

YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI¹

I-GİRİŞ

Bilindiği gibi, ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir /kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden geçici vergi beyannamesi vermek zorundadırlar. Geçici vergi beyannamelerinin üçer aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar verilmesi ve tahakkuk eden verginin on yedinci günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir. (GVK, Mükerrer Mad:120 ve KVK, Mad:32)

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. maddesinde, "42. madde kapsamına giren kazançlar" ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançların geçici vergi kapsamında olmadığı belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 42. maddesinde, "*birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat(dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir*" denilmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde hakediş bedeli üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılmakta olması ve kazancın işin geçici kabul tutanağının onaylandığı hesap döneminde tespit edilmesi nedeniyle bu işlerden elde edilen kazançların ayrıca geçici vergiye tabi tutulmasına ihtiyaç bırakmamıştır.

Yıllara yaygın inşaat ve taahhüt işlerinde kazancın işin bittiği dönemde tespit edilmesine rağmen, aynı takvim yılı içinde başlayıp biten inşaat ve taahhüt işlerinde kazancın işin bittiği geçici vergi döneminde mi, yoksa her üçer aylık dönem sonunda mı tespit edileceği veya başlangıçta aynı yıl içinde bitirilmesi planlanan inşaat işinin ertesi yıla sarkması durumunda vergiye tabi kazancın ne şekilde tespit edileceği konusunda duraksamaya düşülmektedir.

II- YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİYE TABİ KAZANCIN HESAPLANMASI

Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarma işlerinde geçici vergiye tabi kazanç, işin bitirildiği geçici vergi döneminde mi, yoksa iş bitirilmemiş olmakla birlikte gelir elde edildiği takdirde her geçici vergi döneminde mi hesaplanması gerekir? Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120. Maddesinde sadece yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri geçici vergi kapsamı dışında tutulduğuna göre, yıllara yaygın olmayan İnşaat işlerinde geçici vergi dönemleri içinde hak ediş düzenlendiği halde henüz iş bitirilmediği (geçici kabul tutanağı onaylanmadığı) gerekçesiyle kazancın tespitinin işin bitirildiği geçici vergi dönemine bırakılıp bırakılamayacağı tartışmalı bir konudur. Bir görüşe göre, inşaat ve onarma işlerinde iş tamamlanmadan kazancın doğru şekilde tespit edilmesi mümkün olmayacağı için, kazancın tamamının işin tamamlandığı geçici vergi döneminde beyan edilmesi, elde edilen hak ediş gelirlerinin de avans kabul edilerek gelecek aylar geliri hesabında, giderlerin ise gelecek aylar gideri hesabında izlenmesi gerektiği şeklindedir. Diğer görüş sahipleri ise, geçici vergi kapsamı dışında tutulan inşaat işleri sadece GVK'nın 42. Maddesi kapsamındaki yıllara yaygın inşaat ve onarma işleridir. Yıllara yaygın olmayan inşaat işlerinde kazancın tespit edilmesi için işin tamamlanmasını beklemeye gerek yoktur. Kısım kısım teslim ve hizmet ifası şeklinde yürütülen inşaat işlerinde her hak ediş geliri

¹ Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

için maliyet bedelinin tespiti mümkündür. Bu nedenle yıllara yaygın olmayan inşaat işlerinde geçici vergiye tabi kazancın her geçici vergi döneminde tespit edilmesi kanun hükmünün lafzına ve amacına daha uygundur. Kaldı ki, Uluslar arası Muhasebe Standartlarına uyumlu 11 nolu Türkiye Muhasebe Standardına göre inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespit edilmesi, işin bitirildiği tarihte değil, **tamamlama yüzdesi** yöntemine göre işin maliyet seviyesi dikkate alınarak tespit edilmesi gerekmektedir.

Hemen belirtelim ki, birinci görüş geçici verginin birkaç dönem ertelenmesini sağlayabileceği için mükelleflerin lehine olup, muhasebeci ve mali müşavirlerin de işlerini kolaylaştırmaktadır. Devam eden inşaat işlerinde hak edişler itibarıyla maliyetlerin tespitinde güçlük yaşanmasının yanında inşaat işin özelliği gereği bazen elde edilen hak edişe göre kazancın doğru şekilde hesaplanması mümkün olmayabilmektedir. Kazanç tespitinin işin tamamlandığı geçici vergi dönemine ertelenmesi muhasebe ve mali müşavirlerin işlerini de kolaylaştıracağı açıktır. Ayrıca kazancın TMS-11'e göre tespit edileceği konusunda Maliye Bakanlığınca yapılmış bir açıklama veya düzenleme de bulunmamaktadır.

