



**Yıllara Yaygın  
İnşaat ve  
Onarım  
İşlerinde Vergi  
Kesintisi,  
Kesilen  
Vergilerin  
Mahsup ve  
İadesi**

**Hazırlayan**  
**Emrullah KIRAZCI**  
Vergi Denetmeni

## **I. GİRİŞ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu işlerinden elde ettikleri kazançlarının tespiti, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43 ve 44 ncü maddelerinde özel düzenlemelere tabi tutulmuştur.

Bu düzenlemelere göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilerek, tamamı işin bittiği yılın (dönemin) geliri olarak beyan edilecek ve bu yılda vergilendirilecektir.

Ancak inşaat ve onarım işinin devamı süresince bu işleri yapanlara (kurumlar dahil), ödenen istihkak bedelleri üzerinden (avans olarak ödenenler dahil) GVK'nun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının 3 ncü bendi gereğince %5 oranında tevkifat yapılacaktır.

Yazımızda; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan mükelleflere yapılan ödemeler üzerinden GVK'nun 94 ncü maddesi gereğince yapılan vergi kesintisi ve kesilen vergilerin mahsup ve iadesi konusu vergi mevzuatı ve yargı kararları çerçevesinde irdelenecektir.

## II. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞİNİN TANIMI

### a- Genel olarak inşaatın tanımı

Medeni Kanuna göre inşaat ve imalat; arazi ile birleştirilmiş ve malzeme ve emek sarfı ile imal, inşa veya tanzim edilmiş şeylerdir. Medeni Kanun Md. 652/1) şeklinde tanımlanmış ve Menkul inşaat (sürekli kalmak amacı olmaksızın, başkasının arsasına yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar ve Menkul olmayan inşaat; insan eliyle toprağa bağlı olarak ve devamlı kalmak amacıyla meydana getirilmiş bulunan ekonomik değer taşıyan yapılar olarak sınıflandırılmıştır. (Medeni Kanun Md. 654)

6785 sayılı İmar Kanununun 1 inci maddesinde ise yapı tabiri; "karada ve suda daimi veya geçici, resmi ve özel, yer altı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerine, sabit ve müteharrik tesislerine şamil olduğu" hükme bağlanmıştır.

213 Sayılı VUK nun 269. maddesinin 3. Bendinde gemiler ve diğer taşıtların gayri menkuller gibi değerlendirileceği, 271.Maddede ise inşa edilen binalar ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta bunların imal ve inşa giderlerinin satın alma bedeli yerine geçeceği öngörülmüştür. Bu düzenlemelere göre gemi yapımının inşaat işi olarak kaulü gerekir.

### b- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri

Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kavramına ilişkin bir açıklama yapılmamıştır. Ankara Defterdarlığı tarafından verilen 20.06.1989 tarih ve 51482 sayılı özelgede; "genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanılmak suretiyle meydana getirilen bir gayri menkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar. Onarım ise, bir gayri menkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade eder. Buna göre, çelik asfalt tankları ve çelik boru hatları imalat işi inşaat ve onarma işine girmemektedir." şeklinde görüş bildirmiştir.

İnşaat ve onarım işinin GVK nun 42. maddesi çerçevesinde değerlendirilebilmesi için aşağıdaki şartların aranılması gerekir.

1- Yapılan işin yukarıdaki tanım doğrultusunda inşaat ve onarım işi olmasıdır.

2- İnşaat ve onarım işinin ister resmi isterse özel kişi ya da kurumlara yapılsın yazılı veya sözlü bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. (Özel inşaatlar birden fazla yıla sirayet etse bile bu kapsamda değerlendirilmez)

3- İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması gerekir. Yıllara yaygın olmaktan kasıt, işin birden fazla takvim yılında bitirilecek olması ya da başlangıçta başladığı yılda bitirileceği öngörülmekle birlikte çeşitli nedenlerle başlanılan yılda tamamlanamayarak sonraki yıl veya yıllara sarkmasıdır.

Genel olarak bu açıklamalardan sonra konuya ilişkin Maliye Bakanlığınca verilen bazı Özelgeler açıklayıcı olması bakımından özet olarak aşağıya alınmıştır.

1- Dekepaj işi yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilir. 09.11.1987 tarih ve 22123 sayılı, 02.04.1986 tarih ve 4565 sayılı özelge)

2- "213 sayılı VUK'un 269/3 ve 271.Maddeleri uyarınca, sözü edilen kaçakçı botu inşaatı işinin, inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmesi gerekir. Anılan işin birden fazla takvim yılına yaygın olması halinde, bu iş dolayısıyla ödenecek istihkaklardan GVK'nun 94. Maddesine göre vergi kesintisi yapılması zorunludur." 1977 tarih ve 52298 sayılı özelge)

3- GVK'nun 42. ve 94. VUK'nun 269/3 ve 271. maddeleri uyarınca sözü edilen tren ferisi işinin, inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmesi ve yapılan iş birden fazla yıla takvim yılına yaygınsa GVK'nun 94. maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekir." (14.12.1970 tarih ve 245 sayılı özelge)

4- "Kamyon baskülü ve vagon kantarı imaline aynı zamanda bunların montajı işi yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden olmadığından, söz konusu iş karşılığında TCDD'ye yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Anılan işlerin yıllara yaygın olması durumu değiştirmez." (08.10.1970 tarih ve 285 sayılı özelge)

5- "Otoyol mühendislik hizmetleri (arazide yapılan jeolojik işler, otoyolunun jeolojik araştırmaları ve sondaj lokasyonları tespiti, kum, silt ve kilde, çakıllı zeminde, bloklu kayada sondaj çalışmaları ve laboratuar deneyleri, ayrıca jeolojik işlerde nirengi ve poligon inşaatları ölçmeler ve harita alımı) inşaat işlerinin bir parçası olması ve birden fazla sirayet etmesi nedeniyle GVK'nun yukarıda belirtilen hükümleri gereğince bu iş dolayısıyla ödenen hakediş be-



dellerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir." (1978 tarih ve 522 sayılı özelge)

