalı zarf usulüyle 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 yapılır.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri nedeniyle fiyat farkları ödendiğinde de vergi kesintisi yapılması gerekir.<sup>22</sup>

### **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 hakediş ödemelerinde, avans verilirken kesinti yapıldığından, bu kesinti gelir vergisi kesintisine esas olacak matrahtan düşülür.

### **III- FON PAYI KESİNTİSİ**

13.11.1985 tarih ve 18927 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan 3238 sayılı Savunma Sanayi Müsteşarlığı Kurulması..... Hakkında Kanunun bazı maddelerinde değişiklik yapan 25.5.1992 tarih ve 3824 sayılı Kanunun 18 ile 25. maddesinde ve 19.2.1993 tarih ve 21501 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan "1 Seri Nolu Fon Payı Genel Tebliği"nde konuya ilişkin açıklamalar yapılmıştır Öte yandan Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğüne 6.2.1995 tarih ve 1995/1 Seri Nolu Fon Payı İç Genelgesi uyarınca gelir vergisi kesintisinden başka fon payı adıyla bir başka kesinti daha yapılır

3824 sayılı Kanunun 18. maddesinde % 10 olarak belirlenen "Fon Payı" oranını sıfıra (0)'a kadar indirmeye ve kanuni oranına kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır

---

22- Abdullah Şimşek, Mali Hukuk, Sayı 78, sf.26.

Bu yetkiye istinaden daha önce farklı oranlarda belirlenen fon payı oranı 1.2.1995 tarih ve 22189 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 95/6428 sayılı Kararname eki kararlarla %10 olarak kararlaştırılmıştır

Fon payı matrahı, gelir ve kurum kazancı üzerinden hesaplanan mahsuplardan önceki gelir ve kurumlar vergisidir. Fon payı, gelir vergisi kurumlar vergisi ile birlikte söz konusu vergilerin ödeme süresi içinde ödenecektir.

Yıllara yaygın ilköğretim okulu yapım işlerinde gelir vergisi ve fon kesintisi

222 sayılı Kanununun 83 üncü maddesinde "İlköğretimin bütün gelirleri ve 78 inci maddede belirtilen giderleri personel masrafları hariç..... her türlü resim ve vergiden muaf" denilmekte ve 78 inci madde de köy, kasaba, şehir ilköğretim kurumlarının yapım, tadil ve esaslı onarımı ilköğretim giderleri olarak sayılmakta ise de bu madde ile getirilen muafiyet, ilköğretimin gelir v giderleri nedeniyle ilgili kamu kurumu için doğabilecek vergi mükellefiyetine ilişkin olup, ilköğretim kurumlarının yapım, tadil ve esaslı onarımıyla ilgili olarak müteahhitlere ödenen ve onlar açısından gelir olan istihkakları kapsamamaktadır Nitekim yapım ve onarım işleriyle ilgili olarak müteahhide ödenen hakedişlerde nihai olarak vergi mükellefi müteahhit olduğundan ve kamu kurum ve kuruluşu sadece hakediş tutarından stopaj yapmak durumunda olan vergi sorumlusu olduğundan bu kesintinin kamu kurum ve kuruluşunun giderini artırıcı bir yönü bulunmamaktadır (30.6.1998 tarih ve 24200 tutanak sayılı Sayıştay Temyiz Kurulu Kararı).

#### **IV- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNE İLİŞKİN HAKEDİŞ ÖDEMELERİNDE K.D.V.**

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 hakediş 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 numaralı fıkrasında sayılan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetleri yapan kişilerdir.

Bu duruma göre, inşaat ve onarım işleri nedeniyle kendilerine hakediş 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 hakediş 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 hakediş raporunun ihale makamınca onaylandığı tarihte katma değer vergisi yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş sayılır" denilmektedir.

