

YILLARA SARI İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE İADE ve KARŞILAŞILAN BAŞLICA SORUNLAR

TAX RETURN AND MAJOR PROBLEMS ENCOUNTERED RELATING TO CONSTRUCTION AND REPAIR WORKS EXTENDING TO YEARS



Ramazan KAYA*

ÖZ

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri, başladıkları yılda bitmeyip, sonraki yıllara da yayılan inşaat ve onarım işleridir. Gelir Vergisi Kanunu'nun, Kurumlar Vergisi Kanunu açısından da geçerli olan ticari kazançlara ilişkin hükümleri uyarınca ve prensip olarak kazanç tespiti, hesap dönemleri itibarıyla yapılmakla beraber, yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde dönem sonu itibarıyla hasılat ve maliyetin kesinleşmemesi, kazancın henüz oluşum aşamasında bulunması nedeniyle, kazanç tespitinin işin bittiği yıl itibarıyla yapılması esası benimsenmiş ve bu esas GVK'nın 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde düzenlenmiştir. Çalışmamız bahsedilen inşaat ve onarım işlerine ilişkin GVK 94. md. ve KVK 15. md. yer alan tevkifatların yapılması ve beyanname üzerinden mahsup veya iadesine ilişkin olup yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde mükelleflerle sıkça yapılan hatalara ve çözümlerine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İade, Stopaj İadesi, Vergi Hatası, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım.

ABSTRACT

Construction and Repair works extending to years are the works that do not end in the year they start but spread to the following years. The determination of company profits is made according to accounting period in Corporate Tax Law in accordance with the provisions of the Income Tax Law. However, concerning the profits on construction and repair works the determination of profits is made in the end of the year the works are finished due to the fact that it is not possible to foresee profit since profit is in the development process. This principle is regulated in Articles 42, 43 and 44 of the I.T.L. The focus of this study is on the implementation of withholding regarding to construction and repair works stated in I.T.L Article 94. and deduction or return through declaration. The study also reveals mistakes made by taxpayers and solutions.

Keyword: Return on construction and repair works extending to years, return on withholding, tax mistake, construction and repair works extending to years

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 20.10.2016 / M.K.T.: 23.01.2017

1- GİRİŞ

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri, başladıkları yılda bitmeyip, sonraki yıllara da yayılan inşaat ve onarım işleridir. İnşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, GVK'nın "Ticari Kazanç" hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin yıllara sirayet etmesi halinde, taşıdığı özellik nedeniyle genel hükümler dışında özel bir vergileme sistemi kabul edilmiştir. Konuya ilişkin hususlar GVK'nın 42, 43 ve 44'üncü maddelerinde düzenlenmiştir.

Bu kapsamda çalışmamız da yıllara sari inşaat ve onarım işleri yapılırken karşılaşılan sorunlara ve bu işler nedeniyle yapılan tevkifatların mahsubuna ilişkin konulara değinmek amacıyla yazılmıştır. Makalemizin ilerleyen bölümlerinde bu hususlara başlıklar halinde değineceğiz.

2- YILLARA SARI İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE TEVKİFAT

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11'nci maddesinde; *"yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz"* hükmü yer almaktadır. Yine aynı maddede *"... alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hisimlik nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar"* hükmünü içermekle birlikte aynı madde içerisinde; *"Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir"*¹ hükümlerine yer verilmiştir.

Yukarıdaki hükümlere paralel olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde *"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sari kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar"* hükmü yer almaktadır. Ayrıca aynı maddenin 3. bendine 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden **(2009/14592 sayılı BKK ile "42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden % 3" Yürürlük; 3.2.2009)** kesinti yapılması gerektiği bilgisine yer verilmektedir.

Konuya ilişkin 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesinde kurumlar vergisi mükellefleri için düzenleme yapılmıştır. İlgili madde de *"Kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sari kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler; kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları aşağıdaki ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben kesinti yapmak zorundadırlar"* hükmü yer almakta olup yıllara sari inşaat ve onarım işlerine ilişkin stopaj tutarının belirlendiği aynı maddenin

¹ Yukarıda başvuru olan tüm kanun maddeleri, tebliğler ve Bakanlar Kurulu Kararlarına <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden ulaşılabilir.