6- "Öte yandan malzeme hariç işçilik olarak taahhüt edilen işlerin inşaat projesine uygun olarak gerçekleştirilmesi halinde, inşaat taahhüt işi olarak mütalaa edildiğinden," (12.08.1992 tarih ve 1334 sayılı özelge)

7- "Buna göre adı geçen şirketin PVC esaslı kapı ve pencere doğramalarını imal edip emanet usulüyle konut yaptıran kooperatife satması işlemi inşaat ve taahhüt işi sayılmayacağından," (25.04.1991 tarih ve 3835 sayılı özelge)

8- "Buna göre, adı geçen şirket tarafından ilgili kooperatife taahhüt edilen ana yoldaki refüjlerin ağaçlandırılması ve toprak üstü bitkisi ile kapatılması işi inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden," (28.05.1993 tarih ve 34531 sayılı özelge)

Görüldüğü gibi inşaat ve onarım işlerinde tartışmalı konularla sık sık karşılaşabilmektedir. Yapılan işin inşaat ve onarım işi olup olmadığı konusunda tereddüde düşülmesi durumunda Defterdarlıklardan özelge istenilmesinde yarar bulunmaktadır.

### **III.İNŞAAT VE ONARIM İŞİNDE İŞE BAŞLAMA VE İŞİN BITİMİ**

#### **a- İşe Başlama**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44 ncü maddesinde inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi konusunda düzenleme yapılmış olmasına rağmen, işin başladığı tarihinin belirlenmesine yönelik bir düzenleme yapılmamıştır.

Inşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olup olmadığının tespitinde işin başlangıç tarihinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Özellikle yılın son aylarında kamuya karşı girilen taahhütlerde işe başlama tarihinin tespiti, yıllara yaygınlık konusunda da belirleyici rol oynamaktadır.

Bu konudaki yasal boşluk, Maliye Bakanlığı tarafından verilen 02.06.1998 tarih ve 20504 sayılı Özelge ile giderilmeye çalışılmıştır. Söz konusu Özelge'de işin başlangıç tarihi konusunda özetle aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Inşaat onarım işlerinde işin birden fazla yıla sari olup olmadığının tespitinde; "işe başlama tarihi olarak, yapılan sözleşmede yer teslimi öngörülüş

ise yerin teslim edildiği tarihin, yer teslimi belirtilmemiş ise işin fiilen başlangıç tarihinin, sözleşmede bunlardan hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarihin, işe başlama tarihi olarak esas alınacağı bildirilmiştir."

İşe başlama tarihinin tespiti işle ilgili sözleşmenin olması veya olmaması durumuna göre farklılık arz etmektedir.

### **1- İşle İlgili Sözleşmenin Varlığı Halinde İşe Başlama Tarihi**

İnşaat ve Onarım işlerinde taraflar arasında düzenlenmiş sözleşmenin varlığı halinde, işe başlama tarihinin, sözleşmede işin süresini belirleyen hükümlerden hareketle tespiti kolaylıkla mümkündür.

Devlet İhale Kanunu kapsamına giren inşaat ve onarma işlerine ait ihalelerin ise kural olarak yazılı bir sözleşmeye bağlanması gerekmektedir. 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 53 ncü maddesinde kanunda belirtilen özel haller dışında, tüm ihalelerin sözleşmeye bağlanması ve düzenlenecek sözleşmelerin idare adına ita amiri tarafından imzalanması gerektiği hükme bağlanmıştır. Sözleşme düzenleme zorunluluğu bulunmayan haller ise anılan kanunun 61 inci maddesinde; 57 nci maddede yazılı süre içinde taahhüdün şartname hükümlerine göre yerine getirilmesi ve bunun idarece uygun bulunması hali olarak belirtilmiştir. Sözleşmenin ise; idare ile müteahhit veya müşteri arasında yapılan yazılı anlaşmayı ifade ettiği kanunun tanımlar başlıklı 4 üncü maddesinde vurgulanmıştır.

Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin 27 nci maddesinde de; ihale edilen işin sözleşmesi ile belirlenen zamanda tamamlanıp geçici kabule elverişli bir durumda tesliminin, sözleşmenin en önemli hususlarından birisini teşkil ettiği belirtilmiştir. Bu nedenledir ki, sözleşmede gerek işe başlama gerekse işin tamamlanması ile ilgili olarak belirtilen sürelere uymak önem arz etmektedir.

Bununla birlikte sözleşmenin varlığı işe başlama tarihinin tespitinde her zaman belirleyici rol oynamamaktadır. Bu durum yukarıda da değinildiği üzere özellikle Devlet İhale Kanunu ve ilgili diğer mevzuata tâbi olan işlerdeki düzenlemelerden kaynaklanmaktadır. Nitekim; Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi kapsamındaki inşaat onarım işlerinin başlaması için belli aşamalar gerekmektedir. Bu kapsamda bir iş için önce ihale yapılmakta, daha sonra Maliye Bakanlığı'ndan vize edilmekte, vizenin yapıldığının bildirilmesini iz-



leyen 15 gün içinde geçici teminatın kesin teminata çevrilerek düzenlenen ve noterlikçe de tescil edilmiş olan sözleşmenin idareye teslimi, ardından da Sayıştay'ın tescili gerekmektedir. İşin Sayıştay tarafından tescilini müteakip, müteahhit firmaya tebligat yapıldıktan sonra işin teslimi 5 gün içerisinde gerçekleştirilmektedir.

2886 sayılı devlet ihale Kanunu Kapsamındaki Kuruluşların Yapım, Hizmet ve Taşıma İşleri İhalelerinde Uygulayacakları Genel ve Ortak Esasları Belirleyen Tip Şartname'nin sekizinci maddesine göre; sözleşmenin imzalandığından idare tarafından müteahhidin kendisine veya tebligat için gösterdiği adrese tebliğ tarihinden itibaren 5 gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanması gerekmektedir. Sayıştay tesciline tabi olan işlerde ise söz konusu bu 5 günlük süre, tescilin müteahhide tebliğinden itibaren başlayacaktır.

