

**T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM  
İŞLERİNDE VERGİLENDİRME**

Yüksek Lisans Tezi

**Ferhat DURNA**

İstanbul,2008

**T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI**

**YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM  
İŞLERİNDE VERGİLENDİRME**

Yüksek Lisans Tezi

**Ferhat DURNA**

Danışman: Yrd. Doç. Dr. Erkan AYDIN

İstanbul, 2008

**Marmara Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü**

**Tez Onay Belgesi**

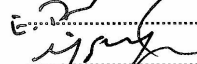
MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi  
FERHAT DURNA'nın YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE  
VERGİLENDİRME adlı tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 19.06.2008 tarih  
ve 2008-10/25 sayılı kararıyla ile oluşturulan jüri tarafından oy birliği / ~~oy çokluğu~~ ile  
Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

**Öğretim Üyesi Adı Soyadı**

**İmzası**

**Tez Savunma Tarihi** : 24/29/2008.

- 1) Tez Danışmanı :** YRD. DOÇ.DR. ERKAN AYDIN
- 2) Jüri Üyesi :** YRD. DOÇ.DR. MEHMET EZHAN DOĞRUSÖZ
- 3) Jüri Üyesi :** YRD. DOÇ.DR. ESEN YILDIRIM(ZEREN)


## GENEL BİLGİLER

İsim ve Soyisim : Ferhat DURNA  
Ana Bilim Dalı : Maliye  
Program adı : Mali Hukuk  
Tez Danışmanı : Yrd. Doç. Dr. Erkan AYDIN  
Tez Türü ve Tarihi : Yüksek Lisans - Eylül 2008  
Anahtar Kelimeler : Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım, Vergi, Muhasebe

## ÖZET

### YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

Muhasebenin temel kavramlarından olan dönemsellik ilkesi, işletmelerin sınırsız kabul edilen ömrünün belli hesap dönemlerine bölünerek, her dönemin faaliyet sonuçlarının diğerlerinden bağımsız olarak saptanmasını gerektirir. Bazı özel istisnaları dışında bu hesap dönemi bir takvim yılıdır. Vergi uygulamaları da buna paralel olarak bir takvim yılı içerisinde elde edilen kazançlar esas alınarak düzenlenmiştir. İnşaat işlerinden elde edilen faaliyet sonuçlarının tespiti ise çoğu zaman takvim yılı sonu itibarıyla mümkün olmamakta, işin başlaması ve bitişi birden fazla takvim yılına yayılabilmektedir. Bu sebepten ötürü, ülkemizde bu türden işlerin vergilendirilmesi için özel bir vergileme rejimi uygulanmaktadır. Söz konusu rejimle ilgili düzenlemeler, vergi kanunlarımızda yer alan ve sistemin bütünü için öngörülmüş olan diğer bazı vergileme kuralları ile iç içe geçtiğinde ise uygulamada kimi sıkıntılara yol açmış, süreç içerisinde yapılan yasal düzenlemeler ile bu sıkıntılar çoğunlukla aşılmış olmakla birlikte tamamen giderilememiştir.

Bu çalışmada yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde özel vergileme rejiminin esasları, yol açtığı sorunlar ve getirilen çözümler ortaya konmuş, alternatif olarak düşünülebilecek sistem önerisinin uygulanabilirliği sorgulanmıştır.

## **GENERAL KNOWLEDGE**

Name and Surname : Ferhat DURNA  
Field : Maliye  
Programme : Mali Hukuk  
Supervisor : Yrd. Doç. Dr. Erkan AYDIN  
Degree Awarded and Date : Yüksek Lisans - Eylül 2008  
Keywords : Construction and repair, Multiple years, Tax, Accounting

## **ABSTRACT**

### **TAXATION IN MULTI-YEAR CONSTRUCTION AND REPAIR PROJECTS**

Principle of periodicity which is one of the fundamental concepts of financial accounting requires that a company's life-span which is assumed to be indefinite, is split into certain accounting periods and each period's operating results are calculated independent of other periods. Apart from certain exceptions, this accounting period is one calendar year. In parallel, taxes are derived from revenues achieved in one calendar year. However, operational results of the construction business generally can not be determined as end of a calendar year since the start and completion of the work may span more than one calendar year. For this reason, in our country a special tax regime is in place. The regulations pertaining to this tax regime when interlocked with other regulations under our Tax Law which address our entire taxing scheme created certain inconveniences which were surmounted through ad hoc legal regulations to a large extent but were not eliminated entirely.

In this study, principles of the special tax regime regarding construction and repair work and the issues there of and the solutions for these issues are put forward and the feasibility of an suggested scheme is examined as an alternative.

## ÖNSÖZ

Yapılan işin niteliği sebebiyle yıllara yayılabilen inşaat işlerinden elde edilen kazançların vergilendirilmesi, vergilendirme sisteminin genel yapısından farklılık arz etmektedir. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme başlıklı tez çalışmamızın amacı, bu türden işlere özgü vergilendirme rejiminin işleyişinin incelenmesi, sorunların ve çözüm önerlerin ortaya konması, aynı zamanda alternatif sistem önerilerinin tartışılmasıdır. Bu çalışmanın hazırlanması sırasında desteğini ve katkılarını esirgemeyen danışman hocam Yrd. Doç. Dr. Erkan AYDIN'a, çalışmanın her aşamasındaki değerli görüşleri için Yeminli Mali Müşavir Sn. Kırıl Aydın AKSOY'a ve katkıları ile çalışmanın sonuçlandırılmasında emeği geçen tüm hocalarıma teşekkürlerimi sunmayı bir borç bilirim.

İstanbul, 2008

Ferhat DURNA

## İÇİNDEKİLER

Sayfa No

|                          |      |
|--------------------------|------|
| Özet.....                | i    |
| Abstract.....            | ii   |
| Önsöz.....               | iii  |
| Kısaltmalar Listesi..... | viii |

|            |   |
|------------|---|
| GİRİŞ..... | 1 |
|------------|---|

### 1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MAHİYETİ VE KAPSAMI

|                                                                                              |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 1.1. Türk Vergi Mevzuatında Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım.....                             | 4  |
| 1.1.1. İnşaat Ve Onarım.....                                                                 | 5  |
| 1.1.1.1. Gemi Yapım İşlerinin Durumu.....                                                    | 7  |
| 1.1.1.2. Dekapaj İşlerinin Durumu.....                                                       | 8  |
| 1.1.1.3. Diğer Bazı İşler.....                                                               | 9  |
| 1.1.2. Takvim yılı esası.....                                                                | 11 |
| 1.1.2.1. Dönemsellik İlkesi Ve Tahakkuk Esası.....                                           | 11 |
| 1.1.2.2. Hesap Dönemi Ve Takvim Yılı Kavramı.....                                            | 13 |
| 1.1.3. İnşaat Ve Onarım İşinin Taahhüde Bağlanmış Olması.....                                | 14 |
| 1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kullanılan Defter Ve Belgeler.....            | 15 |
| 1.2.1. Defterler.....                                                                        | 15 |
| 1.2.2. Belgeler.....                                                                         | 18 |
| 1.2.2.1. Sözleşme.....                                                                       | 18 |
| 1.2.2.2. Geçici Ve Kesin Kabul Tutanakları.....                                              | 20 |
| 1.2.2.3. Hakediş Raporları.....                                                              | 22 |
| 1.2.2.4. Hakediş Faturası.....                                                               | 23 |
| 1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri Ve Muhasebe Sistemi..... | 24 |

### 2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLME ESASLARI

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.1. Genel Açıklama.....                                                      | 31 |
| 2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlaması Ve Bitişi.....  | 32 |
| 2.2.1. İşin Başlama Tarihi.....                                               | 32 |
| 2.2.2. İşin Bitim Tarihi.....                                                 | 33 |
| 2.2.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Öngörülen Şekillerde İşin Bitim Tarihi..... | 33 |
| 2.2.2.1.1. Geçici Ve Kesin Kabul Usulüne Tabi İşlerde İşin Bitim Tarihi.....  | 34 |
| 2.2.2.1.2. Geçici Kabulün yapılmaması Durumunda İşin Bitimi.....              | 36 |

|                                                                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.2.2.1.3. Geçici Kabulün Kısım Kısım yapılması<br>Durumunda İşin Bitimi.....                                        | 37 |
| 2.2.2.1.4. Taahhüt edilen İşe Ek Protokollerle Yeni<br>Eklenmeler Yapılması Durumunda İş<br>Bitimi.....              | 38 |
| 2.2.2.1.5. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin<br>Bitimi.....                                                        | 39 |
| 2.2.2.1.6. Geçici-Kesin Kabul Usulüne Tabi<br>Olmayan İşlerde İşin Bitimi.....                                       | 39 |
| 2.2.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Öngörülme Hali<br>İşin Bitim Tarihi.....                                           | 41 |
| 2.2.2.2.1. Mütahhidin Ölümü Halinde İşin<br>Bitimi.....                                                              | 41 |
| 2.2.2.2.2. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi.....                                                                | 44 |
| 2.2.2.2.3. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi.....                                                            | 46 |
| 2.2.2.2.4. Mütahhitin İflası Halinde İşin Bitimi.....                                                                | 46 |
| 2.2.2.2.5. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi.....                                                                | 46 |
| 2.2.2.2.6. Ağır Hastalık Tutukluluk Ve Mahkumiyet<br>Halinde İşin Bitimi.....                                        | 47 |
| 2.3. 1980 Yılı Ve Öncesinde Vergileme Rejimi.....                                                                    | 47 |
| 2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Günümüzdeki<br>Vergileme Rejimi.....                                  | 48 |
| 2.4.1. Kazancın Tespiti.....                                                                                         | 48 |
| 2.4.1.1. Kazancın Tespitinde Müşterek Genel Giderlerin<br>Ve Amortismanların Durumu.....                             | 49 |
| 2.4.1.2. Fiyat Farklarının Durumu.....                                                                               | 53 |
| 2.4.1.3. Faiz Ve Kur Farklarının Durumu.....                                                                         | 53 |
| 2.4.1.4. Asgari İşçilik.....                                                                                         | 54 |
| 2.4.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi...                                                  | 57 |
| 2.4.2.1. Vergi Kesintisi İle İlgili Genel Uygulama.....                                                              | 58 |
| 2.4.2.2. Kesinti Zamanı.....                                                                                         | 58 |
| 2.4.2.2.1. Nakden Ödeme.....                                                                                         | 59 |
| 2.4.2.2.2. Hesaben Ödeme.....                                                                                        | 59 |
| 2.4.2.3. Kesinti Matrahı.....                                                                                        | 59 |
| 2.4.2.4. Vergi Kesintisinde Özel Durumlar.....                                                                       | 60 |
| 2.4.2.4.1. Süre Uzatımı Sebebiyle Yıllara Yaygın<br>Hale Gelen İşlerde Vergi Kesintisi<br>Yapılıp Yapılmayacağı..... | 60 |
| 2.4.2.4.2. Döviz Cinsinden Yapılan Sözleşmelere<br>İstinaden Hesaplanan Kur Farklarında<br>Vergi Kesintisi.....      | 61 |
| 2.4.2.4.3. Fiyat Farkları Ve Vade Farklarında<br>Vergi Kesintisi.....                                                | 63 |
| 2.4.2.4.4. İş Bitiminden Sonra Ödenen İstihkaklarda<br>Vergi Kesintisi.....                                          | 64 |
| 2.4.2.5. Vergi Kesintisinde Sorumluluk.....                                                                          | 64 |



|                                                                                                                         |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 2.4.2.6. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup Ve İadesi.....                                                        | 65 |
| 2.4.2.6.1. Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup.....                                                   | 66 |
| 2.4.2.6.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsuben İade.. .                                                                     | 66 |
| 2.4.2.6.3. Nakden İade.....                                                                                             | 67 |
| 2.4.2.6.1. Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesinde Karşılaşılan Sorunlar....                                             | 69 |
| 2.4.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması.....                                           | 72 |
| 2.4.3.1. Genel Olarak Geçici Vergi.....                                                                                 | 72 |
| 2.4.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi.....                                            | 73 |
| 2.4.3.2.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu.....                                               | 74 |
| 2.4.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşİ Zararının Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi.....                      | 75 |
| 2.4.3.2.3. İşin Bitim Tarihinden Sonra Alınan İstihkakların Ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu..... | 77 |
| 2.4.3.2.4. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu.....        | 78 |
| 2.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi .                                                        | 79 |
| 2.4.4.1. Sözleşmeler.....                                                                                               | 79 |
| 2.4.4.2. İhale Kararları.....                                                                                           | 81 |
| 2.4.4.3. Hakediş Belgeleri.....                                                                                         | 82 |
| 2.4.4.4. Avans Ödemelerine Ait Makbuzlar .....                                                                          | 83 |
| 2.4.5. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Katma Değer Vergisi.....                                               | 83 |
| 2.4.5.1. Vergiyi Doğuran Olay.....                                                                                      | 84 |
| 2.4.5.2. Verginin Matrahı.....                                                                                          | 86 |
| 2.4.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi.....                                              | 86 |
| 2.4.6.1. Genel Olarak Enflasyon Düzeltmesi.....                                                                         | 86 |
| 2.4.6.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi.....                                            | 88 |

### **3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE YILLARA YAYGINLIK KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

|                                        |    |
|----------------------------------------|----|
| 3.1. Genel Açıklama.....               | 93 |
| 3.2. Tamamlanmış Sözleşme Yöntemi..... | 94 |
| 3.3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi.....   | 94 |
| 3.3.1. Sözleşme Geliri.....            | 95 |

|                                                              |            |
|--------------------------------------------------------------|------------|
| 3.3.1. Sözleşme Maliyeti.....                                | 96         |
| 3.3.1. Sözleşme Gelir ve Giderinin Muhasebeleştirilmesi..... | 97         |
| <b>SONUÇ.....</b>                                            | <b>101</b> |
| <b>EKLER.....</b>                                            | <b>106</b> |
| <b>KAYNAKÇA.....</b>                                         | <b>126</b> |

## KISALTMALAR

|        |                                        |
|--------|----------------------------------------|
| a.g.e. | Adı geçen eser                         |
| a.g.m. | Adı geçen makale                       |
| AİO    | Asgari işçilik oranı                   |
| BİKY   | Bayındırlık işleri kontrol yönetmeliği |
| BK     | Borçlar Kanunu                         |
| DVK    | Damga Vergisi Kanunu                   |
| GVK    | Gelir Vergisi Kanunu                   |
| KDV    | Katma Değer Vergisi                    |
| KDVK   | Katma Değer Vergisi Kanunu             |
| KİK    | Kamu İhale Kanunu                      |
| KİSK   | Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu         |
| KVK    | Kurumlar Vergisi Kanunu                |
| s.     | Sayfa                                  |
| SSK    | Sosyal Sigortalar Kurumu               |
| TMS    | Türkiye Muhasebe Standartları          |
| VUK    | Vergi Usul Kanunu                      |
| YİĞŞ   | Yapım İşleri Genel Şartnamesi          |
| YYİO   | Yıllara yaygın inşaat ve onarım        |

## 1. GİRİŞ

Çok çeşitli mal ve hizmet grupları ile doğrudan bağlantısı nedeniyle sanayi üretimine ve hizmet sektörüne, yoğun işgücü kullanımı yönüyle istihdama, genel olarak da toplumsal refaha yaptığı katkılardan dolayı inşaat sektörü, özellikle kalkınmakta olan ülke ekonomileri içinde son derece önemli bir yere sahiptir. Sayılan kimi özelliklerinden dolayı inşaat sektörü, özellikle durgunluk dönemlerinde ekonomiler için lokomotif görevi görmekte ve son yıllarda ülkemizde de örneği görüldüğü üzere hükümetler tarafından toplu konut projelerine ve altyapı yatırımlarına ağırlık verilmesi gibi sektörü destekleyici politikalar uygulanmaktadır.