Öte yandan geçici vergi dönemlerinde hesaplanıp ödenen geçici vergilerin işin yıllara yaygın inşaat işine dönüşmesi halinde ne şekilde işlem yapılacağı konusunda da açıklık bulunmamaktadır. Bütün bu belirsizlikler nedeniyle yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarma işlerinde kazancı işin bitirildiği geçici vergi döneminde tespit edilmesi daha pratik bir sonuç doğurmaktadır.

Konula ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi başkanlığınca verilen bir özalgede, "... yapılan inşaat tamamen bitirilmediği müddetçe **maliyet oluşmayacağından** inşaatın devamı süresinde alınan hak edişler avans olarak değerlendirilecek ve söz konusu hak ediş alımları nedeniyle kar/zarar beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır. Bu çerçevede, ilgili dilekçenizde aynı yıl içinde başlayıp bitirilmesinin öngörüldüğü belirtilen inşaata ilişkin olarak; **inşaatın bitirildiği dönemde** maliyet bedelinin tespit edilmesi ve alınan hak edişlerle arasındaki farkın (inşaat devam ederken alınan hak edişler dahil) inşaatın tamamlandığı dönem kurum kazancına dolayısıyla geçici vergi matrahına dahil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir" denilmiştir.²

Örneğin, 1.2.2008 tarihinde başlayıp 30.9.2008 tarihinde biten ve her ay sonu itibarıyla hak ediş düzenlenen bir inşaat ve taahhüt işinde geçici vergiye ilişkin kazanç, hak edişlerin onaylandığı geçici vergi dönemlerinde mi, yoksa işin tamamlandığı geçici vergi döneminde mi hesaplanacaktır? Geçici vergi dönemleri itibarıyla söz konusu işten elde edilen gelir(hak ediş) ve maliyetler aşağıdaki gibi olsun.

DÖNEMLER	MALİYETLER (YTL)	GELİRLER (YTL)	KAR/ZARAR (YTL)
01.02.2008-31.03.2008	10.000.000	0	0
01.02.2008-30.06.2008	20.000.000	30.000.000	10.000.000
01.02.2008-30.9.2008	28.000.000	32.000.000	4.000.000

Yukarıdaki tabloya göre mükellefin 2008/1. Geçici vergi döneminde kazancını tespit etmesi halinde, henüz gelir elde etmediği için 10 milyon YTL zarar gösterilmesi söz konusu edilemez. 2008/2 ve 2008/3. Geçici vergi dönemlerinde gelir elde edilmiş olduğundan kazancın tespiti mümkündür. Ancak, 2. Geçici vergi döneminde henüz iş tamamlanmadan kazancın doğru

² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınının 29 Ocak 2007 tarih ve 718 sayılı özalgesi

şekilde hesaplanıp hesaplanmayacağı tartışmalıdır. Yukarıdaki açıklamalarımıza ve özelgedeki görüşe göre, mükellef 2. Geçici vergi dönemi içinde 20 milyon YTL maliyete karşı 30 bin YTL gelir elde etmiş olmakla birlikte inşaat işi henüz tamamlanmadığından kazancın işin tamamlandığı 3. Geçici vergi döneminde tespit edilmesi ve geçici vergi beyannamesine dahil edilmesi gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesindeki düzenleme esasen vergiye tabi kazancın tespiti ve beyanı ile ilgili olmasına rağmen öteden beri uygulamada, ticari kazancın tespit edilmesi ilkesine aykırı olarak, yıllara yaygın inşaat işlerinde kazanç işin bitirildiği tarihe bırakılmış ve hesap döneminin bir takvim yılı olduğuna ilişkin VUK'un 174. maddesi ile Türk Ticaret Kanunu'nun ticari kazancın **yıllık olmasına** ilişkin hükümleri göz ardı edilmiştir. (TTK Md. 457-459). Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında da yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde giderlerin 17 hesap grubunda aktifleştirilmesi, gelirin 35 hesap grubunda pasifleştirilmesini genel muhasebe ilkelerine ve kazancın tespitinde dönemsellik ilkesine aykırı bir durum yarattığını belirtmekte yarar bulunmaktadır. Bu durum ticari kazancın tespitinde önemli bir sapma olup, konunun muhasebe ve kar dağıtım yönünden yeniden ele alınarak Tekdüzen Muhasebe Hesap Planında ve açıklamalarında gerekli değişiklikler yapılmalıdır.