Yukarıda değinilen Tip Şartnamenin 8 inci maddesinde de belirtildiği üzere işe başlama tarihi, idarece müteahhidin yer tesliminin yapıldığı tarihtir. Yer tesliminin idareden kaynaklanan sebeplerden dolayı gecikmesi halinde ise, fiilen yer tesliminin yapıldığı tarih, işe başlama tarihi olarak kabul edilecektir. İş yeri teslimindeki gecikmenin idarenin sebebiyet verdiği halden kaynaklanması halinde Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi'nin 4 üncü ve Tip şartname'nin 13 üncü maddesi uyarınca müteahhidin gecikilen süre kadar süre uzatım hakkı olacaktır.

Tip şartnamede işe başlama tarihinin; iş yeri teslim tarihi olacağı açıkça belirtilmiş olmasına rağmen uygulamada, işin başlangıç tarihi ile ilgili olarak farklı görüşler de ileri sürülmektedir.

Bir görüşe göre, sözleşmenin hukuken geçerlik kazandığı tarihin (Sayıştay tesciline tâbi işlerde tescil, noter tasdikine tâbi işlerde söz konusu tasdik ve diğer işlerde taraflarca imzalamaya tarihi) işin başlangıç tarihi olarak alınması ve söz konusu tarih ile işin bitim tarihinin farklı takvim yıllarına ait olması durumunda yıllara sârilğin kabul edilmesi gerekmektedir. Bu görüş doğrultusunda örneğin; sözleşmenin Sayıştay'ca tescil işlemi 20.12.2002 tarihinde yapılan ve bitim tarihi 25.09.2003 olan bir işte yer teslimi ve işe başlama 2003 yılında gerçekleşse bile söz konusu iş yıllara sari kabul edilecektir.

Bir diğer görüşe göre ise, yıllara sariliğin belirlenmesinde, işe başlama tarihi olarak müteahhide yer tesliminin yapıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir. Söz konusu bu görüş uyarınca, yukarıdaki örneğe konu işte yer tesliminin 2.1.2003 tarihinde yapıldığı varsayımıyla işe başlama ile işin bitim tarihleri aynı takvim yılında gerçekleştiğinden yıllara sarilik söz konusu olmayacaktır.

Sayıştay Temyiz kurulunun 18.6.1996 tarih ve 23891 Tutanak sayılı kararında da yer tesliminin yapıldığı tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınacağına karar vermiştir. Karar aşağıdaki gibidir.

"Bayındırlık Bakanlığı yapı işleri mevzuatına göre, sözleşme tescilinin müteahhide tebliğ tarihinden itibaren beş gün içinde yer teslimi zorunluluğu vardır. İşte bu beş günlük zaman içerisinde yer tesliminin yapıldığı tarih, işe başlama tarihidir. Yer teslimi sözleşmede belirtilen süre içinde yapılmamış ve bu gecikme idarenin kusurundan kaynaklanmışsa, işe başlama tarihi, yer tesliminin fiilen yapıldığı tarihtir. Özetle işe başlama tarihi olarak yer tesliminin yapıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir. Bu itibarla, sözleşmesi ve Sayıştay tescili Aralık / 1991 ayında ikmal edilen, ancak yer teslimi 15.01.1992 tarihinde yapılan ve sözleşmesine göre 30.12.1992 tarihinde bitirilmesi gereken işin ertesi yıla sâri olmaması sebebiyle 1992 yılı hakedişlerinden gelir vergisi ve buna bağlı kesintilerin yapılmayışında mevzuata aykırılık bulunmamaktadır"

## **2- İşle İlgili Sözleşmenin Olmaması Durumunda İşe Başlama Tarihinin Tespiti**

İşle ilgili olarak sözleşmenin bulunmaması durumu, Borçlar Kanunu hükümlerine göre yapılan taahhütlerde geçerlidir. Nitekim Borçlar Kanunu hükümlerine göre yürütülen inşaat ve onarım işlerinde, mutlaka yazılı bir sözleşmenin varlığı gerekmemektedir. Yapılan taahhüt işinde sözleşme düzenlenmemiş ise, genel kural işe fiilen başlanıldığı tarihin işe başlama tarihi olarak esas alınması yönündedir.

Bununla birlikte sözleşmenin bulunmadığı hallerde, işe başlamanın tespitinde bazı kriterleri belirlemek de mümkündür. Örneğin inşaat sahasının müteahhit emrine tahsis edilmesi, inşaat sahasının müteahhit tarafından çevrilmesi, inşaat alanına malzeme stoklanması, müteahhit tarafından inşaat

projelerinin hazırlanması, yani söz konusu kullanım alanının inşası veya onarımı için bu yerin müteahhidin kullanımına terkedilmesi ve bu yerin inşası veya onarımı için müteahhit tarafından uygulamaya geçildiğini gösteren emareler bulunması hallerinde müteahhidin işe başlamış olduğunun kabulü gerekir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere yıllara yaygın inşaat işlerinde işe başlama tarihi olarak;

a- Sözleşmeli işlerde; yapılan sözleşmede yer teslimi öngörülmüşse bu tarihin, yer gösterme tarihine sözleşmede yer verilmemişse, işin fiilen başlangıç tarihinin, sözleşmede bunlardan hiçbirisine yer verilmemişse sözleşmenin imzalandığı tarihin işe başlama tarihi olarak kabulü gerekir.

b- Sözleşme düzenlenmeyen işlerde ise, inşaat ve onarım işine fiilen başlandığı tarih işe başlama tarihi kabul edilmelidir.

#### **b- İşin Bitimi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi konusu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 44 ncü maddesi aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

"İnşaat 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.