Ülkemizde de kalkınma ve şehirleşme hareketlerine ve nüfus artış hızına paralel olarak, gerek kamu tarafından üstlenilen altyapı-üstyapı yatırımlarında ve gerekse gittikçe artan konut talebini karşılamak amacıyla konut inşaatında hızlı gelişmeler yaşanmaktadır. İnşaat sektörünün bu şekilde büyümesi ve ekonomideki payının artması, sektörde faaliyet gösteren ve aynı zamanda her biri birer vergi mükellefi olan firma sayısının artmasına, işlemlerin çeşitlenmesine ve buna bağlı olarak mali idareyle mükellefler arasında vergi kanunlarının anlaşılmasında ve uygulanmasında yaşanan problemlerin de o ölçüde karışık bir hal almasına sebep olmaktadır. İnşaat işlerinin genelde bir yıldan daha uzun bir süreye hatta bazen onyıllara yayılan bir yapı arz etmesi bu problemlerin birçoğunun kaynağı olarak ortaya çıkmaktadır.

Türk Vergi Sistemi'nde kazanç tespiti ve gelirin beyanı kimi istisnaları belirtilmiş olmakla birlikte takvim yılı esasına bağlanmıştır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde (YYİÖ) kazancın tespitinde farklı bir yol izlenmesi bu istisnalardan biri olarak karşımıza çıkar. Bu çalışmanın konusunu teşkil eden YYİÖ işlerinin vergilendirilmesinde öncelikli sorun kazanç tespitinin hangi esaslara göre yapılması gerektiğidir. Yukarıda değinildiği gibi uzun döneme yayılan bir işin sonucunda elde edilecek kazancın ya da uğranılacak zararın tam olarak tespit edilmesinde yaşanan güçlükler nedeniyle, bu işlere ilişkin faaliyet sonuçlarının işin kati olarak bitirildiği dönemde en sağlıklı şekilde tespit edilebileceği öngörülmüş ve dolayısı ile bu dönemin

kazancı olarak beyan edilmesinin en doğru yol olduğu düşünölmüş, vergi idaresinin uygulamaları da öteden beri bu yönde gelişmiştir.

Türk vergi hukukunda yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesi ile ilgili esaslar hâlihazırda 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>1</sup> (GVK) 42-44. maddeleri ile, 94. maddenin 3. fıkrasında düzenlenmiştir ve 2361 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun<sup>2</sup> ile yapılan değişikliklerle, genel olarak bu çalışmanın hazırlandığı tarihte uygulanmakta olan son şeklini almıştır. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun<sup>3</sup> (KVK) 6. maddesinin 2. fıkrasında da, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtildiğinden kurumların YYİÖ işlerinden elde edeceği kazançlar da aynı esaslara göre vergilendirilecektir. 2361 Sayılı Kanun ile GVK'nın ilgili maddelerinde köklü bir değişikliğe gidilmiş ve izleyen bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanacağı gibi, YYİÖ işlerinden doğacak kar-zararın tespitinin işin bitirildiği takvim yılında yapılacağı ve bu yılın beyannamesine ekleneceği, bununla birlikte, mükellefe tanınan vergi avantajının yol açtığı vergilendirmede gecikmeye bir çözüm yolu olarak ileride hesaplanacak vergiden mahsup edilmek üzere, iş süresince yükleniciye yapılacak ödemelerden belirli bir oranda vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı, GVK kapsamında ve yürürlükteki mevzuat çerçevesinde YYİÖ işlerinin vergilendirilmesinde sıklıkla karşılaşılan sorunların tüm yönleriyle ortaya konması ve bu sorunlara getirilmiş bulunan çözümlerin ne derece işlevsel olduğunun örneklerle desteklenerek irdelenmesi, bununla birlikte YYİÖ işleri için öngörölen vergilendirme modelinin gerek mükellefler, gerekse vergi idaresi açısından kendinden beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığının araştırılmasıdır. Bunun yanında konuyla sınırlı olarak katma değer vergisi ve damga vergisi uygulamalarına, kavramsal bazda ve gerekli olduğunu düşündüğümüz ölçüde yer verilecektir.

Bu amaçla öncelikle YYİÖ işlerinin mahiyeti ve hâlihazırda uygulanmakta olan vergileme rejimi yasal dayanakları ile birlikte ortaya konacak, daha sonra da mali idare ile sektörde yer alan işletmeler arasında yürürlükteki vergi kanunlarının

---

<sup>1</sup> 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>2</sup> 27.12.1980 tarihli ve 17203 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>3</sup> 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

uygulanmasında yeterince açıklık bulunmamasından dolayı ihtilafa yol açan konular önem ve sıklık derecesine göre incelenecek, yasayla uygulama arasında çelişki bulunup bulunmadığı ve varsa bu çelişkilerin nedenleri ve olası çözüm yolları üzerinde durulacaktır. Son bölümde ise vergileme ilkesindeki farklı yaklaşımlara değinilerek YYİO vergileme modelinin işlevsel olup olmadığı tartışılacaktır.

## 1. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MAHİYETİ VE KAPSAMI

### 1.1. Türk Vergi Mevzuatında Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım

GVK'da kastedilen anlamı ile bir inşaat ve onarım işinin YYİÖ işi olarak değerlendirilebilmesi için bazı koşulların bir arada var olması gerekmektedir. GVK'nın 42. maddesinin ilk paragrafı şu şekilde düzenlenmiştir; "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". YYİÖ işi kapsamında değerlendirilmenin koşulları arandığında madde metninden çıkarılan sonuçlar; faaliyetin konusunun inşaat ve onarma işi olması ve bu işin başlaması ve bitirilmesinin bir takvim yılından daha uzun bir süreyi kapsamasıdır.

Bununla birlikte, madde metninde bu yönde açık bir ibare olmamasına rağmen, Maliye Bakanlığı'nın muhtelif özelgelerinde<sup>4</sup> ifadesini bulan görüşünden<sup>5</sup> ve bu görüşü destekler mahiyetteki yargı kararlarından<sup>6</sup> yola çıkarak üçüncü bir koşulun varlığından söz edilir. Bu da işin bizzat söz konusu yapının sahibi tarafından yapılmayıp, işin yapılmasının, işveren nam ve hesabına harici bir kişi ya da kurumca taahhüt edilmiş olmasıdır. Bu kısa açıklamalardan sonra maddeler halinde özetlenecek olursa bir işin GVK kapsamında YYİÖ işi olarak kabul edilebilmesi için şu koşullar gereklidir;

<sup>4</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 413. maddesine göre; mükellefler, Maliye Bakanlığı'ndan veya Maliye Bakanlığı'nın bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ve vergi uygulanması bakımından açık olamayan ve uygulamada şüpheye düştükleri konular hakkında yazılı açıklama isteyebilirler. Yetkili makamlar yazı ile istenecek izahatı yazı ile veya sirkülerle cevaplamak mecburiyetindedirler. Sadece başvuru yapan mükellefe yazı ile gönderilen cevaplar "mukteza" veya "özelge" olarak adlandırılmaktadır ve sonuçları yalnızca ilgili mükellefi bağlar. Konu ile ilgili tüm mükelleflere yönelik olarak yapılan yazılı açıklamaya sirküler denir.

<sup>5</sup> Örnek olarak; Maliye Bakanlığı'nın 09/06/1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5129-96/23828 sayılı özelgesinde (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, Ankara: Yaklaşım Yay., 1998, s:123) şu şekilde bir tanım yapılmıştır: "Bir işin GVK'nın 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için,yapılan işin inşaat ve onarma işi olması,birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir." Bu tanımlama Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili ulaşılabilen özelgelerinde benzer ifadelerle yer almaktadır.

<sup>6</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 25.03.1994 tarih ve E.1992/4119, K.1994/1787 sayılı kararındaki ,(Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 3, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996,s:125) ifade aynen şöyledir: ".....Bu düzenlemeler 42. maddede öngörülen rejimin uygulanmasında inşaat ve onarım işinin başkası hesabına, bir taahhüt uyarınca yapılması gereğini ortaya koymaktadır. Zira istihkak bedeli ödemesi, bir taahhüde bağlı olarak yapılan inşaat ve onarma işlerinde söz konusu olabilir." Esasen işin Taahhüde bağlı olarak yapılması gerektiği hususunda Maliye ve yargı arasında bir fikir birliği mevcut olup, araştırmalarımızda aksi yönde bir yargı kararına rastlanmamıştır.

- Faaliyetin konusu inşaat ve onarma işi olmalıdır,
- Bu inşaat ve onarma işi bir takvim yılından daha uzun süreyi kapsamalıdır,
- İnşaat işi taahhüde bağlanmış olmalıdır.

Konunun daha iyi anlaşılması için yukarıda sıralanmış bulunan kavramlar ile ilgili olarak daha geniş bir açıklamaya ihtiyaç olduğunu düşünüyoruz.

### 1.1.1. İnşaat Ve Onarım

İnşa ve inşaat sözcükleri Arapça kökenli olup inşa sözcüğü “yapı kurma, yapı yapma”, inşaat ise “yapı, yapı işleri” anlamına gelir. Onarım sözcüğü de; “bir yapının bozulmuş yerlerini yeniden yapma, ilk durumuna getirme ve restore etme” olarak tanımlanmıştır<sup>7</sup>. İnşa, inşaat ve onarım kavramları mevzuatımızda çeşitli kanun maddelerinde yer bulmuş ve ilgili tanımlar daha geniş bir şekilde ortaya konarak kimi belirsizliklerin giderilmesine çalışılmıştır. Burada göze çarpan sorun, diğer bütün hukuk dallarından ayrı bir disiplin olan vergi hukuku alanında inşaat ve inşaat işi gibi kavramların tanımlanmamış olması ve bu alandaki boşluğun diğer kanun maddelerinden yola çıkılarak yapılan yorumlarla doldurulmaya çalışılmasıdır.

Genel anlamı ile inşaat; malzeme ve işçilik kullanımı suretiyle meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü içerir<sup>8</sup>. 3194 sayılı İmar Kanunu’nun<sup>9</sup> 5. maddesinde gerekli tanımlamalar yapılırken yapı kavramı; “karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir” şeklinde açıklanmıştır.

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu’nun (KİK)<sup>10</sup> tanımlar başlığı altındaki 4. maddesinde inşaat; “bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, altyapı, boru iletim hattı, haberleşme

<sup>7</sup> Türk Dil Kurumu Sözlüğü, [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>8</sup> Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yay., 2008, s:42.

<sup>9</sup> 09.05.1985 tarih ve 18749 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır

<sup>10</sup> 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.



ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri işler” olarak tarif edilmiştir<sup>11</sup>. Konumuz esas itibarıyla vergi olduğundan Maliye Bakanlığı’ nın inşaat tanımını da dikkate almak gerekir. Maliye Bakanlığı’nın bir özelgesinde inşaat işleri için “genellikle demir, çimento v.s. gibi iptidai maddelerden bir yapı veya bunların mütemmim cüzilerinin imali” şeklinde bir tanıma rastlanmaktadır<sup>12</sup>.

Başvurulabilecek bir diğer kaynak ise Çalışma Ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı tarafından hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca kabul edilen İşkolları Tüzüğü’dür. Bu tüzükte yer alan sınıflamaya göre inşaat işinden anlaşılması gereken; “bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işlerdir”<sup>13</sup>.

İnşaat işi ile ilgili genel tanımlardan başka, bir işin inşaat işi olup olmadığının tespitinde konunun Borçlar Kanunu(BK)<sup>14</sup> ile ilişkilendirilmesi gerektiğini savunan görüşler de mevcuttur. Bu görüşe göre BK’nın 355. maddesindeki istisna akdi tanımı kapsamına giren işler inşaat işi olarak değerlendirilmeli, istisna akdi tanımına uymayan işler ise değerlendirilmemelidir<sup>15</sup>. Günümüz Türkçe’si ile istisna akdinin; bir tarafın belli bir bedel karşılığı diğer taraf adına bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olduğu tanımından yola çıkılarak, örneğin yol inşaat işinin GVK kapsamında inşaat kapsamına girmesi, bu maksatla mıcır taşıma işinin ise girmemesi gerektiği öne sürülmektedir. Çünkü fiziki anlamda bir üretim-imalat işinden söz edilememekte, basit bir hizmet yerine getirilmektedir. İstisna akdi kavramı unsurları ile birlikte

<sup>11</sup> Hidayet Mat ve A.Sami Başaran, Kamu İhale Mevzuatı, Ankara: Yaklaşım Yay., 2003, Sayfa:29.

<sup>12</sup> B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-11304 sayılı Maliye Bakanlığı özelgesi, [http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv\\_3229.htm](http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2005/gelirvergisi2005/gv_3229.htm), (16.03.2008).

<sup>13</sup> 10.11.1983 tarih ve 83/7376 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (06.12.1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır).

<sup>14</sup> 22.04.1926 tarih ve 359 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

<sup>15</sup> Atilla İnan, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”, Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak-Mart 2006, Sayfa: 52-53,.

düşünüldüğünde, vergisel sonuçları açısından, tam olarak ileride değinilecek olan taahhüt esaslı inşaat işi kavramını karşılamaktadır<sup>16</sup>.