### **KDV'nin Matrahı**

İnşaat taahhüt işleri dolayısıyla müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanan K.D.V.'si hesabında; ilk önce hakediş bedelinden ihale tenzilatına tekabül eden miktar düşülür. Bu meblağdan da bir önceki hakedişle müteahhide ödenen tutarın da 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, hakediş raporunun arka sayfasında ilaveler bölümünde gösterilecektir. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler K.D.V.'si matrahından indirilmeyecektir.<sup>23</sup>

Öte yandan, hakediş 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 hakediş 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 olay meydana geldiği kabul edilerek K.D.V.'si hesaplanacaktır.<sup>24</sup>

<sup>23</sup>- Abdullah Şimşek, Mali Hukuk, a.g.e., sf. 25.

<sup>24</sup>- Abdullah Şimşek, Mali Hukuk, a.g.e., sf. 24.

Hakediş belgesi, müteahhit tarafından yapılan yapım ve hizmet işlerinin bedellerinin hesabını, bu bedelden yapılan indirimleri ve kanuni kesintileri gösteren ve ödemeye esas olan belgeye hakediş belgesi denilmektedir. Kısaca hakediş belgesi, işi yapan açısından işin teslim alındığını gösteren ve içeren her iki tarafça da kabul edilerek onaylanan bir belgedir.

Maliye Bakanlığınca yayımlanan 34 Seri Numaralı K.D.V Kanunu Genel Tebliği'nin hakediş belgeleri ile ilgili (A) bölümünün 2. Paragrafında; "Hakediş belgesi, Vergi Usul Kanununda düzenlenen bir belge olmadığından, hakediş belgesi düzenlenen işlerde katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için bu tebliğin yayımı tarihinden itibaren ayrıca fatura düzenlenmesi ve bu faturada verginin gösterilmesi gerekmektedir." şeklinde açıklama yer almıştır. Bu tebliğ 1.8.1989 tarihinde yayımlanmıştır.

Bu tebliğe göre, hakediş belgesi düzenlenen işlerde hakediş raporu ile birlikte ayrıca fatura düzenlenmesi ve istihkak bedeli üzerinden katma değer vergisi hesaplanarak fatura üzerinde gösterilmesi gerekmektedir. Hakediş raporuna ilişkin fatura bu rapor tutarı ile aynı olacaktır. Hakedişe ilişkin hesaplanan katma değer vergisi onay tarihinin döneminde beyan edilecektir. Dolayısıyla kesilecek fatura hakediş raporunun onay tarihi ile aynı tarihi taşımalıdır. Onay tarihi itibarıyla tahakkuk eden katma değer vergisinin tamamı, istihkakların tahsil edilip edilmediğine veya dilimler halinde tahsil edildiğine bakılmaksızın tamamının o dönemde beyan edilmesi gerekir.

Danıştay Üçüncü Dairesince verilen 17.1.1995 tarih ve E: 1995/3307, K: 1996/10 sayılı "Hakediş raporunun onama tarihi itibarıyla tahakkuk eden hakedişlere ilişkin katma değer vergisinin tümünün onay tarihi esas alınarak beyan edilmesi gerektiği" şeklindeki karar da bu doğrultudadır.

Yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinde bedel TL cinsinden belirlenmiş ise vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte KDV'nin hesaplanması ve izleyen ayın 25'ine kadar ödenmesi gerekmektedir. Bedelin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda bedel, KDV. K.nun 26. maddesine göre vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihteki cari kur üzerinden TL'ye çevrilerek 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 herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edebilecek olan belgeleri ifade eder. Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun 1-Aktlerle ilgili kağıtlar bölümünün, 1/a fıkrasında belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin %7,5, artırma ve eksiltme kanunlarına tabi olan veya olmayan daire ve kurumların yetkili organlarıncaya verilen her türlü ihale kararlarının %7,5, IV- Makbuzlar ile diğer kağıtlar bölümünün 1/h fıkrası gereğince hakediş ödemelerinden %7,5 oranında damga vergisi kesintisi yapılacağı açıklanmıştır.