“a” bendinde Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakkeş ödemeleri kesinti yapılacak hususlar olarak sayılmaktadır. Bahsi Geçen Kesinti Tutarı **2009/14592 sayılı BKK ile %3 olarak belirlenmiştir.**

3- YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 42’nci maddesinde özetle birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kat’i olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği hükmüne yer verilmiştir. Yani yıllara sari inşaat ve onarım işleri bittiği yıla ait beyannamede gösterilecek olup bu kapsamda hizmeti veren mükelleflerce kendi adlarına yapılan tevkifatlarda bu dönem beyannamesinde mahsup edilebilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 34’üncü maddesinde, beyannamede gösterilen kazançlardan KVK’ya göre kesilmiş olan vergiler ile aynı yıl içinde ödenmiş olan geçici verginin, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Diğer taraftan kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettikleri bir kısım kazançlar üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) Geçici 67’nci maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmaktadır. Söz konusu madde kapsamında kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu KVK’nın Geçici 1’inci maddesinde düzenlenmiştir.

3.1- Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre Yapılan Kesintilerin Mahsubu

KVK’nın 34/1. maddesinde “*Beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30 uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergiler (hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintiler dahil), beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir*”² hükmü yer almaktadır.

Yine aynı Kanun’un 34/4. maddesinde “*Geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İlgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir*” hükmüne yer verilmiştir.

KVK’nın 34/5. maddesinde, “*Bu maddede belirtilen sınırlar dahilinde mahsup edilecek vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olduğu takdirde, bu durum vergi daire-since mükellefe yazı ile bildirilir. Aradaki fark, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu halinde kendisine iade olunur. Bir yıl içinde başvurmayan mükelleflerin bu farktan doğan alacakları düşer*” denmektedir.

3.2- Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Yapılan Kesintilerin Mahsubu

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 121. maddesinde “*Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil*

² Yukarıda başvuru olan tüm kanun maddeleri, tebliğler ve Bakanlar Kurulu Kararlarına <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden ulaşılabilir.

kazanç ve iratlardan bu kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi'nden mahsup edilir. Mahsubu yapılan miktar gelir vergisinden fazla olduğu takdirde aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunur. Maliye Bakanlığı; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir" hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı kendisine verilen yetkiyi kullanmak suretiyle, iade ve mahsup işlemlerinin işleyişini sağlamak adına 252 Seri Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğini yayımlamıştır.

3.3- 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde Yapılan Düzenlemeler

252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalar aşağıya konu edilmiştir.

3.3.1- Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

Bahsi geçen Tebliğ'de "Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir" şeklinde bir düzenlemeye gidilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 34'üncü maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunları'na göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Aşağıda 252 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinden konumuzu ilgilendiren kısımlar aynen alınmıştır.³

- 252 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre Mahsup Yoluyla İade:

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

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

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sari nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce

³ Yukarıda başvuru tüm kanun maddeleri, tebliğler ve Bakanlar Kurulu Kararlarına <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden ulaşılabilir.

tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

.....

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağıın sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zaman aşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

- 252 Nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre Nakden İade:

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo (Ek:1) ile birlikte; Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 milyar liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş veminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uvarınca iade edilir. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Aslında makalemizin buraya kadar ki kısmında yıllara sari inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan bir işletmenin, kendisinden, ilgili mevzuat gereği yapılan tevkifatları nasıl iade alabileceklerine değindik. Buradan sonra makalemize yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde karşılaşılan sorunlara değinmeye çalışacağız.

4- YILLARA SAİR İNŞAAT ve ONARIM İŞLERİNDE KARŞILAŞILAN BİRTAKIM SORUNLAR

4.1- Sonradan Yıllara Sari Olan İnşaat İşlerinde Stopaj Sorunu

İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, işin 12 aylık süreden fazla sürmesini değil, işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı yıllara isabet etmesi durumunu ifade eder. Dolayısıyla yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kapsamının belirlenmesinde, işin başlama ve bitiş tarihlerinin doğru olarak tespit edilmesi önem taşımaktadır.