Yukarıda ayrıntılı olarak bahsi geçen tanımlara başvurulduğunda bile kimi işlerin inşaat işi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği yönünde tereddütler oluşabilmektedir. Bu konuda en bilinen örnekler gemi yapım işleri ve dekapaj işleri olmakla birlikte inşaat ve onarım kavramı uygulamada çok çeşitli şekillerde karşımıza çıkabilmekte ve Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında ihtilaf konusu olabilmektedir. Konuya Maliye Bakanlığı özelgelerinden ve muhtelif yargı kararlarından yola çıkarak açıklık getirmeye çalışacağız.

#### **1.1.1.1. Gemi Yapım İşlerinin Durumu**

Gemi yapımının YYİÖ işi olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin belirsizliğe farklı kanunların ilgili maddelerinden yola çıkılarak ve uygulamada genel kabul görmüş yaklaşımlara başvurularak son verilmiştir. İmar Kanunu'nda yer alan yapı tanımı içerisinde "karada ve suda " ibaresi geçmektedir. Burada dikkati çeken nokta, yapı tanımına suda yüzen tesislerin de dahil edilmiş olması ve uygulamada da gemi üretimi için yapı veya inşa sözcüklerinin kullanılmakta oluşudur. Aynı konuda maliyenin görüşü de, Vergi Usul Kanunu'nun(VUK)<sup>17</sup> 271. maddesinden<sup>18</sup> hareketle gemi yapımının da, diğer koşullarla bir arada düşünüldüğünde YYİÖ işi sayılacağı ve sözleşmeye dayalı olarak yapılan yıllara sari gemi yapım işlerinin vergi yasaları açısından inşaat işi sayılarak GVK'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği yönündedir<sup>19</sup>.

Konuyu YYİÖ işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan mantıkla ilişkilendirdiğimizde, tanımlama açısından gemi yapımı işi bir "inşaat işi" olarak değerlendirildiğine göre, yıllara sirayet etmesi durumunda işin bitirilemediği yıl sonu hesapları açısından maliyetin ve gelirin oluşumu ile bir alışveriş merkezi inşaatının

<sup>16</sup> Kızılot, a.g.e.,s:43.

<sup>17</sup> 10.01,1961 tarihli ve 10703-10705 sayılı Resmi Gazetelerde yayınlanmıştır.

<sup>18</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 271. maddesi : "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer." Bu maddedeki ifade inşa ve imal arasında bir ayrımı vurgulaması ve gemi yapımı ile bina inşaatı arasında paralellik kurması bakımından belirleyicidir.

<sup>19</sup> B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-42 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek51.htm>, (16.03.2008).

durumu arasında mantıksal olarak bir fark bulunmamaktadır. Buradan hareketle Maliye Bakanlığı'nın yorumunun doğru olduğu kanaatindeyiz.

#### **1.1.1.2. Dekapaj İşleri**

Dekapaj işi, genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

Bazı kanunlarda değişiklik yapan 5035 Sayılı Kanun<sup>20</sup> ile GVK'nın 42. maddesinde yapılan değişiklik öncesi vergi yargısı ile mali idare arasında, dekapaj işlerinin GVK'nın 42. maddesi kapsamına girip girmeyeceği konusunda bir fikir birliği olmaması dolayısı ile uygulamada birçok sorunla karşılaşmıştır. Esasen ilgili kanun maddesinde yapılan değişiklikle dekapaj işlerinin inşaat işi sayılacağı hükme bağlanmış olup bu husustaki tartışmalara son verilmiştir. Bu konunun burada işlenme nedeni, Maliye Bakanlığı'nın inşaat işi tanımının ve hangi türden işleri inşaat işi kapsamında değerlendirdiğinin anlaşılmasına yardımcı olmaktır.

Konu hakkındaki 5035 Sayılı Kanun öncesi karışıklığı ifade etmesi açısından Bursa Defterdarlığı tarafından verilen bir özelge güzel bir örnektir. Bu özelgeye göre değişikliğin yürürlüğe girdiği 01.01.2004 tarihinden önceki dekapaj işleri, yargı kararına istinaden inşaat işi sayılmamakta, bu tarihten sonraki işler ise GVK'daki değişikliğe dayanılarak inşaat işi olarak kabul görmekte ve vergisel sonuçları bu çerçevede değerlendirilmektedir<sup>21</sup>.

Kısaca dekapaj olarak adlandırılan faaliyet kapsamında mükellefler, bir proje çerçevesinde belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, dekapaj sahasında suların tahliyesi, sahayı su basmaması için gerekli önlemlerin alınması gibi işler üstlenmektedirler. Bu bağlamda dekapaj, yalnızca baraj sahasının yahut kömür alanının üzerinin açılması gibi dar kapsamda yüklenilen bir faaliyet değildir. Bunlara ilaveten,

<sup>20</sup> 02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır

<sup>21</sup> Bursa Defterdarlığı tarafından verilen 20.05.2004 tarihli ve B.07.4.DEF.0.16.11/GVK:190-04-42 sayılı özelge, [http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/gvk/gvk\\_068.doc](http://www.bursavdb.gov.tr/Img/Uploads/mukteza/gvk/gvk_068.doc), (16.03.2008)

kazı ve döküm sahalarında yol, su, kanal yapımına kadar uzanan bir dizi işi de içeren bir faaliyetler zinciridir. Bu faaliyetlerin her biri birinin içinde olup, birbirinden bağımsız olarak yapılan işler değildir<sup>22</sup>. Bu nedenle de yüklenici ve ihale eden arasında yapılan sözleşmede tüm bu faaliyetler bir bütün olarak değerlendirilir ve fiyat tespiti de bu bütün üzerinden yapılır. Buradan hareketle ortaya çıkan işin gerçek anlamda bir inşaat işi olduğu sonucuna varılabilir. Bu verilerin ışığında ve diğer koşulları da sağlamak kaydı ile dekapaj işleri de YYİO işi olarak kabul edilmelidir.

### 1.1.1.3. Diğer Bazı İşler

İnşaat işleri kapsamında değerlendirilmesi muhtemel işlerin çok çeşitliliği her bir örnek olaya burada tek tek yer verilmesine imkân tanımamaktadır. Bu sebeple gemi yapımı ve dekapaj işleri dışındaki bazı örnekler topluca incelenecektir.

Maliye Bakanlığı'nın çeşitli konulardaki tereddütleri gidermek üzere mükelleflerin sorularına cevaben vermiş olduğu özetlerinden çıkarılan sonuçlara göre özet olarak şu işler inşaat ve onarım işi kapsamındadır; paslanmaz çelik sacdan depolama tankı inşa edilmesi ve montajı<sup>23</sup>, kablo TV hattının yapımı ve evlere kadar bağlanması ile hat güzergâhındaki teçhizatın montajı<sup>24</sup>, mühendislik hizmeti yanında proje kapsamındaki arazi tesviyesi, yol dolgusu ve stabilizesi, sulama kanalı, drenaj tesisi vb. sanat yapılarının inşasının da üstlenilmesi<sup>25</sup>, asansör yapımı ve montajı işi<sup>26</sup>, duvardan duvara rafting makine halisi döşenmesi işi (işin basında taahhüt kapsamı içinde yer alması halinde)<sup>27</sup>.

<sup>22</sup> 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun gerekçesi (02.01.2004 tarih ve 25334 mükerrer Sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır).

<sup>23</sup> Maliye Bakanlığı'nın 02.12.1993 Tarih ve B07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-1164-8969 Sayılı Özelgesi (İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:340).

<sup>24</sup> Maliye Bakanlığı'nın 21.03.1995 Tarih ve B07.4.GEL.0.49/4929-5-14952 Sayılı Özelgesi İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:349).

<sup>25</sup> <sup>25</sup> Maliye Bakanlığı'nın 02.07.1998 Tarih ve B07.4.GEL.0.50/5029-96/24593 Sayılı Özelgesi (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 5, Ankara: Yaklaşım Yay., 2000, s:171).

<sup>26</sup> Maliye Bakanlığı'nın 18.09.2006 Tarih ve B.07.1.G.İ.B.4.06.16.01/06/GVK Sayılı Özelgesi, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=101105>, (28.03.2008).

<sup>27</sup> Maliye Bakanlığı'nın 13.12.1995 Tarih ve 69109 Sayılı Özelgesi, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=42350>, (28.03.2008).

Şu türden işler ise inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmemektedir; binalara yangın ihbar tesisi döşenmesi<sup>28</sup>, muhtelif bitki ve toprak vb. malzeme kullanılarak çevre düzenlemesi yapılması işi<sup>29</sup>, konut sitesine TV uydu dağıtım sisteminin kurulması<sup>30</sup>, yapılara ahşap gömme dolap imali ve montajı<sup>31</sup>, otoyol ve köprülerde trafik işaretlemesi yapılması, işaret levhaları, cihaz ve sistemlerin bakım, onarım, montaj ve demontajı<sup>32</sup>, kimyasal atık su arıtma cihazı yapılması<sup>33</sup>, proje kapsamında yer alan çelik boruların imali-satışı ve boru döşeme yüklenicisine teslimi<sup>34</sup>

Yukarıda anılan özelgelerde yer alan ifadeler incelendiğinde Maliye Bakanlığı'nın inşaat işi tanımı; “malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümü” ve “genellikle demir, çimento v.s. gibi iptidai maddelerden bir yapı veya bunların mütemmim cüzilerinin imali” olarak karşımıza çıkmaktadır. Pek çok örnekte ise işin inşaat işi kapsamında olup olmadığının tespiti için Maliye Bakanlığı tarafından Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın görüşünün sorulduğu ve buna göre karar verildiği görülmektedir.

Özelgelerin birlikte incelenmesinden ulaşılan sonuca göre, Maliye Bakanlığı bir işin inşaat işi olup olmadığına karar verirken şu faktörleri göz önünde tutmaktadır;

- Yapılan işin bünyesinde, demir, çimento v.s. gibi iptidai maddeler kullanılmak suretiyle bir inşa faaliyeti bulunup bulunmadığı<sup>35</sup>

<sup>28</sup> Maliye Bakanlığı'nın 15.03.1990 Tarih ve VSZ-GVK-11042-5/929-15122 Sayılı Özelgesi (İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:330).

<sup>29</sup> Maliye Bakanlığı'nın 25.03.1994 Tarih ve B07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-3446-4896 Sayılı Özelgesi (İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:342).

<sup>30</sup> Maliye Bakanlığı'nın 11.11.1994 Tarih ve B07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-3797-17459 Sayılı Özelgesi (İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:347).

<sup>31</sup> Maliye Bakanlığı'nın 24.01.1996 Tarih ve B07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-297 Sayılı Özelgesi İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:356).

<sup>32</sup> Maliye Bakanlığı'nın 11.11.1994 Tarih ve B07.4.DEF.0.34.11/GVK-42-5037-00675 Sayılı Özelgesi (İstanbul Maliye Vakfı, Gelir Vergisi Muktezalari, İstanbul: İstanbul Maliye Vakfı Yay., 1997, s:367).

<sup>33</sup> Maliye Bakanlığı'nın 03.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42-12447 Sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2006/gelirvergisi2006/4649.htm>, (28.03.2008).

<sup>34</sup> Maliye Bakanlığı'nın 09.2002 Tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11.GVK-42 Sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek139.htm>, (28.03.2008).

<sup>35</sup> Özelgeler incelendiğinde; Maliye Bakanlığı, konut sitesine uydu tv sistemi yapılması işini yapım işi olarak değerlendirmemiş, ancak içerisinde kazı, hafriyat, kabloların geçeceği güzergahta beton ve demir gibi malzemelerin kullanımı ile altyapının oluşturulması şeklinde faaliyetler barındıran kablo tv hattı döşenmesi işini yapım işi olarak belirlemiştir. Aynı şekilde mühendislik hizmeti verilmesi işini, proje kapsamında yol, kanal, drenaj tesisi gibi sanat yapılarının bulunması koşuluyla yapım işi saymıştır.

- Özellikle taşeronla yaptırılan işlerde, yapılan işin genel olarak taahhüdün bütünleyici bir parçası olup olmadığı<sup>36</sup>

İnşaat işlerinin çeşitliliği ve teknik gelişmelere paralel olarak bu çeşitliliğin git gide artması nedeniyle her neviden işin kanun maddelerinde tanımlanması mümkün olamayacağına göre, uygulamada bu iki faktörün birlikte değerlendirilmesi, aslında karışık gibi görünen bir konunun basite indirgenmesi ve hangi işlerin inşaat işi olarak dikkate alınması gerektiğinin tespiti açısından faydalıdır. Konuyu bu yönüyle değerlendirmek gerekir.

### **1.1.2. Takvim Yılı Esası**

Bir işin YYİÖ işleri kapsamında değerlendirilebilmesi için ikinci şart, bu işin başladığı takvim yılında bitirilemeyip, bitiminin sonraki takvim yılına veya yıllarına sarkmış olmasıdır. Örneğin 2006 yılı içinde başlanan bir inşaat ya da onarma işinin 2007 yılı içinde ya da daha sonraki bir yılda bitecek olması gerekir. Bu değerlendirme yapılırken muhasebe ilkelerinden dönemsellik ilkesi göz önüne alınır. Dönemsellik ilkesinin gereği ve sonucu olarak bir takvim yılını kapsayan bir sürenin göz önüne alınmasındaki sebep, vergi kanunlarında kimi istisnaları belirtilmiş olmakla birlikte, Türk vergi sisteminde gelirin hesaplanması ve beyanında esas alınan sürenin normal şartlarda bir takvim yılı olmasıdır. Uygulamaya dayanak teşkil eden dönemsellik ilkesinin ve takvim yılı uygulamasının daha detaylı olarak incelenmesi konunun anlaşılması açısından faydalıdır.

#### **1.1.2.1. Dönemsellik İlkesi Ve Tahakkuk Esası**

01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde<sup>37</sup> tekdüzen muhasebe sistemi gereği uyulması gereken muhasebe usul ve esasları 5 bölüm halinde sıralanmış bulunmaktadır. Bu

---

<sup>36</sup> 13.12.1995 Tarih ve 69109 Sayılı Maliye Bakanlığı özelgesinde açıklandığına göre; Duvardan duvara halı döşenmesi işi ilk etapta yapım işi olarak gözükmekle birlikte genel olarak taahhüt edilen işin bir parçası mahiyetinde olduğundan, alt yükleniciye yaptırılması da aynı kapsamda değerlendirilmiştir. Asıl müteahhit işi kendi yapsaydı genel olarak taahhüdün bir parçası olduğundan kendi başına değerlendirilmeyip bütün işle birlikte YYİÖ kapsamında değerlendirileceğine göre, işin taşeronla yaptırılması bu bütünü bozmamalıdır.