Hakediş ödemelerinden Damga Vergisinin matrahı, o hakedişle ilgili avans teminat, gecikme cezası, SSK primi, gelir vergisi, fon payı gibi kesintiler yapılmadan imalat tutarı + ihzarat tutarı, birim fiyat farkları ve malzeme fiyat farkları toplamından oluşur.

Hakediş bünyesinde avans mahsubu olduğu durumlarda bazı saymanlık hesaplarında karşılaştırılan bir uygulama da avans mahsup tutarının hakediş tutarından düşüldükten sonra damga vergisi kesintisi yapılmasıdır. Bu uygulama mükerrer damga vergisi kesintisine sebebiyet verilmemesi gerekçesi ile yapılmaktadır.



Bu uygulama Damga Vergisi Kanununun 1. maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminden ne anlaşılması gerektiği belirtildiği için yanlıştır<sup>25</sup>

Buna göre, avans ödemesi sırasında düzenlenen avans kredi senedi ile hakediş tutarının tediyesine ilişkin tahakkuk müzakeresi ve verile emri aynı amaçtan doğan fakat ayrı işlemleri ifade eden ve anılan Kanunun (1) sayılı tablosuna göre de iki ayrı belge olduğundan bu belgelerin tutarlarından %7,5 damga vergisi kesilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Yapım işlerine ait ihale sonrası akdedilen sözleşme noter tasdikine tabi ise, ihale bedeli üzerinden alınması gereken damga vergisi kesintisi noterlikçe kesilmekte ve noter makbuzu ile belgelendirilmektedir.<sup>26</sup>

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) %6 oranında damga vergisi hesaplanır Bu konuda Sayıştay Genel Kurulunca alınan 11.1.1973 tarih ve 3628/1 sayılı kararla, sözleşme ve bağitlarda yer alan hükümlerle, taahhüt konusu işin belirli bir oranda artırılabilceğinin öngörülmuş bulunması halinde artan işe ait damga vergisinin, iş artışını belgeleyen kağıdın tanzimi sırasında alınması gerekeceğine karar verilmiştir

Uygulamada, bazı saymanlıklarca ilave ihale bedeli üzerinden %6 oranında damga vergisi yanında ayrıca %3,6 oranında damga vergisi alınmaktadır. Bu uygulamalardan yalnız %6 oranında damga vergisi alınması işlemi doğrudur. %3,6 oranında damga vergisi kesintisi ise yanlıştır Çünkü, işte keşif artışı meydana gelmesini ihale kararı olarak kabul etmek mümkün

25- Abdullah Şimşek, a.g.e., sf. 23.

26- Şükrü Dalmızrak, "Hakediş Ödemelerinde Yapılacak Kesintiler ve Sorumluluklar", Mali Hukuk Dergisi.

değildir. 2886 sayılı Kanunun 4. maddesinde ihale; "Bu Kanunda yazılı usul ve şartlarla, işin istekliler arasından seçilecek birisi üzerine bırakıldığı gösteren ve yetkili mercilerin onayı ile tamamlanan sözleşmeden önceki 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 edilemez.<sup>27</sup>

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

## **VI- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE KUR FARKI GELİRLERİ**

Yıllara yaygın yapım ve onarım işlerine ait hakedişlerin döviz olarak ödenmesi halinde hakedişin tahakkuk ettiği tarih ile ödendiği tarihin farklı olması yanında kur farkından oluşan bir gelir artışını doğurmaktadır.

Bu konuda vergi idaresinin görüşü, mükelleflerin söz konusu faiz ve kur farkı gelirlerini faaliyet dışı bir gelir olarak cari yıl kâr-zararının tespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri gerektiği yönündedir.<sup>28</sup> İkinci görüş kur farklarının hakedişin bir parçası sayılmasıdır. Ayrıca kur farkı kendiliğinden oluşup ayrı bir organizasyon gerektirmemektedir, şeklindedir.