Yıllara sari olan inşaat işlerinde işin bitiş tarihi GVK'nın 44'üncü maddesi hükmü uyarınca, "geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir". İşin fiilen tamam-

lanmasından, taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılması anlaşılmalıdır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, inşaat daha önce bitirilmiş olsa dahi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi sayılır. Aynı şekilde geçici kabul tutanağı onaylanmadan yapılan yapı, fiilen kullanılmaya başlanmış olsa dahi işin bitim tarihi için onay tarihin esas alınması yerinde olacaktır.

Bir işin başlangıçta yıllara sari olmaması ancak daha sonra yıllara sari hale gelmesi durumunda stopajın hangi zamana tekabül eden hak ediş ödemelerinden yapılacağı idare ile mükellefler arasında sorun oluşturmaktadır. Konu ile ilgili olarak;

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25/08/2011 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesinde "söz konusu işin sözleşmede belirtilen sürede bitirilemeyip bir sonraki takvim yılına sarkması nedeniyle, Yıllara Sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak nakden ve hesaben hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca %3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Yıllara Sari olmadan önceki dönemlere ait ödemelerden stopaj aranmaz."⁴ denilmektedir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13/09/2010 tarih, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesinde ise "söz konusu inşaat işinin uzayarak ertesi yıla sarkması sonucu anılan iş Yıllara Sari inşaat işi niteliği kazandığı için bahse konu iş dolayısıyla bir sonraki yılın başından itibaren yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ve bu tarihten itibaren geçici vergi ödenmesi gerektiği, ayrıca Yıllara Sari olmayan yıl geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin işin tamamlandığı yılda verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği"⁵ iş bu özelge ile açıklanmıştır.

Diğer taraftan, aynı GVK 94'üncü maddesinde, 42'nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- 1- 193 sayılı Kanununun 42'nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, 94'üncü madde uyarınca belirlenen oranda gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.
- 2- Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;
 - a) Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten.
 - b) Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise ertesi takvim yılı başından itibaren, ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.2- İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi kar ve zararın tespiti bakımından önem arz

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25/08/2011 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesi <http://www.gib.gov.tr/node/95061>

⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13/09/2010 tarih, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi <http://www.gib.gov.tr/node/91897/pdf>

etmektedir. İnşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlemeye göre işin bitim tarihi, işin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olup olmaması kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin hangi tarih olduğu konusu uzun tartışmalara ve uygulama sorunlarına yol açmıştır. 5035 sayılı Kanunun 48/4-b maddesiyle değiştirilen ibare, yürürlük tarihi: 02.01.2004 tarihinden itibaren değiştirilmiş ve "Geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih" olarak yeniden düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise: "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." ifadesine yer verilmiştir.

İş geçici ve kesin kabul usulüne tabi değilse, işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihidir. Uzun süre belirli bir mükellef gurubundan vergi alınmaması, verginin mali amacı ve genellik ilkesi ile bağdaşmayacağı gibi, işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellef yönünden de zor olacaktır. Bu görüşten hareketle, kazanç tespitinin işin bittiği yılda yapılması nedeniyle, hem vergilemedeki gecikmeyi gidermek ve hem de mükellefin ödemede mali yükünü azaltmak amacıyla yıllara sari inşaat ve onarım işleri kapsamındaki istihkak ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

4.3- Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Tekdüzen Muhasebe Standartlarına Uymama Sorunu

Vergi Usul Kanunu'nun 175 ve 257. maddelerinde verilen yetkiye dayanılarak Maliye Bakanlığınca düzenlenen 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, düzenlenmesi ve sunulması, tek düzen hesap planı ve işleyiş konularında standart düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme; bilanço usulünde defter tutan gerçek ve tüzel kişilere ait teşebbüs ve işletmelerin faaliyet ve sonuçlarının sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tablolar aracılığı ile ilgililere sunulan bilgilerin tutarlılık ve mukayese edilebilirlik niteliklerini koruyarak gerçek durumu yansıtmalarının sağlanması ve işletmelerde denetimin kolaylaştırılması amacıyla yapılmıştır.