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

Konuya ilişkin olarak yayınlanan 85 seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bilindiği üzere, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesinde kâr ve zararın kat'i olarak tespiti işin bitim tarihine bırakılmış ve muvakkat ve kat'i kabul usulüne tabi olan işlerde de bitim tarihi olarak geçici kabulün yapıldığı yıl kabul edilmiştir (GVK. Md. 44)

Maddedeki bu açıklığa rağmen, uygulamada geçici kabul tarihi olarak muhtelif tarihlerle karşılaşılmaması ve özellikle bu tarihlerin farklı yıllara tesadüf



etmesi sebebiyle işin bitim yılını tespitte tereddüt ve ihtilaflar meydana geldiği ve geçici kabulden hangi tarihin anlaşılması gerektiğinin bilinmesine ihtiyaç duyulduğu, Bakanlığımıza intikal eden müteaddit müracaatlardan anlaşılmaktadır.

Kamu sektöründe müteahhide ihale edilen her türlü inşaat ve onarım işlerinde uygulanacak genel şart ve hükümleri tayin ve tespit eden, Bakanlar Kurulunun 20.6.1936 gün ve 2/4869 sayılı kararı ile onanan Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinin 36. maddesi dahilinde yapılan muvakkat kabulün tatbikattaki seyri aşağıdaki şekilde olmaktadır.

1- Müteahhit sözleşmeye göre işin bitim tarihinde inşaatın tamamlandığını ve kabule hazır olduğunu idareye bildirmektedir. .

2- Kontrol teşkilatının ilk muayenesi sonunda kabulün yapılmasında bir sakınca bulunmadığı tahakkuk ederse kabul komisyonları tarafından yapılacak muayeneden sonra uygun görüldüğü takdirde bir tutanakla geçici kabul yapılmaktadır.

3- Müteahhidin yaptığı inşaat ve onarım zamanında tamamlandığı kontrol teşkilatı tarafından yukarıda belirtilen şekilde tespit edilmiş olduğu halde, kabul komisyonunun inşaat mahalline gitmesi ve kabulü yapması herhangi bir sebeple gecikirse, kabul tutanağında inşaat ve onarımın bilfiil bittiği tarih kaydedilmekte ve bu tarih (itibar tarihi) geçici kabul tarihi sayılmaktadır.

4- Geçici kabul tutanakları ancak idarece tasdikten sonra muteber olmaktadır.

Görüleceği üzere işin seyrine göre farklı geçici kabul tarihleri ortaya çıkmaktadır.

Vergi uygulanması yönünden çoğunlukla karşılaşılan geçici kabul tarihleri:

- Kabulün yapıldığı tarih.
- Tutanak tarihi.
- Kabul tarihi
- İtibar tarihi

- Tasdik tarihi,  
olmaktadır.

Halen cereyan etmekte olan tatbikat bu konuda Bayındırlık Bakanlığının mütalaası da alınmak suretiyle kabul komisyonunca geçici kabul tutanağında işaret olunan itibar tarihidir.

Yukarıda sayılan çeşitli kabul tarihlerinin aynı yıl içinde olması halinde gelir vergisi yönünde bir sakınca ortaya çıkmamaktadır.

Ancak, bu tarihlerin farklı yıllara rastlaması halinde, işin bitim tarihi olarak hangi tarihin esas alınacağı ve dolayısıyla inşaat kârının hangi yılda tespit olunacağı ve fiilen ertesi yıla sirayet eden bir inşaat ve onarma işi dolayısıyla yapılan ödemelerden vergi tevkif edilip edilemeyeceği konusunda tereddütler olabilmektedir.

Nitekim geçici kabul tarihinin itibar tarihi olarak kabulü şeklinde yapılan tatbikatta sözü edilen sakıncalar ortaya çıkmış ve taahhüt işlerinin vergilendirilmesinde güçlüklerle karşılaşmış bulunmaktadır.

Bu güçlüklerin ortadan kaldırılarak taahhüt işlerine ait kazançların vergilendirilmesinin sıhhatli ve tereddüde yer vermeyecek şekilde yürütülmesi bakımından geçici kabulün tutanakla tevsik edildiği tarihin esasa alınması uygun görülmektedir.

Bu suretle sözü edilen sakıncalar ortadan kalkacak ve tatbikatın 44 üncü madde hükmüne uygunluğu sağlanmış olacaktır.

Esasen kanun bu mahzurları gözönünde bulundurarak muvakkat kabulün yapıldığı yılı bitim tarihi olarak kabul etmiş ve bu şekilde fiili durumdan hareketle Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinde, işin bitim tarihi olarak muvakkat kabulün yapıldığı yılın kabul edileceğini hükme bağlamıştır.

Bu itibarla Gelir Vergisi Kanununun 42 ve 44 üncü maddelerinde sözü edilen işin bitimi tarihinden muvakkat kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tevsik eden "Tutanak tarihinin" anlaşılması ve tatbikatta o şekilde veçhe verilmesi icap eder.

Bilgi edinilmesi ve bundan böyle bu esas dairesinde işlem ifası rica olunur."

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 17.05.1999 tarih ve 17903 sayılı Özel-gesinde; geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih olarak, "Geçici kabul tutanağının İDARECE ONAYLANDIĞI tarihin" anlaşılması gerektiğini belirtmiştir.

Bu açıklamalar göre işin bitim tarihi;

a- Geçici ve kesin kabule tabi işlerde işin bitim tarihi, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı,

b- Geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı,

c- Bayındırlık İşleri Şartnamesi hükümlerine göre bazı durumlarda sözleşme fesh edilebilir. Buna göre, yüklenicinin ölümü, tasfiyesi durumunda veya yükümlünün 6 aydan fazla hapis veya sürgünle cezalandırılması,

halinde iş sona ermiş sayılır.