Ancak Danıştay 8.6.1994 tarih ve E.1994/581 sayılı kararında birden fazla yıla yaygın yapım işleri ile ilgili hakedişlerden sağlanan dövizlerin ban-

---

27- Abdullah Şimşek, a.g.e., sf. 26.

28- Metin Kayrak, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri ile Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Dünyası, s.196, sf. 67.

kalarda mevduat olarak tutulması sonucunda alınan kur farklarının ayrı bir ticari organizasyon çerçevesinde ve ayrı bir kaynaktan elde edilmenin olmaları sebebiyle cari yılın faaliyet dışı bir geliri olarak değil, hakedişin bir unsuru ve türevi olarak değerlendirilmesi gerektiğini kabul etmiştir.<sup>29</sup>

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

## **VII- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE FAİZ GELİRLERİ**

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri yapanlara hakediş bedellerinin önceden verilmesi ile, hakediş alanın kasasında bir nakit fazlası oluşmaktadır. Hakediş bedelleri borsa veya bankada değerlendirildiğinde elde edilen gelir işin bitim tarihinde mi, cari yıl geliri olarak mı vergilendirilecektir?

Bu konuda iki görüş bulunmaktadır. Danıştay içtihatlarına göre elde edilen gelir yıllara yaygın yapım ve onarım işinin bir parçasıdır ve işin bitim tarihinde vergilendirilmesi gerekir.<sup>30</sup>

Maliye Bakanlığı ise farklı bir görüşü savunmaktadır. Yıllara yaygın yapım işi dolayısıyla alınan hakedişlerin bankalara mevduat olarak yatırılması so-

---

30- Dnş. 3.D. 18.2.1999 gün ve E. 1997/2495, K. 1999/541 Sayılı Kararı,

Mehmet Bulut, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Hakedilişin Beyan Zamanı", Sigorta ve Maliye Yorumları, 15 Haziran 1999, s. 298, sf.62.

nucu elde edilen faizler, işletmenin o yıla ilişkin öz sermayesini artıracacağından yapım işi ile ilgilendirilmeksizin faizlerin elde edildiği yılın kârzarar hesaplarına intikal ettirilmesi gerekir.<sup>31</sup>

### **VIII- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE GENEL GİDER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI**

Birden fazla yapım ve onarım işinin birlikte yapılması veya bu tür işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ortak genel giderlerin ve amortismanların dağıtımını özellik göstermektedir

#### **A- Ortak Genel Giderlerin Dağıtılması**

Gelir Vergisi Kanununda yıllara yaygın yapım ve onarım işinin birlikte veya diğer işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait ortak genel giderlerin elde edilen istihsal bedellerinin birbirine olan oranına göre dağıtılacağı, taahhüt işiyle birlikte diğer işlerin olması durumunda bunlara ait hasılat tutarlarının da oranlamada dikkate alınacağı belirtilmiştir. Böylelikle işletmelerin yaptıkları işler itibariyle katlanmış oldukları maliyetlerin gerçeğe yakın bir biçimde belirlenmesi yapılmaya çalışılır

GVK.'nun 43 üncü maddesinde sözü edilen genel giderler, hangi işe ait oldu saptanamayan giderlerdir.

Genel kabul gören düşünce tarzına göre, bir yapım veya onarım ya da diğer işlerle doğrudan ilişki kurulamayan giderlerin tümünün ortak genel gider kabul edilmesidir. Hangi işe ait olduğu açıkça bilinen giderlerin o işe ait maliyetlerle ilgilendirilmesi doğaldır. Belirli bir işle doğrudan ilişkisi olmayan büro giderleri, personel ücretleri, bina vergileri, iletişim gi-

---

31- 24.12.1984 Tarih ve 22123 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, Bkz. Şükri Kızılot, "İnşaat Muhasebesi", Ankara, 1996, sf.218.