<sup>37</sup> 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

bölümlerden ilki muhasebenin temel kavramlarını açıklar. Dönemsellik ilkesi bu kavramlardan ilki olarak karşımıza çıkmaktadır.

Dönemsellik ilkesi, süreklilik varsayımı altında işletmelerin sınırsız kabul edilen faaliyet ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hâsılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın bir gereği olarak karşımıza çıkar<sup>38</sup>. Bu ilkenin uygulanabilirliği gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesine bağlıdır.

Türk vergi sisteminde ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Gelir ve giderler tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir. Genel kabul görmüş tanıma göre tahakkuk; gelirin ve giderin mahiyetinin ve miktarının kesinleşmesi ile birlikte, hukuken istenebilir duruma gelmeyi sağlayan işlemin ve olayın gerçekleşmesidir<sup>39</sup>. Bu anlayışa bağlı olarak gelirler ve giderler tahakkuk ettikleri dönemin muhasebe kayıtlarına alınır, ilgili dönem kazanç hesaplamasında dikkate alınır ve bu şekilde mali tablolarda gösterilir. Bu işlemin yapılması için giderin ödenmesi veya gelirin tahsil edilmesi beklenmez. Aynı şekilde, gelecek dönemlere ilişkin olup tahakkuk etmiş olan giderler ile gelirler de ait oldukları dönemle ilişkilendirilir<sup>40</sup>. Böylece daha sonraki yıllarda elde edilecek bir hâsılatla ilişkin olarak yapılacak giderlerin önceden vergi matrahından indirilmesi önlenirken, bedeli tahsil edilmiş ya da talep edilebilir hale gelmiş, ancak ilgili mal ve hizmeti henüz teslim edilmemiş gelir ve hâsılatın önceden vergilendirilmesi önlenmiş olmaktadır<sup>41</sup>.

---

<sup>38</sup> Ahmet Demir, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Çağdaş Yay. , 6. Baskı, İstanbul:2006, Sayfa:14.

<sup>39</sup> Yılmaz Özbacı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları (Değişen Yapraklı Süreğen Yayın), Ankara: Oluş Yay., 1998, s: 68-69.

<sup>40</sup> Vergi Usul Kanunu'nun 283. ve 287. maddelerinde bu yönde bir düzenleme mevcuttur. Bu düzenlemeye göre; gelecek hesap dönemine ait olup peşin ödenmiş giderler ve cari döneme ait olup henüz tahsil edilmemiş gelirler dönem kazancıyla ilişkilendirilmez. Bu hüküm, tahakkuk esas ile birleştirildiğinde ödeme ve tahsil şartı ortadan kalkacağından tahakkuk etmiş gelecek dönem gelir ve giderleri ait oldukları dönemin kazancının hesaplanmasında dikkate alınmak üzere mukayyet değerleri üzerinden aktif ve pasif hesaplarda bekletilir.

<sup>41</sup> M.Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, 4. Baskı, Ankara: Hesap Uzmanları Derneği Yay., 2008, s:587.

Vergi sistemimizde YYİÖ işlerinden elde edilecek gelirin işin bitim yılı beyannamesine dâhil edileceği hükme bağlanmış olduğundan, yukarıdaki açıklamalar ışığında, bu işlerle ilgili olarak peşin tahsil edilen hâsılâtın ve işle ilgili tahakkuk etmiş gider ve maliyet unsurlarının, iş sonuçlanıncaya kadar bilânçonun ilgili aktif ve pasif hesaplarında bekletilmesi gerekir.

#### **1.1.2.2. Hesap Dönemi Ve Takvim Yılı Kavramı**

Dönemsellik ilkesi açıklanırken değinildiği gibi işletmelerin faaliyet ömürleri belirli dönemlere ayrılmakta ve her dönemin faaliyet sonuçları birbirinden bağımsız olarak değerlendirilmektedir. Vergisel açıdan baktığımız zaman hesap dönemi kavramından ne anlaşılması gerektiği VUK'ta açıklanmıştır.

VUK'un 174. maddesinde hesap döneminin normal olarak bir takvim yılı olduğu belirtilmiştir. Ancak faaliyet ve işlemlerinin mahiyeti takvim yılı esasını uygulamaya imkân vermeyenler Maliye Bakanlığı'na başvurarak kendileri için özel hesap dönemi tayin edilmesini talep edebilirler. Ancak her durumda bu hesap dönemi kesintisiz 12 aylık bir süreyi kapsar. Özel hesap dönemi daha çok zirai işletmelerle eğitim-öğretim hizmeti verenler ile ortakları yabancı kişi ve kurum olanlara tayin edilmektedir. Zirai işletmelerde mahsul alım mevsimi, eğitim öğretim kurumlarında eğitim yılının ve yabancı ortaklı firmalarda ortağın ülkesinde uygulanan mali yılın takvim yılından farklılık arz etmesi özel hesap dönemi uygulamasını zaruri kılmaktadır<sup>42</sup>.

Bunların dışındaki bir başka hesap dönemi uygulaması da, takvim yılı içerisinde işe başlayan mükelleflere, işe başlanıldığı tarihten yılsonuna kadar olan süre için, ya da işi bırakanlar için yılbaşından işin bırakıldığı tarihe kadar olan süre için uygulanan kıst hesap dönemidir.

Özel ve kıst hesap dönemi uygulamalarının vergisel açıdan özelliği; özel ve kıst hesap dönemi uygulayanların uymak zorunda oldukları ve konumuzun dışında olduğu için burada ayrıntısına girilmeyecek olan gelir ve kurumlar vergisi beyan ve

---

<sup>42</sup> Özyer, a.g.e., s:310.



ödeme süreleri gibi kimi vergi mevzuatı hükümlerinin takvim yılı esasını uygulayan mükelleflerden farklılık arz etmesidir.

### **1.1.3. İnşaat Ve Onarma İşinin Taahhüde Bağlanmış olması**

Türk Dil Kurumu Sözlüğü taahhüt terimini “bir şeyi yapmayı üstüne alma, üstlenme olarak tanımlamıştır. Ticari yaşama uyarlandığında bu terim; sözleşmeli ya da sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasının ya da bir malın tesliminin üstlenilmesi şeklinde ifade edilebilir<sup>43</sup>. Vergisel açıdan ise inşaat ve onarım işlerinin taahhüde bağlı olarak yapılması, BK'nın 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına girer. Bu maddede istisna akdi şu şekilde tanımlanmıştır: “istisna bir akittir ki, onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder”. Bu tanımın unsurları şu şekilde sıralanabilir;

- Yapılması gereken bir iş ya da teslim edilmesi gereken bir mal
- Adına işin yapılacağı ya da malın teslim edileceği iş sahibi
- İş yapmayı ya da malı teslim etmeyi taahhüt eden kişi ya da kuruluş (müteahhit)
- İş sahibince yapılacak işin karşılığında ödenecek bedel

Kişi ya da kuruluşlar inşaat faaliyetlerine konu yapıyı kendileri kullanmak ya da satın kazanç sağlamak amacıyla inşa ediyor olabilir. Bu gibi durumlarda yapılan inşaatlar özel inşaat olarak sınıflandırılır<sup>44</sup>. İnşaat ve onarım işi yazılı ya da sözlü bir sözleşmeye bağlı olarak bir başka kişi ya da kuruluş adına yapılıyor ise, yukarıda yer alan tanım gereği taahhüt esaslı inşaat ve onarım işi olarak adlandırılır.

Özel inşaatlar ile taahhüt esaslı inşaatlar vergi ve muhasebe uygulamaları açılarından birbirinden farklı esaslara tabidir. Türk vergi sisteminde özel inşaatlar, diğer herhangi bir üretim faaliyetinden (söz gelimi bir tekstil ürünü imalatı) ayırt edilmemiş

---

<sup>43</sup> Özgür Biyan, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”, Bilânço Dergisi, Sayı 60-61, Ağustos 2004, Sayfa:40.

<sup>44</sup> Mehmet Şenlik, İnşaat Muhasebesi, 2. Baskı, Ankara:Maliye ve Hukuk Yay., 2007,s:8.

ve gerek muhasebe sistemindeki kayıt düzeni açısından, gerekse vergisel açıdan bu kapsamda değerlendirilmiştir<sup>45</sup>. Taahhüt esaslı inşaat faaliyetleri ise, işi yapan açısından bir hizmet ifası olarak değerlendirilmiş, bir üretim faaliyeti sayılmamıştır. Görüntü olarak işi yapmayı taahhüt edenin malzeme ve işçilik tedariki sonucunda bir üretimde bulunduğu sabit olsa da, esas olarak bu faaliyetlerin tümü iş sahibi adına yapılmakta olup, gerekli üretim faktörleri müteahhit tarafından bir araya getirilmek ve üretim faaliyetinde seferber edilmek suretiyle iş sahibi adına bir hizmet ifa edilmektedir. Bu tanımların yerli yerinde kullanılması, ileride değinilecek olan, muhasebe işleyişinin anlaşılabilmesi açısından önem arz etmektedir.

## **1.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Kullanılan Defter ve Belgeler**

### **1.2.1. Defterler**

YYİÖ işlerinde tutulması gereken defterler, VUK hükümlerine göre tutulması gerekenler ve bu kapsamda olmayan özel defterler olmak üzere iki grupta incelenir. İlk gruptaki defterler VUK'un 183. ve izleyen maddelerinde açıklandığı şekli ile şunlardır;

- Yevmiye Defteri: kayda geçirilmesi gereken işlemlerin tarih sırasıyla ve maddeler halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.
- Büyük Defter: yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.
- Envanter Defteri: işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterlerin (işletmeye dâhil mevcutların, alacak ve borçların sayım, ölçüm ve değerlendirme sonuçlarının) ve bilançoların kaydedildiği defterdir.

Yukarıda sayılan defterlerin her biri ciltli ve sayfaları birbirini takip edecek şekilde sıra numaralı olmalıdır. Ancak, bilgisayar teknolojisinin gelişmesi ve özellikle işlem ve kayıt sayısı fazla olan mükellefler tarafından muhasebe kayıtlarının büyük çoğunlukla bilgisayar ortamında tutuluyor olmasından dolayı, 3239 Sayılı Kanun'un<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Özbacı, a.g.e., s:372.

<sup>46</sup> 11.12.1985 tarihli ve 18955 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

16. maddesi ile mükelleflere diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı (sürekli form şeklinde) olarak kullanabilme serbestîsi getirilmiştir.

GVK'nın 42. maddesine göre YYİÖ işi ile uğraşanlar her bir işin hâsılat ve giderlerini ayrı bir defterde tutmak veya defterin ayrı sayfalarında göstermek zorundadırlar. Ancak günümüzde muhasebe kayıtları genellikle bilgisayar ortamında tutulmakta ve defterler sürekli form şeklinde tasdik ettirilip kullanılmaktadır. Bu sebeple her bir inşaat işine ait maliyet ve hâsılatın ayrı defterlerde izlenmeyip, tek düzen hesap planında ilgili olduğu büyük defter hesaplarının altında tali hesaplar açılması suretiyle takip edilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır<sup>47</sup>.

VUK'da belirtilmemiş olan, inşaat işlerine özgü tutulması gerekli özel defterler ise Yapım İşleri İhale Uygulama Yönetmeliği<sup>48</sup> ekinde (Ek-8) yer alan Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin (YİGŞ)<sup>49</sup> 29. maddesinde sayılmıştır. Bu defterlerin ne şekilde tutulacağı ve hangi tür bilgileri içereceği ise Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği (BİKY)<sup>50</sup>'nin 10. ve 12. maddelerinin alt bentlerinde açıklanmıştır. YİGŞ ve BİKY hükümlerine göre inşaat işlerine özgü tutulması gereken defterler ve içerecekleri bilgiler aşağıdaki şekildedir;

Puantaj Defteri: Bir şantiyede çalışan her türlü personelin bir aylık mesai hareketlerinin kaydedildiği ve personele ödenecek ücrete esas teşkil eden defterdir. Puantaj kayıtlarını takiple görevli olanlar iş sahasındaki işçi, taşıt ve makine sayısını iş ve işçilerin de ayrımını yaparak kaydeder, iş yerinde topladığı bilgileri, inşaat, tesisat ve ihzaratın yerini ve bu yerlerde çalışanların ve ekip başlarının adı ve soyadlarını puantaj defterine yazarlar.

---

<sup>47</sup> Şenlik, a.g.e., s:22.

<sup>48</sup> 11.09.2003 tarih ve 25226 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>49</sup> Ülkemizde inşaat sektörünün en büyük işvereni konumundaki devlet, taahhüt esaslı inşaat işlerinde uygulanacak prosedürün tespiti açısından belirleyici konumdadır. Kamu İhale Kanunu'na tabi inşaat işlerinde işin başlamasından bitişine kadar uygulanacak teknik prosedürün çerçevesi Yapım İşleri Genel Şartnamesi ile belirlenmiştir. Bu sebeple anılan şartnamedeki düzenlemeler KİK'e tabi olmayan özel taahhütler için de yol gösterici olmaktadır.

<sup>50</sup> 05.07.1979 tarih ve 16745 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır. YİGŞ'de sayılan defterler esas olarak yapılan işin her aşamada kontrolü amacıyla yönelik olarak tutulur. Söz konusu defterler YİGŞ'de sadece sayılmış, ayrıntılı açıklama Bayındırlık İşleri Kontrol Yönetmeliği'nde yapılmıştır.

Röleve Defteri: Kesin projesi bulunmayıp, sözleşme eki şartnamelere ve işin durumuna göre yapılması zorunlu bulunan ve önceden ya da sonradan ölçümlemesi mümkün olmayan her türlü tesis kurma-kaldırma, kazı, ağaç kesimi, yol yapımı gibi çalışmalarla, her türlü yapının temel üst kotu altında kalan kısımlara ait ölçümlemeler gibi kontrol mühendisi ve müteahhit tarafından ortak olarak bilinmesi ve unutulmaması gereken her şeyin yazıldığı defterlerdir.

Ataşman Defteri: Röleve defterine kaydedilen işlerden, plan ve projelerinde ölçülerin tahkik ve kontrolü mümkün olmayan işler ile sözleşme eki şartnamelere göre zamanında tutulması gereken, tartı, yerinde ölçü, saptama ve benzeri diğer tutanaklar, tarihleriyle birlikte kapsadıkları konular da belirtilerek ataşman defterine geçirilir. Ataşman defteri kontrol amiri tarafından ilgili kontrol mühendisine (ismen) her sahifesi mühürlenmiş ve numaralanmış, kaç sayfa, hangi işe ve müteahhide ait olduğu yazılmış ve imzalanmış olarak verilir.

