

İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BAŞLANGIÇ TARİHİ NEDEN ÖNEMLİDİR?

İlhan KETEN*

I- GENEL AÇIKLAMA

İşletmelerin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının bağımsız olarak saptanması, vergi sistemimizde “hesap dönemi” ve “takvim yılı” olarak kabul edilmiştir.

GVK’nun 1. maddesinde gelir tanımlanırken, “Bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği....”, KVK’nun 13. maddesinde ise “Mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri....” Safi kazanç ve iradlar üzerinden verginin hesaplanacağı, VUK’un 174. maddesinde ise; hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu belirtilmiştir.

GVK’nın 42. maddesinde, Vergi Sistemimizin belirtilen ilkelerinden farklı olarak, birden fazla takvim yılına sirayet eden İnşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği, aynı kanunun 44. maddesinde ise, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarihin, diğer hallerde ise işin fiilen tamamlandığı veya bırakıldığı tarihin inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır.

Bir inşaat ve onarma işinin GVK’nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarma işinin başkaları hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması,
- İnşaat ve onarma işinin yıllara yaygın olması (birden fazla takvim yılını kapsamaması),

gerekmektedir.^(**)

(*) Vergi Denetmen Yrd.

(**) Mehmet ALTINDAĞ, Vergi ve Revizyon Rehberi, HUD Yayınları, Ankara, 1998, s.61 Vd. Ayrıca bkz. (Abdullah TOLU “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde KDV İndirimi Yönünden Zamanaşımının Tespiti” Vergi Raporu, Vergi Denetmenleri Derneği Yayını, Yıl 8, Ekim-Kasım 1998, Sayı 37, s.38.

Bu çalışmada, inşaat ve onarma işlerinde işin başlangıç tarihinin neden olduğu ve bir yönüyle vergi erteleme (mükellefler için) diğer yönüyle vergi ziyayı (hazine için) boyutu olan bir durum açıklanmaya çalışılacaktır.

II- İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE İŞİN BAŞLANGIÇ TARİHİNİN ÖNEMİ

Esas itibarıyla, inşaat ve onarma işlerinde işin başlangıç tarihi ile işin bitim tarihinin önemi, vergilendirme açısından aynı etkileri gösteren zıt yönlü durumlardır.

Başka bir ifadeyle; inşaat ve onarma işlerinde işin başlangıç tarihi;

- İşin yıllara sari olup olmadığı.
- Zamanaşımı süresinin
- Elde edilen kazancın beyan edileceği dönemin tespiti yönünden önem arz etmektedir.

GVK'nda inşaat ve onarma işlerinde işin bitimi (md.44) ile ilgili düzenlemeler yer almakla birlikte işin başlangıcı ile ilgili bir düzenleme yer almamaktadır.

İnşaat ve onarma işlerinde işin hangi tarihte başladığı vergi uygulamaları açısından farklı sonuçlar doğurabilmektedir. İzleyen bölümde bu durum kurgusal bir örnek yardımıyla açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek: (T) A.Ş.'nce yaptırılan "To-lu Sosyal Tesisleri İnşaatı Projesi'nin yapım işini (K) Ltd. Şti. üstlenmiştir. İki şirket arasında 30.11.1998 tarihinde düzenlenen sözleşmede ise 01.01.1999 tarihinde başlanacağı ve 05.05.1999 tarihinde ise bitirileceği belirtilmiştir.

(T) AŞ'nce 25.12.1998 tarihinde (K) Ltd. Şti.'ne sözkonusu inşaat işine ilişkin olarak 1.500.000.000.- lira tutarında ödeme yapılmış (K) Ltd. Şti.'nce düzenlenen faturada da söz konusu tutarın To-lu Sosyal Tesisler İnşaatı 1. Hakediş Bedeli olduğu belirtilmiştir. (Not: İstihkak raporu düzenlenmemiştir.)

(K) Ltd. Şti'nce (T) AŞ'ne düzenlenen ikinci faturanın tarihi 25.01.1999 ve içeriği "Tolu Sosyal Tesisler İnşaatı 2. Hakediş Bedeli'dir.

Diğer veriler

— (K) Ltd. Şti. 1998 hesap dönemine ait Kurumlar Vergisi beyannamesini bağlı bulunduğunu vergi dairesine vermiş ve GVK'nın 42. maddesinde belirtilen inşaat taahhüt işlerinin devam ettiğini beyan ederek kazanç (matrah) beyan etmemiştir.

— (T) A.Ş. (K) Ltd. Şti.'ne yaptığı 2. hakediş ödemesinde Gelir Vergisi stopajı yapmamıştır.