II- YILLARA YAYGIN OLMAYAN İŞİN DAHA SONRA YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞİNE DÖNÜŞMESİ HALİNDE VERGİ UYGULAMASI

İnşaat ve onarma işlerinde yıllara yaygın olmaktan maksat, işin başladığı takvim yılında bitmeyip ertesi takvim yılına taşmasını ifade eder. Örneğin, 1.12.2008 tarihinde başlayan bir inşaat taahhüt işi 15.1.2009 tarihinde bitecek olması, bu işin yıllara yaygın inşaat işi olduğunu gösterir. Bazı hallerde iş sözleşmede öngörülen sürede tamamlanamayabilir. Böyle bir durumda, iki sorun ortaya çıkmaktadır.

- 1- Geçici vergi dönemlerinde kazanç beyan edilmiş ise söz konusu işe isabet eden geçici vergi ne olacak?
- 2- Ertesi yıla sarkan hak edişlerden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 ve KVK'nın 15 ve 30. maddelerine göre önceki hak edişler de dikkate alınarak vergi kesintisi yapılacak mıdır?

Yukarıdaki bölümde açıkladığımız üzere inşaat ve onarma işlerinde iş bitirilmeden geçici vergi dönemlerinde de kazancın tespit edilmesine gerek bulunmamaktadır. Ancak geçici vergi dönemleri itibarıyla kazancın tespit edilmesini engelleyen bir düzenleme veya açıklama da bulunmamaktadır. Bazı durumlarda iş devam ederken geçici vergi döneminde kazanç tespit edilerek beyana dahil edilmekte, ancak herhangi bir nedenle işin bitirilmesi ertesi yıla sarkabilmektedir. Böyle bir durumda söz konusu iş nedeniyle ödenen geçici verginin gerek tutarının tespitinde gerekse mahsup ve iadesinde duraksamaya düşülmektedir.

1.2.2008 tarihinde başlayıp 30.09.2008 tarihinde tamamlanması gereken bir işinin geçici kabulü çeşitli nedenlerle 15.6.2009 tarihinde yapılmış olsun. Böyle bir durumda 2008 yılında geçici vergi kapsamında değerlendirilen bu inşaat işi geçici vergi kapsamından çıkartılarak 2009 yılında yıllara yaygın inşaat işi olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu inşaat işine isabet eden geçici verginin 2008 yılı kazancı üzerinden hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edildikten sonra kalan kısmın genel hükümlere göre mükellefe iade edilip edilmeyeceği konusunda da duraksamaya düşülmektedir. Bir görüşe göre, yıllara yaygın inşaat işine dönüşen işe ait hak ediş gelirleri ve inşaat maliyeti bilanço hesabı olan 350 ve 170 nolu hesaplara aktarılırken, bu iş nedeniyle beyan edilip ödenen geçici vergi de geçici vergi hesabından çıkartılarak 295 nolu peşin ödenen vergi ve fonlar hesabına alınmalı ve söz konusu işin bitirildiği yılda kesinti suretiyle ödenen vergi gibi değerlendirilmelidir. Diğer görüş sahipleri de, söz konusu işe ait olarak ödenen geçici vergi o yıla ait gelir/kurum kazancı üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edildikten sonra fazla kısmı

genel esaslara göre mükellefe nakden veya mahsuben iade edilmelidir. Ankara Defterdarlığınca verilen bir özalgede ise, yıllara yaygın inşaat işine dönüşen inşaat işi nedeniyle beyan edilip ödenen geçici verginin cari dönem kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere ödendiği gerekçesiyle cari döneme ait kurumlar vergisinden de mahsup edilmeyerek söz konusu verginin VUK'nun düzeltme hükümlerine göre vergi hatası olarak düzeltilmesi gerektiği şeklindedir. Özalgenin ilgili bölümleri aşağıdaki gibidir.