Yeşil Defter: Hakedişe eklenecek bu deftere, yapılan ve birim fiyatı bulunan her bir iş kalemine ait miktarlar; bitirilmiş ve kesin metrajları yapılmış olan işlerin miktarları kesin metrajdan aynen alınmak, henüz bitirilmemiş (yapımı devam eden) imalat, işçilik, tesisat ve inşaat ile ihzaratın<sup>51</sup> miktarları, yerinde yapılan ölçümlere göre bulunan veyahut projesinden alınan boyutları yazılmak, gerekenlerin krokileri çizilmek veya tespit edilmek ve bunların sonuçları hesap edilmek, ataşman defterinde hesaplanan miktarları aynen almak, sözleşme ve eklerinde fiyat farkı ödenmesine dair hüküm bulunan her türlü malzemenin işyerine geliş tarihleri, miktarları, satın alma fiyatları ve işin bünyesinde kullanılan miktarları ve sonuçları gösterilmek, sözleşmesine göre tartılarak, sayılarak zamanında ve iş başından saptanan miktarlar ilgili tutanaklardan alınmak suretiyle kaydedilir. Bu miktarlar toplanarak sonuçları ara hakediş raporlarına geçirilir.

---

<sup>51</sup> İhzarat, inşaat için gerekli malzemenin önceden inşaat alanına getirilerek stoklanmasıdır. İhzarat idarenin onayıyla yapılır ve stoklanan malzeme genel olarak işin o yıl yapılması planlanan miktarından fazla olamaz ancak idarenin izni ile sonraki yıllarda kullanılması öngörülen malzeme de ihzarata konu edilebilir. İhzaratın miktarı tutanak ile tespit edilir ve malzeme kullanıldıkça ihzarattan düşülür (<http://www.santiyec.com/Default.asp?USTID=17&KOKID=343&MODUL=DinamikWeb&DIL=Tr>, 24.09.2008).

Sürveyan Defteri: İnşaatın sürekli olarak kontrolü ve gözetimi ile görevli sürveyanların, her gün yapılan iş miktarını, bütün gün çalışıp çalışılmadığını, havanın çalışmaya elverişli olup olmadığını ve işte günlük tüketilen çimentonun miktarı ile kontrol mühendisinin isteyeceği diğer malzeme tüketimini kaydettiği defterdir.

Şantiye Defteri: Her gün, hava durumundan başlayarak işin ilerleyişinin, gelişmesinin, çıkan engellerin, şantiyeye göre ihzârat bedeli ödenecek gereçler ile fiyat farkına tabi gereçlerin çeşit ve miktarlarının, sözleşme gereğince müteahhidin iş başında bulundurması şart koşulan teknik elemanların o gün iş başında bulunup bulunmadığının, müteahhitte yapılan önemli görüşme ve sonuçlarının, işte kullanılan işçi, makine ve teçhizatın miktarının, üst kademedeki gelenlerin ziyaretlerinin ve konuşularak karar verilen hususların kaydedildiği defterdir.

### 1.2.2. Belgeler

YYİÖ işlerinde üzerinde durulması gereken ve ayrıca açıklanmasına ihtiyaç duyulduğunu düşündüğümüz önemli belgeler; işin sözleşmesi, geçici ve kesin kabul tutanakları, hakediş raporları ve hakediş raporlarına istinaden düzenlenen hakediş faturalarıdır.

#### 1.2.2.1. Sözleşme

Yapılacak işin süresi, kapsamı, bedeli, cezai şartları ile tarafların hak ve yükümlülükleri gibi belirleyici unsurları içinde barındıran ve bu yönüyle işin başlamasından bitişine kadar her türlü uygulamaya yön veren hukuki bir belge niteliğindeki sözleşmeler, YYİÖ işlerindeki en önemli belgedir. 7 No'lu, İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkında Tebliğ<sup>52</sup> ekindeki 11 No'lu Türkiye Muhasebe Standardı'nın tanımlarla ilgili bölümünde inşaat sözleşmeleri genel olarak şu şekilde tanımlanmıştır;

*“inşaat sözleşmesi, bir varlığın veya tasarım, teknoloji ve fonksiyon ya da nihai amaç veya kullanım açısından birbiriyle yakın ilişkili ya da birbirine bağımlı bir grup varlığın inşası için özel olarak yapılmış bir sözleşmedir. ....Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi ve tünel gibi*

---

<sup>52</sup> 26.10.2005 tarih ve 25978 sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

*tek bir varlığın inşaaı için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşaaı ile de ilgili olabilir.”*

Yukarıda yer alan teknik tanımın yanı sıra sınıflandırma bakımından inşaat sözleşmeleri hizmet sözleşmeleri olarak nitelendirilir. Çünkü yapılan iş bir hizmet üretim işidir. İnşaat işletmeleri başkaları tarafından yapımı istenen binaların üretimini üstlenmek yoluyla bir hizmet ifa etmiş olurlar<sup>53</sup>. Görüntüde bir üretim söz konusu olmasına karşın söz konusu üretim işveren adına yapılmakta, işe ilişkin nitelikler işveren tarafından tespit edilmekte ve işin bedeli sözleşmeye dayalı olarak belirlenmektedir<sup>54</sup>. Hukuki açıdan ise inşaat sözleşmeleri çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklanan, BK’nın 355. maddesindeki istisna (eser) sözleşmesi tanımına uyar. Müteahhit iş sahibi adına bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı taahhüt etmektedir.

BK’nın 11. maddesine göre sözleşmeler kanunda aksi belirtilmedikçe genel olarak belirli şekil şartlarına tabi değildir ve içeriği serbestçe belirlenebilir. Ancak uygulamada inşaat sözleşmeleri yazılı olarak yapılmaktadır. Kamu tarafından yaptırılan inşaat işlerinde ise sözleşmenin şekli ve koşulları Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu (KİSK)<sup>55</sup> hükümlerine göre belirlenir. KİSK’in 7. maddesine göre sözleşmede yer alması zorunlu asgari unsurlar şunlardır;

- İşin adı, niteliği, türü ve miktarı, hizmetlerde iş tanımı.
- İdarenin adı ve adresi.
- Yüklenicinin adı veya ticaret unvanı, tebligata esas adresi.
- Varsa alt yüklenicilere ilişkin bilgiler ve sorumlulukları.
- Sözleşmenin bedeli, türü ve süresi.
- Ödeme yeri ve şartlarıyla avans verilip verilmeyeceği, verilecekse şartları ve miktarı.

---

<sup>53</sup> Şenlik, a.g.e., s:4.

<sup>54</sup> Şenlik, a.g.e., s:9.

<sup>55</sup> 22.01.2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

- Sözleşme konusu işler için ödenecekse fiyat farkının ne şekilde ödeneceği.
- Ulaşım, sigorta, vergi, resim ve harç giderlerinden hangisinin sözleşme bedeline dahil olacağı.
- Vergi, resim ve harçlar ile sözleşmeyle ilgili diğer giderlerin kimin tarafından ödeneceği.
- Montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait şartlar.
- Kesin teminat miktarı ile kesin teminatın iadesine ait şartlar.
- Garanti istenilen hallerde süresi ve garantiye ilişkin şartlar.
- İşin yapılma yeri, teslim etme ve teslim alma şekil ve şartları.
- Gecikme halinde alınacak cezalar.
- Mücbir sebepler ve süre uzatımı verilebilme şartları, sözleşme kapsamında yaptırılacak iş artışları ile iş eksilişi durumunda karşılıklı yükümlülükler.
- Denetim, muayene ve kabul işlemlerine ilişkin şartlar.
- İnşaat işlerinde iş ve işyerinin sigortalanması ile yapı denetimi ve sorumluluğuna ilişkin şartlar.
- Sözleşmede değişiklik yapılma şartları.
- Sözleşmenin feshine ilişkin şartlar.
- Yüklenicinin sözleşme konusu iş ile ilgili çalıştıracağı personele ilişkin sorumlulukları.
- İhale dokümanında yer alan bütün belgelerin sözleşmenin eki olduğu.
- Anlaşmazlıkların çözümü

#### **1.2.2.2. Geçici Ve Kesin Kabul Tutanakları**

Taahhüt edilen iş, sözleşme ve eklerinde yer alan hükümlere uygun olarak tamamlandığında müteahhit idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunur (Geçici kabulün esaslarına YYİO işlerinde işin bitimi bölümünde yer verilecektir). Geçici kabul işleminin sonucunda bir “geçici kabul tutanağı” düzenlenir.

Bu tutanak idarece oluşturulacak geçici kabul komisyonu üyeleri ve müteahhit tarafından imzalandıktan sonra idare tarafından da onaylandığı tarihte geçerli bir belge olur.

YİĞŞ'nin 43. maddesine göre geçici kabul ile kesin kabul arasında geçen süre teminat süresi olarak adlandırılır ve inşaat işlerinde bu süre sözleşmede aksi bir hüküm bulunmadığı müddetçe 12 aydan az olamaz. Ancak sözleşme kapsamında inşaat işiyle birlikte ifası istenen montaj, işletmeye alma, eğitim, bakım-onarım, yedek parça gibi destek hizmetlerine ait teminat ve/veya garanti süreleri işlerin özelliğine göre arttırılabilir veya eksiltilebilir. Bu süreler sözleşme veya eklerinde belirtilir. İşin sözleşmede öngörülen bitim tarihinden önce bitirilmesi ve iş bitim tarihini beklemeksizin işin kabulünün yapılması halinde, teminat süresi geçici kabul itibar tarihinden itibaren başlar. YİĞŞ'nin 44. maddesine göre ise; yüklenici, işlerin teminat süresi içindeki bakımını yapmak ve tümünü iyi bir şekilde korumak ve çıkabilecek kusur ve aksaklıkları gidermek zorundadır. Ancak bitirilmiş yapıların idare tarafından kullanılma ve işletilmesinden kaynaklanan veya yüklenicinin kusurları dışındaki hallerin gerektiği onarımlar bakım yükümlülüğünün dışındadır. Kullanma ve işletme sonucu olmaksızın ortaya çıkan kusur ve aksaklıkların giderilmesi ve teminat süresince işlerin bakım giderleri yükleniciye aittir.

Teminat süresinin sonunda geçici kabul prosedürüne benzer bir şekilde kesin kabul talebi yazılı olarak idareye iletilir, ön incelemenin ardından kabul komisyonu tarafından gerekli kontroller yapılır ve kesin kabul tutanağı düzenlenir. Kabule engel bir eksiklik tespiti halinde müteahhite ek süre tanınır. Bu sürenin sonunda da eksiklikler giderilmemiş ise söz konusu eksiklikler müteahhit hesabına idare tarafından giderilir ve bunun için yapılan giderler müteahhidin teminatından (kalmışsa hakedişinden) kesilir. Kesin kabul tutanağı idarece onaylandıktan sonra hüküm ifade eder.

Hakediş raporları ve kabul tutanakları ile ilgili yukarıdaki açıklamalar kamu ihale mevzuatına tabi inşaat işleri için geçerli olup, özel taahhütler için bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Özel taahhütlerde de hakediş ve geçici-kesin kabul uygulaması söz konusu olabilmekte, ancak uygulamanın şeklini BK çerçevesinde işin sözleşmesinde yazılı bulunan esaslar belirlemektedir.



### 1.2.2.3. Hakediş Raporları

Bir inşaat ve onarım işinde, işin başlamasından o ana kadar yapılan kısma ait işlemlerin parasal olarak ölçülmesine hakediş denir<sup>56</sup>. İnşaat ve onarım işlerinde genellikle işin bitimi beklenmeden belli dönemler halinde müteahhitin yaptığı işlerin miktarı belli teknikler kullanılarak ölçülür ve işin o kısmının kabulü yapılarak müteahhite biten kısma karşılık ödeme yapılır. Buna geçici hakediş denir. Geçici hakedişler, sözleşmede aksi yönde bir hüküm yoksa aylık olarak hesaplanır. İşin geçici kabulü yapıldıktan sonra kesin kabulün yapılması için aynı şekilde işin bütününe ilişkin ölçümlemelere dayalı olarak çıkarılan kesin hesaplara istinaden yapılan hakedişe ise kesin hakediş denir. Kesin hakedişin hesaplanmasında geçici hakediş rakamlarına itibar edilmez.

Her hakediş tutarından, bir evvelki hakediş tutarı çıkarıldıktan sonra kalan miktara hesaplanacak Katma Değer Vergisi eklendikten sonra bulunan miktardan, sözleşmede yazılı kesintiler, varsa müteahhitin idareye olan borçları ve cezalar ile kanunen alınması gereken vergiler kesilerek kalan tutar müteahhite ödenir.

İster geçici ister kesin olsun, hakedişlerin hakediş raporu ile belgelenmesi gerekir. Bu rapor, inşaat işlerinde yükleniciye ödenecek ara ve kesin hakediş tutarının hesaplanmasına esas olan belgelerden oluşur. Yapının türüne göre ilgili sayfaları ve gerekli görülen diğer belgeler düzenlenerek müteahhit ve yapı denetim elemanlarınca imzalanır, yetkili makamca onaylanır<sup>57</sup>. Hakediş raporu, yüklenici veya vekili tarafından imzalandığı tarihten başlamak üzere en geç sözleşmesinde yazılı sürenin sonunda, eğer sözleşmede bu hususta bir kayıt yoksa otuz gün içinde tahakkuka bağlanır. Bu tarihten başlamak üzere on beş gün içinde de ödeme yapılır. Hakedişin muhteviyatı ve hesaplamaları ile ilgili usul ve esaslar YİGŞ'de belirtilmiştir<sup>58</sup>.

---

<sup>56</sup> Şenlik, a.g.e., s:6.

<sup>57</sup> Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği (31/12/2005 tarih ve 26040 sayılı 3.mükerrer Resmi Gazete'de yayınlanmıştır), <http://www.muhasabat.gov.tr/mevzuat/yonetmelik/docs/MYHBY.doc>, (17.03.2008).

<sup>58</sup> Söz konusu belge için: <http://www.ihale.gov.tr/eilan/files/Y/YY01EK08.htm>, (17.03.2008).

#### 1.2.2.4. Hakediş Faturası

VUK'un 229. maddesine göre fatura; satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı tutarı göstermek üzere malı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır. Aynı kanunun 231. maddesinde malın teslimi veya hizmetin ifası tarihinden itibaren en çok yedi gün içerisinde faturanın düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir. Çalışmamızın Katma Değer Vergisi ile ilgili bölümünde ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, hakediş belgesinin düzenlenip taraflarca onaylanması inşaat taahhüt işleri bağlamında hizmet ifasının gerçekleşmesi anlamına gelir ve hakediş belgesinin düzenlendiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde hakediş faturasının düzenlenmesi gerekir.