Her ne kadar 1 seri Nolu Muhasebe Genel Tebliği yayımlanmış olsa da yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesinde bir görüş birliği yoktur. Genellikle yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde esas hataya düşülen nokta hesapların takvim veya hesap dönemi olarak tutulması sorunudur. Bu konuya da makalemizin önceki bölümlerinde yer verip aydınlatmaya çalıştık. Bu nedenle bizde muhasebe hesaplarına tek tek değinmek suretiyle olayı daha da karmaşık hale getirmek istemediğimizden sadece ana hesap kodlarına ve ana unsurları değinerek başlığımızı toparlamaya çalışacağız.

Burada önemli hususlardan biri İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, işin 12 aylık süreden fazla sürmesini değil, işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı yıllara isabet etmesi durumunu ifade etmesidir. Örneğin 15 Aralık'ta başlanmış ve 15 Ocak'ta bitmiş olup çalışmamızın başında yazmış olduğumuz şartları taşıyan inşaat ve onarım işi, yıllara sari inşaat ve onarım faaliyeti olarak kabul edilmekte olup 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 42'nci maddesinde birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kat'i olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği hükmü gereği işin bittiği yıl Gelir ve ya Kurumlar Vergisi Beyannamesinde beyan etmesi gerekmekte olduğundan işin başladığı dönemde muhasebe kayıtları maliyetler için 170-177 YILLARA SARI İNŞAAT VE

ONARIM MALİYETLERİ hesabı kullanılır. Muhasebe Genel Tebliği'nde bahsi geçen hesap "İşletmenin üstlendiği *Yıllara Sari* İnşaat ve Onarım işlerinin maliyetlerinin oluşturulduğu hesaplardır. Bu hesaplar projeler bazında izlenir. ,

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

*İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde izlenebilir. Bu durumda bir proje için tutulacak yardımcı defterler, defterikebir hükmündedir"*⁶ şeklinde tarif edilmektedir.

Aynı şekilde hasılatlarda işin bittiği tarihe kadar elde edilen hakkeşler için 350-357 YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ Hesabı kullanılır. Bu hesapta tebliğde "İşletmenin üstlendiği Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işlerinden, tamamladıkları kısımlar için düzenlenen hakkeş bedellerinin izlendiği hesaplardır. Bu hesaplar "170-178" hesaplara paralel olarak düzenlenir.

İşleyişi:

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan *hakkeş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. İşin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakkeş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir"*⁷ şeklinde tarif edilmektedir.

4.4- Yapılan Stopajın Hangi Dönem Beyannamesinden Mahsup Edileceği Sorunu

Mükelleflerin yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde en yoğun şekilde düştükleri hata işin Yıllara sari olup olmadığına ve işin bittiği yıla dikkat etmeksizin takvim yılı veya hesap dönemi şeklinde defterlere kaydedilmesidir. Bu durumda maliyetlerin yapıldığı dönemde gider yazılması mükellefler adına vergi ziyai çıkmasına sebep olmakta ve mağduriyet yaratmaktadır. Ayrıca elde edilen hakkeşlerden yapılan kesintilerde kesintinin yapıldığı hesap dönemi beyannamesinden mahsup edilmeye çalışılmaktadır. Bu durumda da vergi incelemesi geçirdiklerinde mahsup edilmeye çalışılan stopajlar reddedilmekte varsa aldıkları iadeler yine vergi ziyai cezası ile beraber geri istenmektedir. Bu gibi sorunlara karşılaşılmaması için durumu başlığımız altında toparlamaya çalışacağız.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 42'nci maddesinde birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kat'i olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterileceği hükmü yer almaktadır. Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar. Görüldüğü üzere yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bitiminde hesaplanmaktadır. O halde işletmenin inşaat devam ettiği sürece gelir ve giderlerini ay-

⁶ 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

⁷ 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği

rı bir hesapta toplamaları gerekmektedir. Bunun için de tekdüzen hesap planında giderlerin izlenmesi için "17 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Maliyetleri" hesabı kullanılmakta iken gelirlerin izlenmesi için "35 Yıllara Sari İnşaat ve Onarım Hakkedişleri" hesabı kullanılmaktadır. Yıllara Sari inşaat ve onarma işinin ne zaman bittiğinin tespiti ise ilgili Kanun'un 44. maddesinde belirtilmiş olup inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