derlerinin ortak genel giderler olarak belirlenmesi ve dağıtımına konu edilmesi gerekir. işletme aktifinde yer alan amortismanına tabi kıymetlerin, taşınır ve taşınmaz malların satılması, kiraya verilmesi, bankadaki mevduat dolayısıyla elde edilmesi, eldeki yabancı paralar için oluşan kur farkları gibi arazi faaliyetler işletmenin devamlılık arzeden faaliyetleri içinde düşünülemez. Buna bağlı olarak bu işlemlerden elde edilen satış veya hasılat tutarlarının ortak genel giderlerin dağıtımında dikkate alınmaması gerekir tersi bir uygulamaya gitmek madde hükmünün konuluş amacına ters düşecektir. Zira daha önce değinildiği gibi kanun, dağıtılacak müşterek genel giderlerle hasılat kalemleri arasında illiyet bağı aramaktadır Yani müşterek genel giderler esas itibariyle ortaya çıkmaları ve büyümelerine sebep olan faaliyetlerin satış veya hasılatları oranında dağıtılmalıdır Bu tür giderlerin oluşum ve büyümesinde dikkate değer hiçbir katkısı olmayan işletme aktifine kayıtlı iktisadi kıymetleri ile menkul ve gayrimenkul malların satışı, kirası, kur farkları ve mevduat faizleri gibi gelirler için müşterek genel giderlerden pay verilmesi GVK'nun 43 üncü maddesi hükmüne uygun düşmemektedir.<sup>32</sup>

GVK'nun 43 üncü maddesine göre müşterek genel giderler; birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde toplanan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde, yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde ise tahsil olunan istihkak bedelleriyle diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına tabi tutulacaktır Birlikte yürütülen işlerin birinden gelir elde edilmemesi durumunda, bu kanun maddesine göre söz konusu işe ortak genel giderlerden pay verilmesi mümkün olmaktadır.<sup>33</sup>

Mevcut kanuni düzenlemede boşluk bulunmaktadır. Bu boşluğun yeni dü-

---

32- İbrahim Yumuşak, "YSİO İşlerinde Müşterek Genel Gider Dağılımı", Vergi Dünyası, Sayı: 141.

33- Ömer Kaya, Bigül Gedik, a.g.e., sf.102.

zenlemelerle giderilmesi ve ortak gider dağıtımına ilişkin yeni kriterler oluşturulması gerekmektedir. Ortak genel gider dağıtımında amaç, işletmelerin yaptıkları işler itibariyle katlanmış oldukları maliyetleri gerçeğe yakın bir biçimde tespit etmek olduğundan, oluşturulacak yeni kriterin de maliyet ya da gider olması ve dağıtımın bu kriterlere göre yapılması daha doğru olacaktır.

Nitekim, 84/8520 sayılı B.K.K. uyarınca yürürlüğe konulan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi, genel bütçeye dahil dairelerle katma bütçeli idarelerin, özel idareler ve belediyelerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu uyarınca taahhüde bağladıkları yapı ve hizmet için müteahhide yapacakları ödemelerin hakediş raporuna bağlanması koşulunu taşımaktadır (Md.39). Aynı şartnameye göre hakediş raporları bunların düzenlenme tarihine kadar olan süre içerisinde müteahhidin yaptığı işler ile ihrazattan doğan alacaklarının metrajlara göre hesaplanması sonucu düzenlenir Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin taşıdığı bu hükümler, müteahhidin istihkak bedellerini o işle ilgili olarak yapmış olduğu harcamalar nispetinde aldığını göstermektedir. Bu durumda müşterek genel giderlerin hakediş bedelleri gözönünde tutularak dağıtımına tabi tutulması, iş itibariyle maliyetlerin gerçeğe en yakın biçimde tespiti amacını taşımaktadır. Bu suretle iş bitiminde oluşacak kâr-zarar gerçeğe en yakın biçimde tespit edilecek ve gerçek kazançlar vergilenmiş olacaktır. 34

## **B- Ortak Amortismanların Dağıtılması**

GVK'nun 43/3. maddesinde amortismanların dağıtımına ilişkin olarak, "Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır" hükmü yer almaktadır.