VUK'nun 230. maddesine göre fatura üzerinde yer alması gereken asgari bilgiler şunlardır;

- Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası,
- Faturayı düzenleyenin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası,
- Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası,
- Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı,
- Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası.

Yapılan işin özelliğinden dolayı İnşaat taahhüt işlerinde düzenlenen hakediş faturaları biçimsel olarak yukarıdaki unsurlara ek diğer birtakım bilgileri de barındırmak zorundadır. Örneğin, hakedişten kesilecek % 3 gelir vergisinin fatura üzerindeki hesaplamalarda ayrıca gösterilmesi uygun olur. Uygulamada genellikle buna riayet edilmediği ve faturanın alelade bir mal ya da hizmet teslimi gibi hakediş tutarının tümü gösterilerek düzenlendiği ve bu şekilde kayıt altına alındığı, vergi kesintisinin ise muhasebe hesapları arasında virman yoluyla ilgili hesaplara intikal ettirildiği görülmektedir. Bu uygulama, yukarıdaki fatura tanımında geçen “müşterinin

borçlandığı tutarı gösteren” ibaresi ile uyuşmamaktadır<sup>59</sup>. Çünkü müşteri hakediş tutarının tamamını değil, vergi kesintisi yapıldıktan sonra geriye kalan tutarı borçlanmaktadır.

Hakediş faturaları düzenlenirken dikkat edilecek diğer bir unsur fatura açıklaması ile ilgilidir. Özellikle birden fazla taahhüt işi yapan veya yaptıran firmaların kayıt düzeninin sağlığı ve her bir işe ait kar-zararın doğru tespitinde güçlük yaşanmaması açısından düzenlenen faturaların açıklama kısmı, hakedişin hangi işle ilgili olduğu, kaçınıcı hakediş olduğu, gerekirse inşaatın gerçekleştirildiği arazinin ada, pafta ve parsel numaralarına kadar yazılarak ve yapılan iş detaylı bir şekilde açıklanarak tasarlanmalıdır. Uygulamada ise genellikle x nolu hakediş bedeli yazılmasıyla yetinildiği görülmektedir.

Yukarıdaki bilgilerin yanında hakediş faturaları üzerine işyeri Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) sicil numarası da yazılmak zorundadır. Çünkü çalışmamızın ileriki bölümlerinde değinilecek olan “asgari işçilik” hesaplamalarında hakediş faturaları üzerinde yer alan iş tanımı önem kazanacaktır ve bu hesaplamanın hangi işe ait olduğunun ispatı açısından işyeri sigorta sicil numarasının belirtilmesi gerekmektedir<sup>60</sup>. Fatura üzerinden asgari işçilik hesaplaması yapılabilmesi için işi yapanın, yapmış olduğu işlerle ilgili ödemiş olduğu primlerin bildirimini yaptığı İşyeri SSK numarasını kesmiş olduğu faturanın dikkat çekecek bir yerine yazması gerekmektedir. İşyeri SSK numarası üzerinde yazılmayan işçilik veya malzemeli işçilik faturaları asgari işçilik hesaplamasında dikkate alınmaz.<sup>61</sup>

### **1.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem sonu İşlemleri Ve Muhasebe Sistemi**

YYİO işlerinde hesap dönemi sonlarında yapılması gereken başlıca işlemler şunlardır<sup>62</sup>;

<sup>59</sup> Murat Çelik, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hakediş Faturaları”, E-Yaklaşım, Sayı:53, Aralık 2007,

[http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20071210367.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210367.htm), (24.03.2008).

<sup>60</sup> İsa Karakaş, “Sosyal Sigortalar Kurumu Uygulamasında İhale Konusu İşlerde En Az İşçiliğin Matrahı Ve Tespiti”, Sayıştay Dergisi, Sayı:49,Nisan-Haziran 2003, s:121.

<sup>61</sup> Çelik, a.g.m.

<sup>62</sup> Atilla Özkan, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:180, Aralık 2007, s:107.

- Biten işlerin tespiti,
- Ortak genel giderlerin ve amortismanların yasal düzenlemelere uygun şekilde devam eden işlere dağıtılması,
- Birden fazla aynı türden iş yürütülüyorsa şantiye giderlerinden devam eden işlere pay verilmesi,
- Şantiye depolarında sayım yapılmak suretiyle stok durumunun tespiti,
- Biten işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi,
- İnşaatlarla ilgili hakedişlerde yer alan sayılabilir cinsten malzeme miktarları ile bunlara ilişkin gider hesaplarında görülen malzeme sarfiyatlarının karşılaştırılması.

Yukarıdakilere ek olarak, çalışmamızın YYİÖ işlerinde enflasyon düzeltmesi bölümünde açıklandığı şekilde, VUK’nda öngörülen koşulların sağlanması durumunda işletmelerin dönem sonu mali tablolarında yer alan ilgili kalemleri enflasyon düzeltmesine tabi tutması gerekir<sup>63</sup>.

1 No’lu muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile 1994 yılından itibaren uygulanması zorunlu hale gelen tekdüzen muhasebe sisteminde YYİÖ işleri için özel bir hesap grubu tahsis edilmiştir. 17 nolu hesap grubunda bulunan 170-177 arası hesaplar iş bazında yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlerin, 35 Kodlu hesap grubunda bulunan 350-357 arası hesaplar ise yine iş bazında yıllara yaygın inşaat ve onarım hakedişlerinin takip edilmesi için ayrılmıştır.

İşin devamı süresince yapılan giderler, eğer doğrudan doğruya o işe ait ise 740-hizmet üretim maliyeti hesabına kaydedilecektir. Doğrudan o işe ait olduğu saptanamayan genel gider mahiyetindeki harcamalar ise önce ilgili gider hesaplarına (750,760,770,780) kaydedilecek, dönem sonunda ise, esasları çalışmamızın ortak genel giderlerin ve amortismanların durumu ile ilgili bölümünde açıklandığı şekilde, (varsa)söz konusu inşaat ve onarım işi ile, aynı türden olan ya da bu kapsamda olmayan

---

<sup>63</sup> Berrak Ayazoğlu, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:280, Aralık 2004, s:192.

diğer işler arasında pay edilecektir. Hesap dönemi sonunda iş bitmemiş ise bu hesaplarda biriken tutarlar dağıtım oranlarına göre 741, 751, 761, 771 ve 781 kodlu yansıtma hesapları aracılığı ile projesine göre 170-177 kodlu hesaba veya ilgili gelir tablosu hesaplarına intikal ettirilecektir.

İşin bazı kısımları ya da tamamı bir alt yükleniciye (taşeron) yaptırılmış ise taşeronla ödenecek hakedişten mahsup edilmek üzere verilen avanslar 179 kodlu taşeronlara verilen avanslar hesabına kaydedilecek, taşeron tarafından hakediş faturası düzenlendiğinde ise buradan alınarak 740-hizmet üretim maliyeti hesabına aktarılacaktır. Taşeronla yaptırılan işler GVK'nın 42. maddesi kapsamına giriyor ise söz konusu tutar üzerinden % 3 vergi kesintisi yapılacaktır ve 360 kodlu ödenecek vergi ve fonlar hesabında gösterilecektir.

Devam eden iş ile ilgili olarak alınan hakedişler direkt olarak projesine göre 350-357 kodlu hesaplara alınacaktır.

İşin bittiği hesap döneminin sonunda 17'li grup hesaplarda biriken tutarlar 622 kodlu satılan hizmet maliyeti hesabına, 35'li grup hesaplarda biriken tutarlar ise 600 kodlu yurt içi satışlar hesabına devredilerek kapatılacaktır.

Çalışmamızın YYİÖ işlerinde enflasyon düzeltmesi bölümünde açıklandığı şekilde, enflasyon düzeltmesi uygulanan dönemlerde ilgili düzeltme farkları 178 veya 358 kodlu yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabına aktarılacaktır. Bu hesaplarda yer alan tutarlar işin bittiği hesap dönemi sonunda aynen 170 ve 350 kodlu hesaplar gibi ilgili gelir tablosu hesaplarına aktarılarak kapatılacaktır.

Hakediş ya da avans ödemelerinden işin devam ettiği müddetçe işveren tarafından yapılan vergi kesintileri, 295 kodlu peşin ödenen vergiler ve fonlar (uzun vadeli) hesabına kaydedilir. İşin bittiği hesap döneminin sonunda buradan alınarak 193 kodlu peşin ödenen vergiler ve fonlar (kısa vadeli) hesabına aktarılır. İş bitiminde kazanç üzerinden hesaplanan yıllık gelir ya da kurumlar vergisinin, kesinti yoluyla ödenip bu hesaplara kaydedilen vergiden daha az olması veya işin tümünden zararlı sonuçlanması nedenleriyle yıllık vergiden mahsup imkanı bulunamayan peşin ödenmiş vergiler, çalışmamızın kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsup ve iadesi bölümünde

açıklandığı şekilde firmanın vergi idaresinden bir alacağı olduğundan, 193 kodlu hesabın kapatılamayan bakiyesi 136 kodlu diğer çeşitli alacaklar hesabının altında vergi dairesinden alacaklar şeklinde bir hesap kırılımı açılmak suretiyle bu hesaba aktarılır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında YYİÖ işleri ile ilgili hesapların dönem içi ve dönem sonu işleyişleri aşağıdaki şekildedir<sup>64</sup>

**a-Doğrudan işle ilgili olarak stoktan malzeme harcanması**

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| 740-Hizmet üretim maliyeti      | xxx |     |
| <u>150-İlk madde ve malzeme</u> |     | xxx |

**b-Doğrudan işle ilgili olmayan ortak genel giderlerin kaydı**

|                                           |     |     |
|-------------------------------------------|-----|-----|
| 750-Araştırma ve geliştirme giderleri     | xxx |     |
| 760-Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri | xxx |     |
| 770-Genel yönetim giderleri               | xxx |     |
| 780-Finansman giderleri                   | xxx |     |
| <u>100-Kasa</u>                           |     | xxx |

**c-Alınan hakedişin kaydı**

|                                     |     |     |
|-------------------------------------|-----|-----|
| 100-Kasa                            | xxx |     |
| 295-Peşin ödenen vergiler ve fonlar | xxx |     |
| <u>350-YYİÖ hakedişleri</u>         |     | xxx |

**d-Taşeronlara avans verilmesi**

|                                     |     |     |
|-------------------------------------|-----|-----|
| 179-Taşeronlara verilen avanslar    | xxx |     |
| 100-Kasa                            |     | xxx |
| <u>360-Ödenecek vergi ve fonlar</u> |     | xxx |

**e-Taşeronlara verilen avansın hakediş faturasıyla kapatılması**

|                                         |     |     |
|-----------------------------------------|-----|-----|
| 740-Hizmet üretim maliyeti              | xxx |     |
| <u>179-Taşeronlara verilen avanslar</u> |     | xxx |

<sup>64</sup> Demir, a.g.e., s:332-337.

**f-Dönem sonunda hizmet üretim maliyeti hesabının ve ortak genel giderlerden düşen payların YYİÖ maliyetleri hesabına devri**

|                                                    |     |     |
|----------------------------------------------------|-----|-----|
| 170-YYİÖ maliyetleri                               | xxx |     |
| 751-Araştırma ve geliştirme giderleri yansıtma     |     | xxx |
| 761-Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri yansıtma |     | xxx |
| 771-Genel yönetim giderleri yansıtma               |     | xxx |
| <u>781-Finansman giderleri yansıtma</u>            |     | xxx |

**g-İş bitiminde YYİÖ maliyetleri hesabının kapatılması**

|                              |     |     |
|------------------------------|-----|-----|
| 622-Satılan Hizmet Maliyeti  | xxx |     |
| <u>170- YYİÖ maliyetleri</u> |     | xxx |

**g-İş bitiminde YYİÖ maliyetleri hesabının kapatılması**

|                              |     |     |
|------------------------------|-----|-----|
| 350- YYİÖ hakedişleri        | xxx |     |
| <u>600-Yurt içi satışlar</u> |     | xxx |

**h-Enflasyon fark hesaplarının kapatılışı (kar veya zarar durumuna göre)**

|                                          |     |     |
|------------------------------------------|-----|-----|
| 358- YYİÖ enflasyon düzeltme hesabı      | xxx |     |
| <u>648- Enflasyon düzeltmesi karları</u> |     | xxx |

**Veya**

|                                            |     |     |
|--------------------------------------------|-----|-----|
| 658-Enflasyon düzeltmesi zararları         | xxx |     |
| <u>178- YYİÖ enflasyon düzeltme hesabı</u> |     | xxx |

**i-İş bittiği hesap dönemi sonunda peşin ödenen vergi ve fonlar hesapları arasında virman yapılması**

|                                             |     |     |
|---------------------------------------------|-----|-----|
| 193- Peşin ödenen vergiler ve fonlar        | xxx |     |
| <u>295- Peşin ödenen vergiler ve fonlar</u> |     | xxx |

**j-Kar-zararın oluşumu**

**1- Gelirlerin kar-zarara virmanı**

|                                   |     |     |
|-----------------------------------|-----|-----|
| 600- Yurt içi Satışlar            | xxx |     |
| 648- Enflasyon düzeltmesi karları | xxx |     |
| <u>690- Dönem kar-zararı</u>      |     | xxx |

**2- Giderlerin kar-zarara virmanı**

|                                            |     |     |
|--------------------------------------------|-----|-----|
| 690- Dönem kar-zararı                      | xxx |     |
| 622-Satılan hizmet maliyeti                | xxx |     |
| <u>658- Enflasyon düzeltmesi zararları</u> |     | xxx |

**3- Vergi karşılığı ayrılması**

|                                                                            |     |     |
|----------------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 691- Dönem karı vergi ve diğer yasal<br>Yükümlülükler karşılıkları         | xxx |     |
| <u>370- Dönem karı vergi ve diğer yasal<br/>Yükümlülükler karşılıkları</u> |     | xxx |

**4-a)- Vergi sonrası karın hesaplanması**

|                                                                    |     |     |
|--------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 692- Dönem net kar-zararı                                          | xxx |     |
| 690-Dönem kar-zararı                                               | xxx |     |
| 691- Dönem karı vergi ve diğer yasal<br>Yükümlülükler karşılıkları |     | xxx |

**4-b) Dönem net karının bilanço hesabına devri**

|                           |     |     |
|---------------------------|-----|-----|
| 692- Dönem net kar-zararı | xxx |     |
| <u>590-Dönem net karı</u> |     | xxx |

**Veya (ticari zarar durumunda)****4-a)**

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| 690- Dönem net kar-zararı       | xxx |     |
| <u>692-Dönem net kar-zararı</u> |     | xxx |

**4-b)-Dönem zararının bilanço hesabına devri**

|                                 |     |     |
|---------------------------------|-----|-----|
| 591- Dönem net zararı           | xxx |     |
| <u>692-Dönem net kar-zararı</u> |     | xxx |

**k-Peşin ödenen vergilerin hesaplanan yıllık vergiden fazla olması****1-) Peşin ödenen vergilerin 371 kodlu hesaba virmanı**

|                                                                  |     |     |
|------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 371- Dönem karının peşin ödenen vergi<br>Ve diğer yükümlülükleri | xxx |     |
| <u>193-Peşin ödenen vergi ve fonlar</u>                          |     | xxx |



**2-) Hesapların karşılıklı kapatılması ve 371 kodlu hesaptaki fazlalığın vergi dairesinden alacaklar hesabına virmanı**

|                                                                    |     |     |
|--------------------------------------------------------------------|-----|-----|
| 136- Diğer çeşitli alacaklar<br>(vergi dairesinden alacaklar)      | xxx |     |
| 370- Dönem karı vergi ve diğer yasal<br>Yükümlülükler karşılıkları | xxx |     |
| 371- Dönem karının peşin ödenen vergi<br>ve diğer yükümlülükleri   |     | xxx |

## **2. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLME ESASLARI**

### **2.1. Genel Açıklama**

Ülkemizde inşaat ve onarma işlerinden elde edilen kazançlar, GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Ancak bu işlerin, önceki bölümde tanımı ve unsurları tarif edilmiş bulunan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmesi durumunda, taşıdığı özellikler nedeniyle, bu işlerden elde edilecek kazançlar genel hükümler dışında özel bir vergileme rejimine tabi olur.