— (K) Ltd. Şti. yetkilisi, her ne kadar sözleşme işin başlangıç tari-

hi olarak 01.01.1999 tarihi gösterilmiş ise de, sözleşme düzenlendikten sonra hemen işe başladıklarını, proje çalışması yaptıklarını, araç parkı oluşturdıklarını ve inşaat malzemelerini naklettiklerini beyan etmiştir.

— (T) A.Ş. yetkilisi; 1998 yılı içerisinde yaptıkları ödemenin avans niteliğinde olduğunu işin gerçekte sözleşmede belirtilen tarihte başladığını bu nedenle gelir vergisi stopajı yapmadıklarını ifade etmektedir.

A- İşin Başlangıç Tarihinin Neden Olduğu Sonuçlar

1- İşe Başlama Tarihi Sözleşmede Belirtilen Tarih Olarak kabul Edilirse:

Örneğimizde işin başlangıç tarihi olarak sözleşmede belirtilen tarih esas alınırsa (K) Ltd. Şti'nin 1998 yılına ait 1.500.000.000.- lira tutarında kazancını bir yıl gecikme ile beyan edeceği ve vergi kanunları yönünde vergi ziyanına sebebiyet vereceği görülmektedir.

2- Yapılan Ön Hazırlıklar İşe Başlama Tarihi Olarak Kabul Edilirse:

GVK'nın 94. maddesinde, Kamu idare ve müesseseleri iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar ve ticaret şirketlerinin 42. madde

kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) nakden veya hesaben ödeme yaptıkları sırada (avans olarak ödenenler dahil) istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben % 5 oranında tevkifat yapmaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

İşin başlangıç tarihi olarak ilk hakediş tarihi (veya ön hazırlık tarihi) esas alındığında ise (T) A.Ş.'nin sorumlu sıfatıyla stopaj gelir vergisi yönünden vergi ziyanına sebebiyet vereceği görülmektedir.

B- İşe Başlama Tarihi Olarak Hangi Tarihin Esas Alınması Gerekli:

VUK'un 3/B maddesinde; Vergilemede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve muhtad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hüküm altına alınmıştır.

İşin başlangıç tarihinin belirlenmesinde ilke olarak taraflar arasında yapılan sözleşmenin esas alınması gerekir. Ancak inşaat taahhüdü altına giren mükellefler çeşitli nedenlerle sözleşmede belirtilenin aksine işe daha önceki tarihlerde başlayabilmektedirler. Gerek belir-

tilen durumda, gerekse yazılı sözleşmenin bulunmadığı durumlarda da işe fiilen başlanıldığı tarih daha da önem kazanmaktadır.

Kişisel görüşümüze göre, her iki durumda da fiilen işe başlanılan tarihin tespiti;

— Taraflar arasında düzenlenen işe başlama tutanağı,

— Yüklenici mükellefin SSK' ya işçi çalıştırdığına dair bildirimi esas alınarak belirlenebilir. Çünkü işe fiilen başlandığının somut olarak belgelendirilmesi gerekir.

Mükelleflerin ön hazırlıklar yapması (araç parkı oluşturması inşaat alanına malzeme nakletmeleri vs.) işe fiilen başlandığını göstermez.

III- SONUÇ

Önceki bölümde verilen örnekte; inşaat ve onarma işlerinde, işin başlangıcının önemi ve sözkonusu tarih nedenleriyle ortaya çıkabilecek farklı sonuçlar ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Bizim görüşümüze göre, yazılı sözleşme bulunduğu hallerde işin başlangıç tarihi olarak sözleşmeden belirtilen tarihin (işin fiilen sözleşmede belirtilen tarihten önce başladığı yönünde bir tespit yoksa) başlangıç tarihi olarak esas alınması gerektiridir. Bunun gerekçesini ise inşaat ve onarma işlerinde işe başlanılmadan önce tahhüt altına giren firmalara bir miktar ödeme yapılmasının (avans niteliğinde) sektörün özelliği itibarıyla işe başlanması ve neticelendirilmesi için zorunlu koşul olması oluşturmaktadır.

Yazılı bir sözleşmenin bulunmadığı hallerde ise işe fiilen başlanılan tarihin belirlenmeye çalışılması ve buna göre işin birden fazla yıla sirayet edip etmediğine karar verilmesi gerekmektedir.

GVK'nın 94. maddesinin "avans olarak ödenenler dahil" ibaresinin, işin başlangıç tarihini, dolayısıyla işin yıllara sari olup olmadığını tespiti yönelik olmadığı bilinmektedir.