Konuya ilişkin olarak Danıştay Dördüncü Dairesi 06.04.2000 tarih 2000/1346 sayılı kararında, yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tasfiyesi halinde işin bitim tarihinin, ihale makamının bu konudaki kararının yükleniciye tebliğ tarihi olacağı yönünde karar vermiştir.

#### **IV.YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ KESİNTİSİ**

##### **1- Vergi Kesintisi Yapmak Zorunda Olanlar**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ncü maddesinin 1 nci fıkrasına göre;

"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar."

Fıkranın 3 ncü bendinde ise; 42 nci madde kapsamına giren işler do-



layısıyla bu işi yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden 01.01.1994 tarihinden itibaren %5 oranında tevkifat yapılacağı hükmü yer almaktadır.

Bu düzenlemelere göre maddenin 1 nci fıkrasında sayılan kişi ve kurumların, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan kişi ve kurumlara yaptırmış oldukları bu işler karşılığı yapacakları nakden veya hesaben (avans olarak ödenenler dahil) ödemeleri üzerinden %5 oranında gelir vergisi kesmek zorundadırlar. Ayrıca Fon Payı Kanunu gereğince kesilen gelir vergisinin %10 u oranında Fon Payı kesilecektir.

## **2- Vergi Kesintisine Tabi Ödemeler**

Yukarıda belirtildiği üzere yıllara yaygın inşaat ve onarım işi karşılığı yapılan ödemeler ister nakden, ister hesaben, isterse avans olarak yapılsın tevkifata tabi olacaktır.

Nakden ödemededen kasıt; ödemenin her türlü para, çek, banka havalesi, tahvil, bono, hisse senedi ve kıymetli maden gibi değişim araçları ile yapılmasıdır.

Hesaben ödeme ise; Gelir Vergisi Kanunu'nun 96 ncı maddesinde belirtildiği üzere, "vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder."

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilerek bu yılın kazancı sayılarak vergilendirilmektedir. Bu nedenle işin devamı süresince oluşabilecek kazancın vergilendirilebilmesi için ileride tahakkuk edecek gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaktadır.

Vergi kesintisi istihkak sahiplerine fiilen ödenen (avans ödemeleri dahil) istihkak tutarından yapılacaktır. Hakediş bedelleri üzerinden sözleşmeye göre kesilen cezalar tevkifat matrahına dahil edilmez. Ancak, hakediş bedelinden mahsup edilmek üzere işi yaptıran tarafından verilen malzeme tutarları, hakediş bedelinden düşülmeden önceki tutar tevkifat matrahı olacaktır.

Yıllara yaygın ve onarım işlerinin tamamı ya da belirli kısımlarını ta-

şeronlara yaptırabilirler. Bu gibi durumlarda taşeronlar tarafından yapılan işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olması durumunda, asıl yükleniciler tarafından taşeronlara yapılan ödemeler üzerinden de tevkifat yapılması zorunludur.

Yıllara yaygın ve onarım işlerinin tamamı ya da belirli kısımlarını taşeronlara yaptırabilirler. Bu gibi durumlarda taşeronlar tarafından yapılan işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olması durumunda, asıl yükleniciler tarafından taşeronlara yapılan ödemeler üzerinden de tevkifat yapılması zorunludur.

Ancak uygulamada, tevkifatın yapılmasında yapılan işin ve ödemelerin özelliklerine göre farklı durumlara karşılaşılabilmektedir. Bunlara kısa başlıklarla aşağıda değinilecektir.

#### **a- Kesintiye Tabi Ödemelerin Başlangıcı**

Esas olarak yıllara yaygın inşaat ve onarım işine başlanılmasından sonra bu işler nedeniyle yapılan ödemeler kesintiye tabi olacaktır. Ancak işe başlanılmasından önce avans olarak yapılan ödemeler de tevkifata tabidir.

Başladığı yılda biten inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılan ödemeler tevkifata tabi değildir. Ancak başlangıçta yıllara yaygın olmamakla birlikte, çeşitli nedenlerle başlandığı yılda tamamlanamayan ve sonraki yıllara sarkan inşaat ve onarım işlerinde vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı konusunda tartışmalara neden olmuştur.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nca verilen 29.04.1993 tarih ve 7606 sayılı Özelge'de; sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatın bir sonraki yıla yaygın olması durumunda, ödenen istihkakların tamamı üzerinden değil inşaatın yaygın olduğu yılın başından itibaren ödenecek istihkaklardan vergi kesintisi yapılması gerekeceği şeklinde görüş bildirilmiştir.

Ayrıca 411 sayılı Muhasebat Genel Tebliğinde ve 06.03.1985 gün ve 23005 sayılı özelgede; sözleşmesine göre yılı içinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, hangi nedenle olursa olsun yılı içinde bitirilemeyerek ertesi yıla taşması halinde, ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi kesintisi yapılması, ancak daha önce tevkifat yapılmaksızın ödemiş istihkaklar nedeniyle ayrıca tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Şeklinde açıklamaya yer verilmiştir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere tevkifatın başlangıcı, yıllara yaygın inşaat ve onarım işine başlanılmasından sonra yapılan avans olarak ödenenler dahil tüm ödemelerden tevkifat yapılacaktır. Başlangıçta yıllara yaygın olmamakla birlikte, herhangi bir nedenle ertesi yıla sarkan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle ertesi takvim yılından itibaren yapılan tüm ödemelerden geçici kabul tarihine kadar, geçici kabule bağlı olmayan işlerde ise işin fiilen bitim tarihine kadar yapılan ödemelerden tevkifat yapılacaktır.

### **b- Kesintiye Tabi Ödemelerin Sonu**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl tespit edilerek bu yılın kazancı sayılarak vergilendirilmektedir. İşin bitimi ise yazımızı III/b bölümünde açıklanmıştır. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde işin bitimi;

- Geçici ve kesin kabule tabi işlerde işin bitim tarihi, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı,

- Geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde işin bitim tarihi, işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı,

- Bayındırlık İşleri Şartnamesi hükümlerine göre bazı durumlarda sözleşme fesh edilebilir. Buna göre, yüklenicinin ölümü, tasfiyesi durumunda veya yükümlünün 6 aydan fazla hapis veya sürgünle cezalandırılması halinde,

iş sona ermiş sayılır.