YYİÖ işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan temel neden, iş bitiminden önce maliyetlerin ve hâsılâtın, dolayısı ile gerçek faaliyet sonucunun tespitinde yaşanan güçlüklerdir.

Bir ticari faaliyet, o faaliyetten elde edilen hasılat ile, faaliyet için yapılan gider ve katlanılan maliyet toplamı arasındaki farkın olumlu veya olumsuz oluşuna göre kar veya zararla sonuçlanabilir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için faaliyetin sonuçlanmış olması, gelir ve giderlerin tahakkuk etmiş ve hesaplamada kullanılacak gelir ve gider unsurlarına ait parametrelerin kesinlikle ve açıklıkla belli olmuş olması gerekir. Başka bir deyişle; ticari kazancın belirlenmesinde gayrisafi kar, malın veya hizmetin maliyet bedeli ile satış hâsılâtı arasındaki farktır. Dolayısı ile henüz tamamlanmadığından dolayı maliyeti ortaya çıkmamış bir işin hâsılâtı elde edilmiş olsa bile kazancının doğru olarak tespiti mümkün değildir<sup>65</sup>.

Yıllara yaygın bir inşaat ve onarım işi taahhüt esaslı olacağından, işin bitmiş (faaliyetin sonuçlanmış) sayılabilmesi için iş sahibince taahhüdün yerine getirilmiş olduğunun teyit edilmesi gerekir. Bu işlem, iş sahibi kamu ihale mevzuatına tabi bir kurum ise kesinlikle, değilse ihtiyari olarak teyit işleminin bir tutanağa (geçici ve kesin kabul tutanakları) bağlanması yöntemi ile yapılır<sup>66</sup>. Yapılacak bu tespitin sonucunda karşılaşılabilecek birtakım eksiklikler inşaat maliyetini, dolayısı ile faaliyet sonucunu

<sup>65</sup> Mehmet Maç, ve Şenol Turut, “Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesi Açısından İnşaat İbaresinin Kapsamı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:226, Haziran 2000, s:19.

<sup>66</sup> Kazım Yılmaz, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, 3. Baskı, Ankara: Ce-Ka Yay., 2007,s:160.

etkileyebilecektir. Bu sebeple, takvim yılı sonu itibarı ile henüz kabulü yapılmamış bir işin kar-zararının kesin olarak tespit edilebilmesi teorik olarak mümkün bulunmamaktadır.

Bu bölümde, YYİO işinin kapsamının belirlenmesinde birinci derece önem arz eden işin başlaması ve bitişi kavramları incelendikten sonra, sistemin gelişimine ışık tutması bakımından ülkemizde YYİO kapsamındaki işlerde 1981 yılı öncesinde uygulanmış olan vergileme rejimine kısaca yer verilecek, daha sonra mevcut yasal düzenlemeler ışığında hâlihazırdaki uygulamalara ve karşılaşılan sonuçlara değinilecektir. Bu çerçevede sınıflandırmanın 1980 yılı ve öncesi-1981 yılı ve sonrası şeklinde yapılmasının sebebi ise, Gelir Vergisi Kanunu'nda 2361 Sayılı Kanun ile yapılan konu ile ilgili önemli sistem değişikliğinin 01.01.1981 yılından itibaren yürürlüğe girmiş ve bu sistemin fazlaca bir değişime uğramadan günümüze kadar ulaşmış olmasıdır.

## **2.2. Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde İşin Başlaması Ve Bitişi**

### **2.2.1. İşin Başlama Tarihi**

Vergi kanunlarımızda inşaat taahhüt işlerinin hangi tarihte başlamış kabul edileceğine yönelik açık bir hüküm bulunmamaktadır. Bununla birlikte yıllara yaygınlığın belirlenmesi açısından işin başlama tarihi de bitiş tarihi kadar önem arz eden bir konudur. Sözgelimi sözleşme imzalanmış olmakla birlikte işe başlama ile ilgili daha ileriki bir tarih belirlenmiş ise ya da müteahhide yer teslimi öngörülmüş ise YYİO işi kapsamına girip girmemek konusunda hangi durumda işin başlamış kabul edileceğinin tespiti önem kazanmaktadır.

Esas olarak taahhüt sözleşmesinde işe başlama için bir tarih öngörülmüş ise sorun yoktur. Belirlenen tarihte işe başlanamaması durumunda ise bu durumun sözleşmede yapılacak bir tadilat ile belgelenmesi gerekir aksi takdirde yüklenici açısından ceza ya da tazminat yükümlülüğü ortaya çıkabilir.

Bazı durumlarda sözleşmede işe başlama tarihi ile ilgili bir hüküm bulunmamakta, ancak iş sahibi tarafından müteahhide yer teslimi öngörülmektedir. Bu

durumda işe başlama tarihi yer tesliminin yapıldığı tarihtir. Yer teslimi ile ilgili de bir tarih belirlenmemesi halinde işe fiilen başlama tarihi dikkate alınır. Bunların hiçbiri yok ise hukuken başkaca bir dayanak ortaya konamayacağından sözleşme tarihi işe başlama tarihi olarak alınır.

Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde belirttiği görüşüne göre de işe başlama tarihinin tespiti ile ilgili sıralama yukarıdaki gibidir<sup>67</sup>.

Bir sözleşmeye bağlı olmadan yapılan işlerde ise işe başlama tarihi, fiilen işin başladığı tarih olarak kabul edilir<sup>68</sup> (sözgelimi hafriyata başlanması ya da şantiye alanının düzenlenmesi). Bunlara ek olarak sözleşmede işe başlama ile ilgili belli bir koşul öngörülmüşse, (örneğin müteahhit tarafından bir makinenin satın alınması ve bunun işverene bildirilmesi gibi) işe başlama tarihi olarak bu bildirimin yapıldığı tarih dikkate alınmalıdır çünkü aksi takdirde sözleşme hüküm ifade etmeyecektir<sup>69</sup>.

## **2.2.2. İşin Bitim Tarihi**

### **2.2.2.1. Gelir Vergisi Kanunu'nda Öngörülen Şekillerde İşin Bitim Tarihi**

YYİÖ işlerinde işin bitim tarihi GVK'nın 44. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre işin geçici kabule tabi olması durumunda işin bitim tarihi geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarihtir. Bu kapsamda olmayan işlerde işin bitim tarihi işin fiilen bittiği ya da işin fiilen bırakıldığı tarihtir.

Geçici kabule tabi işler esas olarak kamu ihale mevzuatına tabi olan kurum ve kuruluşlar tarafından bu mevzuatta düzenlenen usullere göre geçici ve kesin kabulü yapılan işlerdir. Fakat bu kamu kurum ve kuruluşu olmadığı halde sözleşmesinde bu usul belirlenmiş olan diğer işler de işin bitimi yönünden bu kapsamda değerlendirilir.

---

<sup>67</sup> Maliye Bakanlığı'nın 02.06.1998 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5138-9-20504 sayılı özelgesi (Kızılot, Şükrü, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 5, s:172).

<sup>68</sup> Recep Bıyık, "İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergileme", Vergi Dünyası, Sayı:223, Mart 2000. s:39.

<sup>69</sup> Yılmaz, a.g.e., s:159.

#### **2.2.2.1.1. Geçici Ve Kesin Kabul Usulüne Tabi İşlerde İşin Bitim Tarihi**

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

Geçici kabulün ne şekilde yapılacağı YİGŞ'nin 42. maddesi ile Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliğinin 7.ve 8. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre;

- Sözleşme konusu iş tamamlandığında, yüklenici idareye vereceği dilekçe ile geçici kabul isteğinde bulunur.
- Yapılan işler, idarece verilecek talimat üzerine yapı denetim görevlisince ön incelemeden geçirilir. Ön inceleme sonucunda işin sözleşme ve eklerine uygun olarak tamamlandığı ve kabul işlemlerinin yapılmasında bir engel bulunmadığı anlaşılırsa geçici kabul teklif belgesinin yetkili makama gönderilmesini müteakip 10 gün içinde idarece geçici kabul komisyonu oluşturulur.
- Kabul komisyonunun oluşturulması ve işyerine gönderilebilmesi, yapılan işin kusurlu ve eksik kısımlarının bedelleri toplamının işin sözleşme bedelinin yüzde beşinden fazla olmamasına bağlıdır. Bu oranı geçmeyen kusur ve eksiklikler, aynı zamanda işin idareye teslimine ve kullanılmasına engel olmayacak ve herhangi bir tehlikeye meydan vermeyecek nitelikte olmalıdır.
- Kabul komisyonu tarafından, yüklenici veya vekili ile birlikte, yapılacak incelemelerden sonra işin durumu uygun görüldüğü takdirde bir kabul tutanağı düzenlenir ve bunu yüklenici veya vekili de imzalar.
- Geçici kabul tarihi olarak esas alınacak tarih, işin geçici kabule elverişli bir halde tamamlandığı tarih olup bunu geçici kabul komisyonu tespit ederek tutanağa geçirir.
- Geçici kabul tutanağı, idarece onaylandıktan sonra geçerli olur.

Yüklenicinin taahhüdündeki iş sözleşmesinde ve idarece verilen en son süre uzatımı kararında öngörülen iş bitim tarihinde tamamladığının yapı denetim görevlileri tarafından yapılan ön incelemede tespit edilmiş olması şartı ile, kabul komisyonunun iş yerine geç gitmesi ve kabul işlemini geç yapması halinde, kabul tutanağında itibar tarihi olarak işin fiilen bitmiş olduğu tarih gösterilir ve bu tarih işin geçici kabul tarihi kabul edilir<sup>70</sup>. Bu durumda karşımıza üç farklı tarih çıkmaktadır. Geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih, itibar tarihi ve tutanağın idarece onaylandığı tarih.

Geçici kabulün unsurlarında sayılan son madde geçici kabul tutanağının vergi hukuku açısından hüküm ifade etmesi açısından önemlidir. Esasen GVK'nın 44. maddesinde yer alan geçici kabule tabi işlerde iş bitimi ile ilgili düzenleme 5035 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun<sup>71</sup> ile sonradan getirilmiştir. Değişiklik öncesi düzenlemeye göre geçici kabule tabi işlerde iş bitimi geçici kabul tutanağının düzenlendiği tarih şeklindeydi. Bu uygulama yukarıda sözü edilen YİGŞ'nin 41. maddesindeki idarece onaylandıktan sonra geçerli olma kuralı ile hukuken çeliştiği için Maliye Bakanlığı ile mükellefler arasında sorun yaşanmakta, Maliye Bakanlığı ise YİGŞ hükmü yönünde yorum yapmaktaydı. Hatta kimi yargı kararlarında itibar tarihinden bile söz edilmekteydi<sup>72</sup>. Söz konusu kanun değişikliği ile bu karışıklık giderilmiş olmakta ancak başka bazı sakıncalara yol açılmış olmaktadır. Şöyle ki;

- Geçici kabul tutanağı düzenlenmiş ancak onaylanması gerçekleşmemiş olduğundan dolayı fiilen bitmiş olan iş yıllara sari hale gelebilmektedir. Bu durumda mükellef gelirini sonuç hesaplarına aktaramamakta, beyan edememekte ve vergilendirilmesi gereksiz yere ertelenmiş olmaktadır.
- Onaya kadar geçecek süre içerisinde bir hakediş ödemesi olursa gereksiz yere vergi kesintisi yapılması gündeme gelecektir.
- Fiilen biten işin geliri kar-zarar hesaplarına aktarılamadığından dolayı kar dağıtılamayacak ve işletme sahiplerinin geçimlerini temin amacıyla

<sup>70</sup> V.Arif Şimşek, Adım Adım İhale, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s:225.

<sup>71</sup> 02.01.2004 Tarih ve 25334 Mükerrer Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır

<sup>72</sup> Danıştay 4.Dairesi 18.03.1997 tarih ve E:1997/408, K:1997/956 sayılı Kararı , [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008)

işletmeden çektikleri paralar örtülü kazanç dağıtımı<sup>73</sup> eleştirisine muhatap olacaktır<sup>74</sup>. Aynı şekilde kar dağıtımına bağlı olarak hesaplanacak vergi sonraki yıla sarkmış olmaktadır.

- Mükellef, hakedişlerden kesinti yoluyla ödenen vergileri ilgili dönem beyannamesi üzerinde mahsup edememekte ve kesilen vergiler beyanname üzerinde hesaplanan vergiden fazla ise iadesini alması gereken zamanda alamamaktadır<sup>75</sup>.

Görüldüğü üzere, teknik bir eksikliği gidermek amacıyla yapılan düzenleme uygulamada hem Maliye Bakanlığı hem de mükellef açısından yukarıda sayılan kimi olumsuz neticeler yaratmıştır. 5035 Sayılı Kanun öncesi düzenlemeye geri dönülmesi ve hukuki çelişkinin daha farklı bir düzenlemeyle giderilmesi yerinde olur.

