

# İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN GEÇİCİ VERGİ UYGULAMALARI

Sakıp ŞEKER \*

## I- GİRİŞ

Bilindiği gibi, 01.01.1999 tarihinden itibaren ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine (kurumlarda kurumlar vergisine), mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi ödeyeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde, "42. madde kapsamına giren kazançlar"ın geçici vergi kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Anılan Ka-nun'un 42. maddesinde, "**birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve o-narma işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl katı olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir**" denilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde hakediş bedeli üzerinden %5 (1) oranındaki vergi kesintisi yapılmakta olması, bu işlerden elde edilen kazancın bir anlamda "**geçici vergi**"ye tabi tutulduğunu göstermektedir. Bu nedenle yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin geçici vergi kapsamı dışında bırakılması doğrudur.

## II- AYLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

İnşaat ve taahhüt işlerinde kazancın işin bittiği dönemde tespit edilmesi, aynı takvim yılı içinde başlayıp bitecek olan inşaat ve taahhüt işlerinde geçici vergiye ilişkin matrahın işin bittiği dönemde mi yoksa her üçer aylık dönem sonunda mı tespit edileceği konusunda duraksamaya düşülmektedir. Örneğin, 1.2.1999 tarihinde başlayıp 15.8.1999 tarihinde bitecek olan bir inşaat ve taahhüt işinde geçici vergi matrahı ne şekilde hesaplanacaktır. Değerler kümülatif olarak dikkate alınmıştır.

DÖNEMLER	GİDERLER (BİN TL)	(BİN GELİRLER (BİN TL)	KAR/ZARAR (BİN TL)
01.02.1999-31.03.1999	10.000.000	(-)	10.000.000
01.02.1999-31.06.1999	25.000.000	30.000.000 (+)	5.000.000
01.02.1999-15.08.1999	28.000.000	32.000.000 (+)	4.000.000

Yukarıdaki tabloya göre mükellefin I. dönemde kazanç tespit etmesi halinde, henüz gelir elde etmediği için 10 milyar TL zarar göstererek geçici vergi matrahı hesaplamaması gerekmektedir. Ancak, işin henüz tamamlanmamış olması nedeniyle söz konusu işten gerçek anlamda zarar edildiğini söylemek doğru değildir. Keza iş 15.8.1999 tarihinde bitecektir. Henüz iş tamamlanmadan kazancın elde edilip edilemeyeceği tartışılabilir. Özellikle inşaat işlerinde 3 aylık dönem, kazanç tespiti için çok kısa bir zaman dilimidir. Hesaplanacak kazancın "**geçici**" olması bu olumsuzluğu telafi edebilir. **Aylara yaygın inşaat işlerinde** her üç ayın sonunda gelir elde edilsin veya edilmesin faaliyet sonucunun dikkate alınması gerekmektedir. İnşaat işlerinde işin bitirmediği gerekçesiyle kazancın tespitinin işin bitirildiği tarihe bırakılmasının doğru olmadığı görüşündeyiz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesindeki düzenleme esasen **mali karın** tespiti ve beyanı ile ilgili bir düzenlemedir. Ancak, öteden beri uygulamada, ticari kazancın tespit edilmesi ilkesine aykırı olarak, yıllara yaygın inşaat işlerinde kazancın işin bitirildiği (geçici kabul tarihine bırakılması)

tarihe bırakılması, bilançonun buna, göre düzenlenmesi, hesap döneminin bir takvim yılı olduğuna ilişkin VUK'un 174. maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun ticari kazancın **yıllık olmasına** ilişkin hükümlerine aykırı görmekteyiz (TTK Md. 457-459).

Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında da yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde giderlerin 17 hesap grubunda aktifleştirilmesi, gelirin 35 hesap grubunda pasifleştirilmesi genel muhasebe

ilkelerine ve kazancın tespitinde dönemsellik ilkesine aykırıdır. Bu durum ticari kazancın tespitinde önemli bir sapmadır. Ticari kar ve zararın işin bitirildiği yıla bırakılması inşaat şirketlerinde kazancın dağıtılmasında ciddi sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Zaman zaman, vergisi stopaj yoluyla da olsa ödenmiş olan kazancın ortaklar tarafından işletmeden çekilmesi, vergi inceleme elemanlarınca "**örtülü kazanç**" dağıtımını olarak nitelendirilmektedir. Bu nedenle bu konunun muhasebe ve kar dağıtımını yönünden yeniden ele alınarak Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında ve açıklamalarında gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Tekdüzen Muhasebe Sistemine uymayıp VUK'un 353/5. (2) maddesine göre özel usulsüzlük cezası ödemeyi göze alan işletmeler, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin kar ve zararını her yıl tespit edebilir ve kar dağıtımını yapabilirler, görüşünderiz. Böyle bir durumda ileride ödenecek muhtemel vergi karşılıklarının ayrılmasına özen gösterilmelidir.