Bu nedenle biten işlerle ilgili olarak, sonradan elde edilen gelirler elde edildikleri yılın geliri sayılarak vergilendirileceğinden (GVK Md. 44) işin bitiminden sonra yapılan ödemelerden vergi kesilmeyecektir.

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından verilen, 04.02.1998 tarih ve 3995 sayılı Özelge'de "Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonra yapılan işler karşılığı ödenen istihkak bedelleri üzerinden %5 gelir vergisi ve bunun üzerinden fon payı kesintisi yapılmaması gerekir." şeklinde görüş bildirilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nca verilen 19.10.1998 tarih ve 037378 sayılı Özelge'de ise; geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarihten sonraki hakediş (istihkak) ödemelerinden yapılan kesintilerin yükümlü tarafından iadesini talep etme hakkı bulunmaktadır. Şeklinde görüş verilmiştir.



Sonuç olarak işin bitiminden sonra biten işlerle ilgili olarak yapılan ödemeler tevkifata tabi olmayacaktır. Şayet bu ödemelerden vergi kesilmiş ise yükümlünün istemesi halinde kesilen vergiler iade edilecektir.

### **c- Kur Farklarının Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu**

Hakediş bedellerinin yabancı para olarak ödenmesi durumunda, hakedişin düzenlendiği tarih ile ödeme tarihi arasında kur farkı meydana gelebilir. Vergi kesintisi, yabancı para ile yapılan ödemenin ödeme günündeki TC Merkez Bankası Efektif döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek bulunacak tutar üzerinden yapılması gerekir.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 24.12.1984 tarih ve 22123 sayılı Özelge'de konu ile ilgili olarak aşağıdaki gibi görüş bildirmiştir.

"Vergi kesintisine esas alınacak hakediş tutarı, hakediş belgesinin onaylandığı günkü TL karşılığıdır. Hakediş belgesinin onaylandığı tarihe kadar olan kur farklarının vergi kesintisi matrahına dahil edileceği,

Hakedişin onaylanmasından, tahşil edilmesi aşamasına kadar geçen süredeki kur farkları ile hakediş bedellerinin tahsilinden sonra ortaya çıkan kur farklarının vergi kesintisi ile ilişkilendirilmeksizin, doğrudan dönem eliri olarak vergilendirilmelidir"

Hakediş bedeli karşılığı yabancı para cinsinden önceden avans verilmesi durumunda, avansın ödendiği günkü T.C. Merkez Bankası Efektif döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek bulunacak tutar üzerinden vergi kesintisi yapılması, alınan avansın ileride düzenlenecek yabancı para cinsinden düzenlenecek hakediş bedelinden mahsup edilerek, kalan tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmalıdır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen 21.02.1997 tarih ve 06524 sayılı Özelge'de konu ile ilgili aşağıdaki gibi görüş bildirmiştir.

"Döviz türünden yapılan avans ödemeleri ve avansların mahsup edilmesinde yabancı para üzerinden verilen avans tutarının yine yabancı para üzerinden düzenlenen hakediş tutarından mahsup edilmesinden sonra, kalan tutar üzerinden vergi kesintisi yapılacak, bu uygulama sonucunda; avans ödeme tarihi ile hakediş tarihi arasında oluşan kur farkı üzerinden vergi ke-

sintisi yapılmayacaktır."

#### **d- 4325 Sayılı Kanun Kapsamındaki Mükelleflere Yapılan Ödemelerden Vergi Kesintisi**

Bilindiği üzere, 4325 sayılı Kanuna göre; OHAL kapsamındaki iller ile kalkınmada öncelikle yörelerde 01.01.1998 - 31.12.2000 tarihleri arasında yeni işe başlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu illerdeki iş yerlerinde fiilen ve sürekli olarak 10 ve daha fazla işçi çalıştırmaları şartıyla, münhasıran bu işyerlerinden elde ettikleri kazançları işe başlama tarihinden itibaren yatırım dönemi dahil 5 vergilendirme dönemi gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu kazançlar hakkında 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 25 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6 numaralı bendinin (b) alt bendi uygulanmaz.

Ayrıca istisna süresinin sonundan başlamak ve 31.12.2007 tarihinde sona ermek üzere bu illerde fiilen ve sürekli olarak çalıştırdıkları işçi sayılarına göre, münhasıran bu işyerlerinden elde edilen kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisinden 10 işçi çalıştıranlarda %40, 51 ve daha yukarı işçi çalıştıranlarda %60 indirim yapılır. 11-50 arasında (50 dahil) işçi çalıştıranlar için indirim oranı %40 oranına her bir işçi için 0,5 puan eklenmek suretiyle bulunur.

Bu kazançlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b maddesine göre tevkif edilecek gelir vergisi için de yukarıda belirtilen indirim oranı uygulanır.

4325 sayılı Kanunundan yararlanan mükelleflere yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci fıkrasının 3 ncü bendi gereğince tevkifat yapıp yapılmayacağı konusu tartışmalara neden olmuştur.

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 30 sıra no'lu Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliğinde;

213 sayılı VUK'nun mükerrer 227 nci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen yetkiye istinaden, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. Maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak hazırlanan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler,



Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmelik'in 7. Maddesi gereğince, 4325 sayılı Olağanüstü Hal Bölgesinde ve Kalkınmada Öncelikli Yörelere İstihdam Yaratılması ve Yatırımların Teşvik Edilmesi hakkında istisnadan yararlanılması yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz edilmesi koşuluna bağlanmıştır.

Tebliğin 1.2. bölümünde, 4325 sayılı Kanunun (a) bendi kapsamına giren kazançlar hakkında 193 sayılı GVK'nun 94. maddesi hükmünün uygulanmaması için de yeminli mali müşavir tasdik raporunun ibrazı zorunlu kılınmıştır.