---

34- Ömer Kaya, Bigil Gedik, a.g.e., sf.102.

Kanun metninde, mahiyeti itibariyle hangi işte ne kadar kullanıldığına saptanmasına olanak bulunmayan sabit kıymetlerin amortismanlarının nasıl dağıtılacağı konusunda herhangi bir açıklama getirilmemiştir Aynı sorunla söz konusu iktisadi kıymetlerin atıl kaldığı günlere ilişkin amortismanların dağıtımında da karşılaşmaktadır Uygulamada, sabit kıymetlerin kullanılmadığı günlere ilişkin amortismanlar gözönüne alınmamakta ve genel giderlerin dağıtılma usulüne göre işlem yapılmaktadır<sup>35</sup>

Makine ve taşıma araçlarının çeşitli inşaat firmalarınca ortaklaşa (müştereken) kullanılması durumunda makine ve nakil vasıtaları hangi inşaat firmasının aktifinde kayıtlı ise amortismanların da o firmaca ayrılması gerekmektedir. Bu durumda diğer inşaat firması, kullandığı makine ve nakil vasıtaları için yapmış olduğu harcamaları, karşı firmanın emsal bedeli karşılığında kira geliri yazması koşuluyla gider yazabilecektir

## **IX- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ**

Geçici verginin hesaplanmasında, bir önceki takvim yılına ilişkin olarak hesaplanan gelir veya kurumlar vergisi tutarının esas alındığı 1.1.1999 tarih ve 4369 sayılı Yasada önceki dönemde ödenecek geçici vergi tutarı ile mükellefin cari yıldaki faaliyeti arasındaki ilişkinin kopmuş olması nedeniyle doğan sakıncanın giderilmesi için geçici verginin geçmiş yıl kazancı esas alınarak hesaplanması yöntemi kaldırılmıştır

Geçici verginin, geçmiş yıl vergisi üzerinden hesaplanıp ödendiği eski yöntemde, GVK'nun 42 nci maddesi kapsamında yıllara sari inşaat ve onarma işleri yapan mükelleflerin münhasıran bu işlerden elde ettikleri kazançları geçici vergi kapsamına girmemekteydi. Çünkü bu işlerde peşin vergileme istihkaklardan % 5 (+ fon payı) kesinti yapılması şeklindeki

---

35- Ömer Kaya, Bigül Gedik, a.g.e., sf.105.

farklı bir yöntemle olmaktadır. Ancak mükelleflerin yıllara yaygın yapım ve onarım işleri yanında diğer kazançlarının olması durumunda, yıllara yaygın yapım ve onarım işleri dışındaki kazançları için geçici vergi ödemeleri esası benimsenmiştir.

Bu esas geçici verginin 4369 sayılı Kanunla değişen şeklinde de aynen korunmaktadır. 4369 sayılı Kanunun gerekçesinde, eskiden olduğu gibi, GVK'nun 42 nci maddesi kapsamındaki yıllara yaygın yapım ve onarım işlerinden sağlanan kazançlar üzerinden geçici vergi hesaplanmayacağı belirtilmiştir.<sup>36</sup>

4369 sayılı Kanunla geçici vergiye ilişkin GVK'nun mükerrer 120 nci maddesinin konumuzla ilgili kısmı şöyle değiştirilmiştir.

"Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ... belirlenen ilgili hesap döneminin altışar aylık kazançları (42 nci madde kapsamına giren kazançlar ... hariç) üzerinden, ... geçici vergi öderler."