### **III- BAŞLANGIÇTA YILLARA YAYGIN OLMAYAN İŞİN YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞİNE DÖNÜŞMESİNDE GEÇİCİ VERGİ**

İnşaat ve onarma işlerinde yıllara yaygın olmaktan maksat, işin başladığı takvim yılında bitmeyip ertesi takvim yılına taşmasını ifade eder. Örneğin, 1.12.1998 tarihinde başlayan bir inşaat taahhüt işi 15.1.1999 tarihinde bitecekse bu iş, yıllara yaygın inşaat işi kabul edilir. Bazı hallerde iş tahmin edilen sürede tamamlanamayabilir. Böyle bir durumda, ertesi yıla sarkan hakedişlerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3.maddesine göre

Örnek: (Bin TL)

#### **GELİR**

A işi B işi Çişi Diğer işler

32.000.000

12.000.000

10.000.000

6.000.000

**60.000.000**

vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

#### **ÖRNEK**

1.2.1999 tarihinde başlayıp 15.8.1999 tarihinde tamamlanması gereken bir işin geçici kabulü çeşitli nedenlerle 15.6.2000 tarihinde yapılmış olsun. Böyle bir durumda 1999 yılında geçici vergi kapsamında değerlendirilen bu iş 2000 yılında yıllara yaygın inşaat işi kabul edilerek geçici vergi kapsamından çıkartılacaktır. Söz konusu inşaat işine isabet eden geçici verginin de 1999 yılı kazancı üzerinden hesaplanacak vergiden değil, 2000 yılına ait beyanname üzerindeki vergiden mahsubu gerekecektir. İnşaat işlerinde her işin gelir ve giderinin ayrı hesaplarda izlenmesi, her işin kar ve zararının ayrı ayrı hesaplanmasını mümkün kılmakla birlikte herhangi bir işe isabet eden geçici verginin (bazı işlerin zararlı olması halinde) toplam hasılat içindeki oranına göre hesaplanması gerektiği görüşünderiz.

#### **GİDER**

#### **KAR/ZARAR**

28.000.000

15.000.000

9.000.000

3.000.000

4.000.000 3.000.000 1.000.000 3.000.000

**55.000.000**

**5.000.000**

Dönem içinde kurumun 1.250.000TL geçici vergi ödediğini kabul edelim. Bu durumda yıllara yaygın inşaat işi niteliği kazanan (A) işine ait geçici verginin hesabı bize göre aşağıdaki gibi yapılmalıdır.

- Toplam Gelir İçindeki Oran (32.000.000 / 60.000.000=).....: %53,3

- (A) İşine İsbet Eden Geçici Vergi (1.250.000 x %53,3=).....: 666.666 TL

Mükellefçe dönem içinde beyan edilen 1.250.000TL geçici verginin (4.000.000 x %25=) 1.000.000TL'nin (A) işine ait olduğunu söylemek mümkünse de, faaliyet giderleri ile olağandışı gelir ve giderlerin bulunması halinde yukarıdaki yöntemin seçilmesini daha pratik bulmaktayız. Bu hesaplama sonucunda 193 no.lu hesaptan 295 no.lu hesaba aşağıdaki virman kaydının yapılması gerekir.

31.12.1999

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR 01 Geçici Vergi  
193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR  
01 Geçici Vergi 1999 Yılında mahsubu yapılmayacak geçici vergi  
666.666  
666.666

#### **IV- YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞİNİN HESAP DÖNEMİ İÇİNDE BİTMESİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin hesap dönemi içinde geçici kabul tutanağının onaylanması (3) halinde, bu gibi işlerden elde edilen kazancın da üçer aylık geçici vergi kapsamına alınıp alınmayacağı konusunda da tereddütler yaşanmaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri geçici vergi kapsamına girmediğine göre, dönem içinde geçici kabulü yapılan işlerden elde edilen kar veya zararın geçici vergi matrahı ile ilişkilendirilmesi bize göre doğru değildir. Bu durumdaki işlerin vergisi tevkifat yoluyla daha önce alındığından, bunların dönem sonunda dönem kazancı içinde değerlendirilmesi gerekir (4)

Öte yandan, dönem içinde geçici kabulü yapılan işlerle ilgili olarak, geçici kabul tarihinden sonra elde edilen ge-

lirlerden gelir vergisi stopajı yapılmayacağından bu tarihten sonraki gelir ve giderlerin geçici vergi matrahının hesabında dikkate alınması gerekir.

#### **V- SONUÇ**

Üçer aylık zorunlu geçici vergi beyannamesinin ilki 15 Mayıs 1999 tarihine kadar verilecek ve tahakkuk e-decek vergi aynı süre içinde ödenecektir. Maliye Bakanlığı'nın VUK'un 17. maddesindeki **zor durum halinde mühlet verme** yetkisini kullanıp kullanmayacağı henüz belli değildir. Uygulamada ortaya çıkabilecek sorunların çözümünde Maliye Bakanlığı'na çok önemli görev düşmektedir. Kamuoyunun bu vergiye olan tepkisini hafifletmenin tek yolu; değerlendirme hükümlerinde daha gerçekçi ve pratik yaklaşımlar sergilenmesi (örneğin vadeli çeklerde reeskont giderinin kabulü gibi) ve kurumlarda vergi oranının hiç olmazsa % 15'e indirilmesi ile mümkündür.

---

#### **\* Maliye Bakanlığı E. Gelirler Baş Kontrolörü, YMM**

(1) 4369 Sayılı Kanun ile vergi oranlarının indirilmesine paralel olarak %5 oranının da %4'e indirilmesi gerekmektedir. Yüzde 5 oranındaki kesinti pek çok işletmede vergi iadesine neden olacaktır.

(2) Söz konusu özel usulsüzlük cezası 250 milyon TL'dir.

(3) Geçici kabul tutanağının imzalanmasına rağmen zaman zaman ita amirince onaylanması ertesi yıla taşabilmektedir. Böyle bir durumda kazancın geçici kabul tutanağının imzalandığı dönemde beyan edilmesinin bir sakınca yaratmaması gerektiği görüşündeyiz. Keza geçici kabul işin büyük ölçüde (%95) bitirildiğinin tespiti anlamı taşımaktadır. Mükellefin beyannamesini önce vermesinin Hazine aleyhine bir yönü yoktur.

(4) Sakıp ŞEKER, 'Üçer Aylık Geçici Vergi Uygulaması ve Menkul Kıymetlerin Değerlemesi', **Yaklaşım**, Yıl: 7, Sayı: 74, s. 90///