Konuya ilişkin 252 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde "Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir" hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda mükelleflerin elde ettikleri hakkeşlerden 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 3 numaralı bendi uyarınca hakkeşlerden %3 stopaj yapılması gerekmektedir. Ancak tamamlanmamış inşaatlara ilişkin yapılan stopajın inşaat bitiminde mahsup imkanı olduğundan 193 nolu hesap yerine uzun vadeli olan 295 nolu hesapta takip edilmesi gerekmektedir. Böylece işin bittiği ve kazancının beyannameye dahil edildiği yılda 193 nolu hesaba aktararak ilgili dönem beyannamesinde mahsup edilebilecektir.

4.5- Yıllara Sari Olmayan İşlerde Yapılan Tevkifat Sorunu

Gelir Vergisi Kanunu'nun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunları'na göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir. Bahsi geçen mahsup veya iade işlemlerinin yapılması için de 252 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğini yayımlamıştır. Bu kapsamda bir verginin iadeye veya mahsuba konu olabilmesi için Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş olması gerekmektedir. Yani Yıllara Sari olmayan işler nedeniyle yapılan kesintilerin kanuna uyarlılığı olmadığından mahsuba veya iadeye konu olması mümkün değildir.

Yersiz kesilen verginin mükellefe iadesi mümkündür. **VUK'un 116. maddesinde** "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır" hükmüne yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 112. maddesinde "Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilâtın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme işinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir." hükmü yer almaktadır. Yersiz yapılan vergi tahsilatları, mükelleften kaynaklandığı için işlemlerin bu maddeler çerçevesinde yapılması gerekmektedir. 252 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalar konu edilmiştir.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 03.10.2011 tarih B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/16-143 sayılı özelgesinde" Sözleşmeye göre 2009 takvim yılı içerisinde tamamlanması öngörülen, ancak işin

bitirilememesi nedeniyle 2010 yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinde; 2009 yılında işin *Yıllara Sari inşaat ve onarma işi vasfını kazandığını belirtir ek sözleşme yapılması halinde sözleşmenin yapıldığı tarihten itibaren, süre uzatımına ilişkin ek sözleşme yapılmaması halinde ise 01.01.2010 tarihinden itibaren yapılacak hakkediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup, daha önce yapılan vergi kesintilerine ilişkin iade taleplerinin ise 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 1 ve 3 üncü bölümlündeki açıklamalar doğrultusunda yerine getirileceği tabiidir*⁸ hükmüne yer verilmiştir.

Yıllara Sari inşaat işi ile ilgili fazla ve yersiz ödenen hak edişler üzerinden hesaplanan tevkifata ilişkin düzeltme işleminin yapılmasına ilişkin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 25.01.2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-34-4-111 sayılı özelge de özetle;

"Kesilen verginin ödenmiş olması şartıyla yüklenici firmanın muhtasar beyanname yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesinden şirketinizce (Taşeron) talep edilmesi halinde düzeltme talebinizin Vergi Usul Kanununun 116 ncı ve 123 üncü maddeleri ile 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde ilgili vergi dairesince yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır."⁹ denmektedir.

Mükellefler adına yersiz ve kanuna uyarlılığı olmayan şekilde yapılan kesinti VUK 116. ve 123. maddeleri gereği ile 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde ilgili vergi dairesince yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda iadeyi, yersiz tevkifatı yapan mükellefin muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesinin yapması gerekmektedir. Unutulmamalı ki yersiz yapılan tevkifatın beyannamelerinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

4.6- Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Kapsam Sorunu

Mükellefler konuya ilişkin yapmış olduğu hatalardan bir diğeri de sadece kamu kurumlarının yaptırmış olduğu inşaat ve onarım işlerinin yıllara sari olarak değerlendirilmesidir. Bu yanılgıya düşme sebeplerinin yıllara sari inşaat ve onarım işinin şartlarından birisinin taahhüt işi olması gerekmesidir. Ancak gerçek durum bu şekilde değildir.