Geçici vergiye ilişkin yayımlanan 217 seri nolu GV Genel Tebliğinde de yıllara yaygın yapım ve onarım işleri yapan mükelleflerin bu kazançları üzerinden geçici vergi ödemeyecekleri ancak, mükelleflerin bu kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödeyecekleri belirtilmiştir.

Bununla birlikte, hem eski hem yeni düzenlemede, geçici vergi döneminde tevkif edilen gelir vergisinin hesaplanan geçici vergiden mahsup edileceği belirtilmiş, ancak 42 nci madde kapsamında icra edilen işlerin istih-

---

36- Mehmet Maç, Şenol Turgut, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi" Vergi Dünyası, S.215, sf.41.



kek bedelleri üzerinden yapılan tevkifatın bu mahsuba dahil edilmeyeceği vurgulanmıştır. Böylece yıllara sari işlerden elde edilen kazançlar geçici vergiye tabi olmamakla beraber bu kazançlar üzerinden kesinti yoluyla alınan vergiler de geçici vergiden mahsup edilemeyecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, sadece yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler hiçbir şekilde geçici vergi ödemeyeceklerdir.<sup>37</sup>

## **X- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞİ YAPAN MÜTEAHHİDİN ÖLÜMÜ HALİNDE VERGİLEME İŞLEMLERİ**

Yıllara yaygın yapım ve onarım işi tamamlanmadan müteahhidin ölümü halinde vergilendirmenin nasıl yapılacağı için bitim tarihi veya müteahhidin ölüm tarihi esas alınarak tartışılabilir. Her iki görüş lehine veya aleyhine görüşler ileri sürmek olanağı da vardır. Biz nazari tartışmaları bir yana bırakarak varislerin işi kabul edip etmemeleri durumuna göre incelememizde uygulamayı esas alacağız.

### **A- Varislerin İşini Kabul Etmesi Hali**

Hem vergileme zamanı hem vergileme biçimini Hesap Uzmanları Kurulunun 21.2.1991 tarih ve 282/2 sayılı Danışma Kurulu Kararı çözümlenmiştir. Söz konusu inceleme Maliye Bakanlığının 16.6.1993 gün ve B.07.0.GEL.072/7066 sayılı Özelgesi ile bir düzenleme haline gelmiştir.

Maliye Bakanlığı Özelgesine esas olan Hesap Uzmanları Danışma Kurulu kararında; "Gelir vergisinin konusu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar olup, verginin mükellefi gerçek kişilerdir. Belli bir faaliyetin vergilendirilmesi gibi bir durum yoktur. Aynı zamanda belli bir ortaklığın ver-

---

37- Mehmet Maç, Şenol Turgut, a.g.e., sf.42.

gilendirilmesi de söz konusu değildir. ferdi veya ortaklık olarak bir faaliyetin kaynağını teşkil eden kişilerin gelirleri, aldıkları paylar oranında vergilendirilir. Diğer bir ifade ile gelir vergisinin mantığında işte bütünlük vardır. Durum böyle olunca işin bitimi veya kazancın tespiti gibi hususların mükellef şahıs esas alınarak ve onun için tespiti gerekir Gelirin şahsiliği ilkesi bunu gerektirir.

GVK'nun 42 nci maddesinde yer alan, birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl tespit edilip tamamının o işin geliri sayılarak dahil edileceği hükmü, mükellefin faaliyetine normal olarak devam ettiği olağan durumlar için getirilmiş kazanç biçimi olup konu bu açıdan değerlendirildiğinde, 42 nci madde hükmünün ancak mükellef müteahhidin ticari faaliyet ile bağlantısının devam ettiği durumlarda uygulanma şansı olabilir. VUK'nun 164 üncü maddesinde yer aldığı üzere ölüm, işi bırakma hükmünde olduğundan takvim yılı başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem, yıl içinde ölen kişi için vergilendirme dönemidir. Verilen beyannamede kıst dönem itibariyle hesap kesilip ölen şahıs için o tarihe kadar elde edilen kâr hesaplanmaktadır Hesaplanan bu kâr daha sonra varislere intikal eden ticari özvarlığın hesaplanması sırasında dikkate alınması gerekecektir" denilmektedir.