Buna göre anılan madde kapsamındaki faaliyetler ile ilgili olarak nakden veya hesaben ödemeler üzerinde tevkifat yapılmamasının istenilmesi halinde, nakden veya hesaben ödemeye hak kazanılan tarih itibarıyla 4325 sayılı Kanunun 3. maddesinin (a) bendinde öngörülen şartların bulunduğu ve ödemenin (tutarı ne olursa olsun) gerçek tutarını tespit eden ve bu Tebliğ ekinde örneği gösterilen Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporunun ödemenin yapılmasından önce bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir. Vergi Dairesince YMM Tasdik Raporuna dayanılarak, vergi sorumlusuna hitaben "mükellefe yapılacak ödemenin 4325 sayılı Kanunun 3 ncü maddesinin (a) bendi uyarınca istisna kapsamında bulunduğu yeminli mali müşavir tasdik raporu ile belirlendiğini ve bu nedenle kendisine bu kapsamda yapılacak ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmaması gerektiğini" belirten vergi dairesi müdürünün imzasını ve dairesinin mührünü taşıyan bir yazı verilecektir. Daha önce bu kapsamda yapılan ödemelerden kesilmiş olan vergilerin bulunması durumunda, bu vergiler YMM Tasdik Raporu ile iade edilebilecektir.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere 4325 sayılı Kanundan yararlanan mükelleflerin bu kapsamda yaptıkları yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedellerinden GVK'nun 94/3 maddesine göre vergi kesilmemesi için kendilerine nakden veya hesaben ödeme yapılmadan önce YMM Tasdik Raporunu vergi dairelerine ibraz ederek buradan alacakları yazıyı ödemeyi yapan kişi ve kurumlara vermeyen 4325 sayılı kanun kapsamında olan mükelleflere yapılan ödemelerden genel esaslara göre vergi kesilecektir.

#### **e- Yurt Dışında Yaptırılan İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi**

Yurt dışında bulunan kurum ve kuruluşlara, Türkiye'de bulunan kurum ve



kuruluşlar tarafından yaptırılan yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığı tarafından 12.10.1978 gün ve GVK/126-4 sayılı yazı ile Türkiye Elektrik Kurumu'na verilen bir yazıda; Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan Kıbrıs uyruklu inşaat firmasının, adı geçen firmanın dar mükellef olması ve kazancı Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağından, adı geçen firmaya yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmaması gerekir. Şeklinde görüş bildirmiştir.

Yine Maliye Bakanlığı tarafından Et ve Balık Kurumuna verilen 20.06.1986 tarih ve 22113-852 sayılı özelgede; Et ve Balık Kurumu tarafından bir Türk inşaat firmasına Kıbrıs'ta yaptırılan et ve tavuk kombinasi inşaatı işinin; GVK'nun 94. maddesi gereğince yapılan kesintilerin Türkiye'de yapılan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri için geçerli olduğu, yurt dışında yapılan taahhüt işlerinin aynı kanununun 42. madde kapsamına girmeyeceği, dolayısıyla bu iş nedeniyle yapılan ödemelerden tevkifat yapılmaması gerektiği şeklinde görüş bildirmiştir.

Yukarıdaki görüşlerden de anlaşılacağı üzere, Türkiye'de bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından, yurt dışında ister tam isterse dar mükelleflere yaptırılacak yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden tevkifat yapılması gerekmektedir.

#### **V. Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan yükümlüler, işin başlamasından bitim tarihleri arasında kendilerine yapılan hakediş bedelleri üzerinden GVK'nun 94/3 ncü maddesi ve fon payı kanununa göre kesilen vergi ve fon paylarını, biten işleri ile ilgili olarak verecekleri gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan ettikleri kazançları üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisi ile fon paylarından, Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 ncü maddelerinde yer alan hükümler doğrultusunda mahsup edebileceklerdir.

Mahsubu gereken gelir ve kurumlar vergileri ile fon paylarının hesaplanan vergilerden fazla olması halinde, aradaki fark mükelleflere yazı ile bildirilir ve mükelleflerin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurulması halinde kendilerine ret ve iade olunur. Bir yıl içinde başvuruda bulunmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacağı düşecektir.

Mükellefler, kesilen vergileri öncelikle beyanname üzerinden hesaplanan vergilerden ve Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b bendine göre hesaplanan vergilerden mahsup edeceklerdir. Bu işlemten sonra mahsup edilemeyen vergiler varsa mükellefin vadesi geçen vergilerine mahsuben iade edilecektir. Mükelleflerin vadesi geçen vergi borçlarının olmaması halinde, mükellefler mahsuplardan sonra kalan vergi ve fon paylarını doğabilecek vergilerine mahsubunu isteyebilecekleri gibi nakden iadesini de isteyebileceklerdir.

Mahsup ve iade edilecek vergi ve fon payları, biten işlerden kesilen ve beyannameye yer alan kazançlara ilişkin olmalıdır. Beyannameye yer almayan kazançlardan kesilen ve devam eden işlere ait hakediş bedellerinden kesilen vergiler mahsup ve iade edilmez.

Mükelleflerin GVK'nun 94 ncü maddesine göre tevkif yoluyla ödedikleri vergilerin mahsup ve iadesine ilişkin düzenlemelere aynı kanunun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 ncü maddesinde yer verilmiş ve bu konudaki usul ve esasları ise Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinin 52 nci maddesinde açıklanmıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle kesilen vergilerin mahsup ve iadesinin usul ve esaslara ilişkin açıklamalara ise, 169, 194, 233, 241 ve 248 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğ'lerinde yer verilmiştir.

Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan Tebliğler doğrultusunda söz konusu vergi ve fon paylarının mahsup ve iadesine ilişkin esaslara aşağıdaki bölümlerde değinilecektir.