“ İlgili dilekçeniz ve eklerinin tetkikinden;İşine ait sözleşmenin 31.12.2002 tarihinde imzalandığı, sözleşmenin 3. Maddesinde yer teslimi yapılarak işe başlanılacağı, 07.01.2003 tarihinde yer teslim tutanağının düzenlenerek anılan işe başlandığı, söz konusu işe ilişkin geçici kabul tutanağının 30.12.2003 tarihinde imzalandığı ancak 24.03.2004 tarihinde onaylandığı anlaşılmıştır.

Buna göre geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih olan 24.03.2004 tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi nedeniyle söz konusu işin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu itibarla söz konusu işle ilgili kar veya zararın da bu tarih itibarıyla tespit edilmesi ve tamamının işin bittiği yıl olan 2004 yılının geliri olarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici vergiye ilişkin açıklamaların yer aldığı mükerrer 120. Maddesinde, 42. Madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar üzerinden geçici vergi ödenmeyeceği hükme bağlanmıştır.

(.....)

Bu itibarla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi kapsamına girenİnşaatı İş 2004 yılında bittiğinden şirketinizce 2003 yılına ilişkin verilecek kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde söz konusu işe ait kar/zarar beyanı yapılamayacaktır. Ayrıca, geçici vergini cari dönem kurum kazançları üzerinden hesaplanması ve cari dönem kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere ödenmesi nedeniyle, 2003 yılında ödediğiniz geçici verginin aynı döneme ilişkin verilecek olan kurumlar vergisi üzerinde mahsubu da mümkün olmayacaktır.

Buna göre, anılan işiniz dışında başkaca bir işinizin ve faaliyetinizin olmaması halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. Maddesi kapsamına giren söz konusu işinize ait geçici vergi beyannamesi verilmesine gerek bulunmadığından, belirtilen işle ilgili 2003 yılında beyan edilip ödenen geçici verginin VUK'nun 116'ncı ve müteakip maddeleri gereğince düzeltme konu olacağı tabiidir”³

Görülebileceği üzere Ankara Defterdarlığı sonradan yıllara yaygın inşaat işine dönüşen inşaat ve onarma işi nedeniyle yılı içinde ödenen geçici verginin o yıla ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiden de mahsup edilmeyip düzeltme hükümlerine göre mükellefe iade edilmesi gerektiği görüşündedir. Bize göre ödenen geçici verginin mükellefin ilgili yıla ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisine mahsubunda hiçbir sakınca yoktur. Verilendirmede pratiklik ve basitlik bunu gerektirir. Ayrıca, daha sonra yıllara yaygın inşaat işine dönüşen, ancak gelir/kurumlar vergisi kesintisi yapılmayan eski hak edişler nedeniyle daha sonra geriye yönelik vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir. Vergi kesintileri işin yıllara yaygın hale geldiği tarihten sonra yapılan hak edişlerden yapılmalıdır. Burada geçici kabul tutanağı düzenlendikten sonra yapılan kesin kabul tutanağına göre ödenen hak edişlerden de gelir/kurumlar vergisi kesintisi yapılmaması gerektiğini belirtelim. Herhangi bir nedenle kesin kabul tutanağına göre düzenlenen hak edişten vergi kesintisi yapıldığı takdirde söz konusu verginin gelir/kurumlar

³ Ankara Defterdarlığının 8.4.2004 tarih ve 3321 sayılı özalgesi

vergi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu mümkündür. Ancak, kesin kabul tutanağının izleyen yılda yapılması halinde kesinti suretiyle ödenen verginin yersiz ödenen vergi olarak ilgili vergi dairesinden vergi hatası kapsamında iade olarak alınması gerekmektedir. Vergi daireleri mahsup işleminin beyanname üzerinden yapılmasını kabul etmemektedir.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan ve söz konusu özelgelerden anlaşılacağı üzere yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarma işlerine ilişkin kar ve zarar yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde olduğu gibi, geçici kabule tabi işlerde **geçici kabul tutanağının onaylandığı** tarihte, geçici kabule tabi olmayan işlerde ise **işin tamamlandığı** tarihte tespit edilmeli ve işin bittiği geçici vergi dönemine ait beyannameye dahil edilmelidir. Bu şekilde işlem yapıldığı takdirde sonradan yıllara yaygın hale dönüşen inşaat ve onarma işleri nedeniyle ödenen geçici verginin mahsup veya iadesi de söz konusu olmayacaktır.