## **B- Varislerin İşi Kabul Etmemesi Halinde**

Vergi Usul Kanununun 12 nci maddesi uyarınca ölüm halinde mükellefin ödevleri mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer. Yıllara yaygın yapım işini ölen müteahhidin kanuni ve mansup mirasçıları mirası reddetmemiş ise, ölüm tarihinden itibaren 4 ay içerisinde, işle ilgili kâr ve zararın tespit edilerek gelir vergisi beyannamesi verilmesi, ayrıca varislere intikal eden özvarlık hesap edilerek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde gösterilmesi gerekir.<sup>38</sup>

38- Lokman Yıldızhan, "YıllaraYaygın İnşaat ve Taahhüt İşi Yapan Müteahhidin Ölümünün Vergi Kanunları Karşısındaki Durumu",Yaklaşım, S.9, sf.57.

Ancak yasal mirasçılar ölen müteahhidin taahhüt ettiği işi devam ettirip ettirmemekte özgür olup devam ettirmek istemedikleri biçiminde bir tercih yapmışlarsa, önceki çalışmalar nedeniyle mirasçılara ödenen hakedişler Gelir Vergisi Kanununun

80 inci maddesi uyarınca bu Kanunun 2 nci maddesinin ilk altı bendi arasına girmiyorsa, "diğer kazanç ve irat" biçiminde nitelendirilerek vergilendirilir. Mirasçılara yapılan bu ödemeler diğer kazanç ve irat olduğu için KDV.K'nun 1/1. maddesi hükmüne göre bu nitelikteki faaliyetler katma değer vergisi kapsamı dışında bırakıldığından idarece düzenlenen gider belgesi üzerinde ayrıca katma değer vergisi gösterilmeyecektir. Gelirler Genel Müdürlüğünün görüşü de bu yönde olup MGB'nin 8.9.1992 gün ve 2601001-1956/69667 sayılı Özelgesinde müteahhidin ölümünde mirasçılarının işe devam etmemesi halinde alınan avanslardan arızî kazanç olarak gelir vergisi alınması ve kazançların katma değer vergisi kapsamı dışında tutulması şeklinde açıklama yapılmıştır

#### **XI- YILLARA YAYGIN YAPIM VE ONARIM İŞLERİNDE KESİLEN VERGİLERİN İADESİ**

Yıllara yaygın yapım ve onarım işleri nedeniyle, işveren kuruluş tarafından hakediş ödemesi sırasında yapılan vergi kesintisi, işin bitimini izleyen Mart ya da Nisan ayında verilecek gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinde bildirilen kazanç üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir Doğal olarak mahsup işleminin yapılabilmesi için verginin önceden kesilip vergi dairesine yatırılması şarttır

Aynı şekilde yapım ve onarım işinin başlangıcından bitimine kadar yapılan vergi kesintileri, beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir, kalan miktar ise ödenecek vergiyi belirler.

Kesilen vergilerin, beyan edilen matrah üzerinden hesaplanan vergi miktarının üzerinde olması halinde, bu fazlalık Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 44 üncü maddesi hükümlerine göre mükelleflere red ve iade edilmektedir. Ancak, söz konusu mahsup ve iade işlemlerinin yapılabilmesi için, bu durumdaki müteahhit firmaların, istihkaklardan kesilen vergilerin vergi dairesine sorumlu (işveren kuruluş) tarafından yatırılmış olduğunu gösteren bir belgeyi ilgili vergi dairesinden alarak, iade ve/veya mahsup talep dilekçelerine ekleyeceklerdir. İade ve/veya mahsup taleplerine sözü edilen belgeyi eklemeyen mükelleflerin iade ve/veya mahsup talepleri yerine getirilmez.