Her ne kadar yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde hak ediş ödemeleri üzerinden %3 oranında tevkifat yapılması hususunda uygulamada çok sık sorun yaşanmasa da taşeronlara devredilen işlerle ilgili taahhüt sözleşmelerinde işlerin parçalara bölünmesi suretiyle takvim yılı aşılmaması üzerine yapılan muvazaalı sözleşmelerin vergi incelemelerinde ortaya çıkarılması halinde mükellefler çok büyük sorunlarla karşı karşıya gelmektedir.

Çalışmamızın başında da belirtmiş olduğumuz gibi bir işin yıllara sari olarak kabul edilmesi için esas GVK'nın 42, 43 ve 44. maddelerinde bulunan şartları taşıması yeterlidir. Bu şartlarda özetle;

- a) Faaliyetin konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- b) İşin taahhüde bağlı olarak yapılması,
- c) İnşaat ve onarma işinin yıllarla yaygın olması şeklindedir.

⁸ Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 03.10.2011 tarih B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/16-143 sayılı özelgesi <http://www.gib.gov.tr/node/92219>

⁹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığına verilen 25.01.2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-34-4-111 sayılı özelge <http://www.gib.gov.tr/node/91324>

Yani özel bir işletmeye de taahhüt edilen ve takvim yılını aşan İnşaat ve Onarım işleri de bu kapsamda değerlendirilmelidir. Kamudan alınan inşaat ve onarım işlerinin esas firma tarafından alt firmalara da verilmesi konusunda da aynı şartlar geçerlidir. Bu nedenle taahhüt denildiği zaman sadece kamuya yapılan inşaat ve onarımların düşünülmesi hem mükellefler açısından hem de verginin sağlıklı tahsili açısından sorun olabilmektedir.

4.7- Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu bu konuda herhangi özel bir düzenlemeye girmeksizin katılan KDV'nin ilgili yılda genel esaslar çerçevesinde indirilecek KDV olarak kullanımına müsaade etmektedir. Aynı şekilde verilen hizmet karşılığı düzenlenen faturalarda yer alan KDV'nin de genel hükümler çerçevesinde Hesaplanan KDV olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

5- SONUÇ

İnşaat sektörü ülkemizde giderek artan bir önemi sahiptir. Özellikle artan kamu yatırımları nedeniyle ve yıllara sari inşaat sektör ve taşeronlaşmanın artmasıyla makalemizde yer verdiğimiz konular mükellefler açısından önemi de artmaktadır. Makalemizde bazı sorunlara ve çözümlerine yer vermeye çalıştık. Ayrıca bu konuda iade taleplerinin de sıradan bir stopaj iadesi gibi düşünmenin hata olacağı aşikar olduğundan dikkat edilmesi gereken husuları aydınlatmaya çalıştık. Yıllara sari inşaat ve Onarım işlerinde beyanname oluşturma hususunda meydana gelen tereddütlere ilişkin bilgilere de yer vererek verginin daha doğru tahakkuk ettirilmesine yardımcı olmaya çalıştık. Yersiz yapılan kesintilerinde mükellefler açısından geri dönülemez bir husus olmadığını yasal mevzuat çerçevesinde hatanın nasıl düzeltilip mağduriyetlerin giderilmesine ilişkin bilgilere yer verdik. Zihinlerde eksik yer eden kapsamın gerçekte oldukça geniş olduğu ilişkin hususlara değindik.

Çalışmamızda yer verdiğimiz konulara ilişkin bilgilendirmenin daha yoğun olması gerektiği ve yapılan incelemeler esnasında hem mali müşavirlerin bilgilerinin pekiştirilmesi amacıyla hem de mükelleflerin daha fazla bilgilendirilmesi amacıyla konuya ilişkin eğitimin büyük önem taşıdığı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- 1 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- 252 Nolu Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 5320 Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 13/09/2010 tarih, B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 25.01.2012 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-34-4-111 sayılı özelge
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25/08/2011 tarih, B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 15-1425 sayılı özelgesi
- Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığının 03.10.2011 tarih B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2011/16-143 sayılı özelgesi