#### **a- Kesilen Vergilerin Mahsubu**

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri nedeniyle kesilen vergi ve fon paylarının iade edilmesi için, 169 sıra nolu GVK'nu Genel Tebliği gereğince:

- Bağlı olunan vergi dairesine dilekçe ile başvurulması,
- Mahsup dilekçelerine, vergi sorumluları tarafından kesilen vergilerin beyan edilerek ödendiğine ilişkin ilgili vergi dairelerinden alacakları yazıyı ekleyeceklerdir. (Ancak Maliye Bakanlığı'nca yayınlanan 16.07.1996 tarih ve 1996/1 sayılı Kurumlar Vergisi İç Genelgesinde; mahsuben iadelerde vergi sorumlularının söz konusu vergileri yatırdığına ilişkin belgenin ara-

nılmayacağı, ancak mahsubu istenilen miktarların ilgili kurum veya kuruluşça istihkaklardan kesildiğinin belgelendirilmesinin yeterli olduğunu bildirmiştir.)

Mahsup işleminin, mahsup dilekçesinin yukarıda belirtilen belgelerle birlikte bağlı bulunulan vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibarıyla yapılması gerekir.

Dolayısıyla, belirtilen belgelerin tamam olması durumunda mahsup talebinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren, mahsup talebinin yapıldığı vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz. (26.08.1998 tarih ve 30875 sayılı, 19.10.1998 tarih ve 37378 sayılı Özelgeler)

İstenilen belgelerin eksik olması durumunda, vergi dairesince eksik olan belgelerin tamamlanması istenilir. Eksik belgelerin tamamlandığı tarihe kadar mahsubu istenilen vergilere ilişkin gecikme zammı uygulanmasına devam edilir.

#### **b- Kesilen Vergilerin Nakden İadesi**

Tamamlanan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde edilen hakediş belgelerinden kesilen vergi ve fon payları beyannamede yer alan kazançlar üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi ile fon payından mahsup edilir. Mahsup edilemeyen vergi ve fon payı ise, mükelleflerin istemeleri halinde yukarıda belirtilen mevzuat çerçevesinde mükelleflere ret ve iade olunur.

Konu ile ilgili açıklamalar 169 sayılı GVK Genel Tebliğinde yapılmıştır. Tebliğdeki açıklamalara göre Nakden iadenin yapılabilmesi için;

- Bağlı olunan vergi dairesine dilekçe ile başvurulması,
- Dilekçelerine, vergi sorumluları tarafından kesilen vergilerin beyan edilerek ödendiğine ilişkin ilgili vergi dairelerinden alacakları yazıyı ekleyeceklerdir.

1- Nakden iadelerde, mahsuplardan sonra kalan tutar (29.03.2003 tarihli 248 no'lu GVK Genel Tebliği ile belirlenmiştir) 15 Milyar liradan az ise tamamı teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın iade edilecektir.

2- 15 milyar lirayı aşan iadelerde ise, 15 milyar liranın tamamı ile ve kalan kısmın %30'u teminat ve inceleme raporu aranmaksızın iade edilecektir. Arta kalan tutar ise inceleme raporu beklenmeden "süresiz ve şartsız banka te-



minat mektubu" karşılığında iade edilecektir. Teminat mektupları vergi inceleme raporu sonucuna göre iade edilecektir. Ancak tarh zamanaşımının sona ermesi halinde teminat mektubu inceleme raporu aranmadan iade edilecektir.

3- sermayesinin %51'i veya daha fazlası kamuya ait olan kuruluşlara yapılacak iadelerde, teminat mektubu aranmayacaktır. Ancak inceleme yapılacaktır.

4- süresinde düzenlenmiş Yeminli Mali Müşavir Tam Tasdik Sözleşmesi bulunanların vergi iadelerinde 40 milyar lirayı aşmayan vergi iadelerinin tamamı Yeminli Mali Müşavir Raporu ile yapılabilecektir. Tam tasdik raporu sözleşmesi bulunan mükelleflerin, gelir ve kurumlar vergisi iadesini sonucunu beklemeden teminat göstererek talep etmeleri halinde alınması gereken teminat %50 oranında alınacaktır. Uygulamadan yararlanabilmek için tam tasdik raporunun ayrı bir bölümünde; mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın, Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliği ve ilgili gelir vergisi kanunu genel tebliğleri ile yapılan düzenlemeler çerçevesinde kanıtlayıcı belgeleri ve yasal dayanakları belirtilmek suretiyle açıklanması gerekir. Bu şekilde düzenlenen tam tasdik raporu teslim edilmeden uygulamadan yararlanılması mümkün değildir. (31 sıra no'lu SMMM Tebliği)

## **V. VERGİLERİN SÜRESİNDE İADE EDİLMEMESİ**

4369 sayılı Kanun ile 22.07.1998 tarihinden geçerli olmak üzere 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 112 nci maddesine 4 ncü fıkra eklenmiştir. Fıkra hükmüne göre;

Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ tarihine kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

Fıkra hükmünden de anlaşılacağı üzere, üç aylık süre, ilgili mevzuat ge-

reğince gerekli bilgi ve belgelerin mükellef tarafından tamamlanarak vergi dairesine teslim edildiği tarih itibariyle başlayacaktır.

## **VI.SONUÇ**

Yazımızda yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin tanımı, işe başlama ve işin bitirilme tarihlerinden ne anlaşılacağı ile bu işler karşılığı yapılan ödemelerden GVK'nun 94/3. maddesine göre yapılacak vergi kesintileri ve kesilen vergilerin mahsup ve iadelerine ilişkin mevzuat açıklanmıştır.

Ancak bu konuda çok fazla tartışmalı konunun bulunması nedeniyle sürekli olarak Maliye Bakanlığından Özelge talebi olmaktadır. Konunun bütün boyutunu kapsayacak açıklayıcı bir tebliğ çıkartılarak tereddütlerin giderilmesinde yarar bulunmaktadır.