#### **2.2.2.1.2. Geçici Kabulün Yapılmaması Durumunda İşin Bitimi**

Geçici kabul usulüne tabi olmakla birlikte, çeşitli nedenlerle (Örneğin belediyelerde yönetimin el değiştirmesi sonucu eski yönetimin yaptırdığı işlerin geçici kabulünün yapılmasının geciktirilmesi) geçici kabul işlemi gerçekleştirilmeyen işlerde işin bitim tarihinin belirlenmesi için vergi kanunlarımızda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Esasen işveren konumundaki kurum ya da kuruluş, mevzuat açısından üzerine düşeni yapmamakta, sözleşmesine uygun olarak yapılıp bitirilen işi teslim almamaktadır. Bu sebeple işin geçici kabul usulünün dışına çıktığı kabul edilmeli ve bu usule tabi olmayan işlerde bitim tarihi için öngörülen şekle uyulmalıdır<sup>76</sup>. Bu şekil GVK'nın 44. maddesinde işin fiilen bitirildiği veya fiilen bırakıldığı tarih olarak belirlenmiştir. Müteahhit tarafından işin fiilen tamamlanması ve geçici kabul için idareye bildirimde bulunulmasını takiben yapının kullanıma başlanması iş bitimi için bir ölçü olabilir. İşin türüne göre teknik bir takım gereklilikler mevcut ise (yapı kullanım

---

<sup>73</sup> Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında düzenlenmiş bulunan transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı müessesesi hükümlerine göre, işletme sahiplerinin işletmeden karşılığında faiz ödemedi ya da emsallerine göre düşük faizle para çekmeleri durumunda kazancın vergisel gerekler yerine getirilmeden örtülü olarak dağıtıldığı varsayılır ve yasaklanmıştır.

<sup>74</sup> Yılmaz, a.g.e., s:165

<sup>75</sup> Yılmaz, a.g.e., s:165

<sup>76</sup> Yılmaz, a.g.e., s:170.

belgesi zorunluluğu gibi), bu gereklerin yerine getirilmesi işin fiilen bitirildiğinin bir göstergesi sayılabilir<sup>77</sup>.

#### **2.2.2.1.3. Geçici Kabulün Kısım Kısım yapılması Durumunda İşin Bitimi**

Bazı inşaat ana sözleşmelerine bağlı olarak, işin belli bölümlere ayrılması, biten ve kullanıma açılan her bir bölüm için ayrı ayrı geçici kabul yapılmasına dair alt sözleşmeler bulunabilmektedir. Otoyol inşaatı bu duruma uygun bir örnek olabilir. 100 km. lik bir otoyolun kullanıma açılabilmesi için tamamının bitirilmesi beklenmeyebilir ve yapımı biten kısımlar geçici kabulü yapılarak kullanıma açılabilir. Bu gibi durumlarda kısmi olarak yapılan geçici kabule dayanarak bitirilip kullanıma açılan kısım için işin bitmiş sayılıp sayılamayacağı tartışma konusu olmaktadır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özelve göre kısım kısım geçici kabulü yapılan işlerde projenin bütünü göz önüne alınmalı ve en son yapılan geçici kabul işin bitimi için ölçü olmalıdır<sup>78</sup>. Özelgeler incelendiğinde, kısım kısım teslim edilen işlerde bitirilen kısmın maliyetinin doğru olarak saptanmasının mümkün olmamasından hareketle bir işin kar-zararının ancak işin bütünü bitirildiğinde açıklıkla ortaya çıkabileceği belirtilmiş ve bu görüşten hareketle ve bizce de YYİO işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan mantık göz önüne alındığında doğru bir şekilde, kısmi geçici kabulün iş bitimi olarak değerlendirilemeyeceği yönünde karar verildiği anlaşılmaktadır.

Bazı yazarlara göre ana sözleşme yapılırken işin kısım kısım teslim edileceği bilindiğine göre her kısım için hesapların ayrı ayrı takip edilmesi durumunda bitirilen kısmın maliyetinin saptanması zor olmamalıdır. Bu kabule göre her kısım için geçici kabul, ilgili kısım için işin bittiği manasına gelir ve vergisel açıdan işin geri kalanından bağımsız olarak bu şekilde değerlendirilmelidir<sup>79</sup>. Karışıklığa yol açabilecek olan husus, ortak genel giderler ve finansman giderleri ile amortisman giderlerinden her kısma

<sup>77</sup> Ali Tuğlu, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:229, Eylül 2000, s:120.

<sup>78</sup> Maliye Bakanlığı’nın 10.05.1993 tarih ve 299975 sayılı özelve (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994, s:3008), Maliye Bakanlığı’nın 05.03.1997 tarih ve B.07.0.gel.0.49/49929-109/08915 sayılı özelve (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, s:132).

<sup>79</sup> Yılmaz, a.g.e., s:168.



düşecek payın (her ne kadar GVK'nın 43. maddesinde bu gibi giderlerin dağıtım esasları belirlenmiş olsa da) her zaman doğru olarak tespit edilemeyebileceğidir. Bu tespitin yapılamaması durumunda (YYİÖ işlerinde özel vergileme rejimini gerekli kılan husus tam olarak ta bu olduğu için) biten kısmın kar-zararının doğru olarak saptanıp vergilendirilmesi mümkün olmayacaktır. Buna ek olarak, çalışmamızın ileriki bölümlerinde ayrıntılı olarak değinilecek olan, hakediş ödemeleri ve alınan avansların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz gelirleri ve oluşacak kur farklarından ne kadarının biten kısım ile ilişkilendirileceği nasıl tespit edilecektir? Bütün bu zorluklar göz önüne alındığında Maliye Bakanlığı'nın konu ile ilgili yaklaşımının doğru olduğunun kabul edilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

Anılan durumun bir benzeri olarak, bir ana sözleşme ile işin kapsamı, süresi, bedeli belirlenmiş olmakla birlikte, proje bazında yapılacak işlerin bu işlere ait süre, ceza ve ödenek dilimi gibi unsurlarının ayrı ayrı alt protokollerle belirlenmiş ve her bir bölüm ayrı geçici kabule bağlanmış olması durumunda her bölüm birbirinden bağımsız olarak değerlendirilir. Çünkü bu unsurların ayrı ayrı belirtilmiş olması her bir alt protokolü kendi başına bir sözleşme durumuna getirir ve kendi içinde kar-zarar tespiti mümkün olur. Bu yapıyla yukarıdaki örnekten ayrılmaktadır ve her bölümün diğerinden bağımsız olarak vergilendirilmesinde bir sakınca yoktur. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu yöndedir<sup>80</sup>.

#### **2.2.2.1.4. Taahhüt edilen İş Ek Protokollerle Yeni Eklentiler Yapılması Durumunda İş Bitimi**

Bu durumda hareket noktası sözleşme olacaktır. Eklentiler için bütün unsurları ile yeni bir taahhüt sözleşmesi yapılması durumunda işin öncekinden bağımsız bir iş olduğunun kabulü gerekir. Önceki sözleşmeye ek olarak protokol yapılması durumunda ise işin kapsamında değişiklik olarak değerlendirilir ve eklentiler için öngörülen süre de dahil işin tamamı için geçici kabul ile iş bitmiş olur<sup>81</sup>. Mantıken ve önceki bölümde de

---

<sup>80</sup> Maliye Bakanlığı'nın 24.02.1998 tarih ve B.07.0.gel.0.51/5129-105/6402 sayılı özelgesi (Yaklaşım Dergisi, Sayı: 67,s:240), Maliye Bakanlığı'nın 09.06.1997 tarih ve B.07.0.gel.0.51/5129-96/23828 sayılı özelgesi (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, s:123).

<sup>81</sup> Yılmaz, a.g.e., s:169.

değinildiği gibi yasal olarak bu yaklaşımın doğruluğu hakkında bir tartışma olmaması gerekir

#### **2.2.2.1.5. Taşeronlara Yaptırılan İşlerde İşin Bitimi**

Bazı inşaat ve onarım işlerinde yüklenici firma işin tamamını ya da belirli kısımlarını başka yüklenicilere yaptırabilir. Örneğin, bir bina inşaatını yapmayı taahhüt eden yüklenici, bu işi bütünüyle bir başka yükleniciye yaptırabilir ve iş sahibinden alacağı hakediş ile taşeron ya da alt yüklenici olarak tanımlayabileceğimiz ikinci derece müteahhide yapacağı hakediş ödemeleri arasındaki müspet farkı gelir yazar. Aynı şekilde binanın sadece çatı kaplama işini bir başka yükleniciye yaptırabilir. Kamu İhale Kanununa tabi işlerde idareler, işin özelliği nedeniyle alt yüklenici çalıştırılmasını öngörmedikleri işlerde, işlerin tamamının yüklenicinin kendisi tarafından yapılmasını isteyebilirler. YİĞŞ'nin 21. maddesine göre işin tamamının taşeronlar vasıtasıyla yapılması mümkün değildir.

İnşaat işinin tamamen ya da kısım kısım taşeronluk sözleşmesi ile alt yüklenicilere yaptırılması durumunda işin bitim tarihi esas olarak taşeronluk sözleşmesinde belirtilmiş olan tarihtir. Bu tarih hukukun temel ilkelerinden sözleşme serbestisi anlayışından hareketle taraflarca belirlenir ve otomatik olarak işin geçici kabulü ile ilgi kurulması doğru değildir<sup>82</sup>. Bir olayda Maliye Bakanlığı, işin geçici kabulünün yapıldığı tarihi alt yüklenici için iş bitimi olarak değerlendirmiş ve vergi tarhiyatı yapmış, Danıştay ise bu tarhiyatı reddetmiş ve sözleşmede yer alan tarihin belirleyici olduğunu bildirmiştir<sup>83</sup>. Sözleşmede işin bitim tarihi ile ilgili böyle bir öngörü yok ise o zaman işin fiilen bitirildiği ya da bırakıldığı tarih esas alınır. Çünkü alt taşeronlara yaptırılan işler geçici-kesin kabul usulüne tabi olmaz<sup>84</sup>.

#### **2.2.2.1.6. Geçici-Kesin Kabul Usulüne Tabi Olmayan İşlerde İşin Bitimi**

GVK'nın 44. Maddesine göre geçici-kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin bitim tarihi işin fiilen bitirildiği ya da bırakıldığı tarihtir. Geçici ve kesin kabul

<sup>82</sup> Yakup Tokat, "Yıllara Yayılı İnşaat İşinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar", Yaklaşım Dergisi, sayı:171, Mart 2007, s:36.

<sup>83</sup> Danıştay 4. Dairesi 20.10.1999 tarih ve E.1998/3676,K:1999/3627 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>84</sup> Yılmaz, a.g.e., s:172.

usulüne tabi olmakla birlikte müteahhidin ölümü, sözleşmenin feshi ya da devri, işin tasfiyesi, bazı durumlarda müteahhidin tutuklanması ya da ağır hastalığı gibi sebeplerle bu usulün dışına çıkıldığı kabul edilir ve fiilen bitirilme ya da bırakılma esasları geçerli olur. Bu esaslara ilişkin değerlendirmeler çalışmamızın izleyen bölümlerinde yapılacaktır.

Özel kişi ya da kuruluşlara yapılan taahhütler geçici kabul rejimine tabi olmadıklarından dolayı, bu türden işlerde işin bitimi, fiilen bitirilme ya da işin fiilen bırakılması kapsamında değerlendirilir. Fiilen bitirilme ile ilgili bir takım emarelere ihtiyaç duyulduğu açıktır. BK'nın 362. maddesinde YYİÖ işlerini de kapsamına alan istisna akitlerinde, akde konu şeyin açıkça veya dolaylı olarak (zımnen) iş sahibi tarafından kabul edilmesi durumunda akdin sona ereceği ve müteahhidin her türlü yükümlülüğünden kurtulacağı belirtilmiştir. Kabul bir tutanağa bağlandığında tutanağın imzalandığı tarih, böyle bir durum yoksa yapının fiilen kullanıma başlandığı tarih, sözleşmede işin kabulü ile ilgili bir takım yükümlülükler öngörülmüş ise bu yükümlülüklerin müteahhit tarafından yerine getirildiği (eksiklik varsa eksikliğin giderildiği) tarih işin bitim tarihidir. Bu durumda fiilen bitirilme ölçütü olarak karşımıza birbirini takip eden üçlü bir ilişki çıkmaktadır. Bunlar;

- İşin bitirilmiş olması,
- Bitirilen işin teslim edilmiş olması,
- Bitirilip teslim edilen işin iş sahibi tarafından kabul edilmiş olmasıdır<sup>85</sup>

Burada sözü edilen “kabul”, tek taraflı bir irade beyanıdır. Kabul beyanından önce sözleşme konusu işin kullanılmaya başlanması da işin bitmiş olduğunun kabul edilmesi anlamına gelir<sup>86</sup>.

Uygulamada YYİÖ işleri ile ilgili vergileme rejiminden kaçınmak için sözleşmelerin bir yılı aşmayacak şekilde ve işin bütünüyle ilişki kurulmadan yalnızca o yıl içerisinde yapılan imalatın fatura edilmesi şeklinde düzenlenebildiği görülmektedir.

---

<sup>85</sup> Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik.,s:181.

<sup>86</sup> Tuğlu, a.g.m., s:121.

Bu durumda her yıl yapılan işin birbirinden bağımsız düşünülmesi mümkün olmayıp, YYİO işlerine dair düzenlemelerin geçerli olması gerekir<sup>87</sup>.

İşin henüz bitirilmeden müteahhit tarafından bırakılması halinde ise işin fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olacaktır. Kanunun amir hükmüne uygun olan bu uygulama yargı kararlarıyla da desteklenmiştir. Danıştay tarafından görülen bir davada iş bitiminden önce ortaklığı terk eden açısından işin bitim tarihinin ortaklıktan ayrıldığı tarih olacağı hükme bağlanmıştır<sup>88</sup>.

#### **2.2.2.2. Gelir Vergisi Kanunu'nda Öngörülmeyen Hallerde İşin Bitimi**

GVK'da işin bitim tarihi ile ilgili düzenlemeler ticari hayatın normal icapları göz önüne alınarak yapılmıştır. Genellikle müteahhit kişi ya da kurumun özel durumundan kaynaklanan bazı beklenmedik hallerde ise işin hangi durumlarda bitmiş sayılacağı özellik arz eden bir konudur. Bu durumlar; müteahhidin ölümü, iflası, hastalık, tutukluluk ya da mahkûmiyet hali sonucu işi sürdüremeyecek duruma gelmesi, işin tasfiyesi, müteahhidin işi başka bir müteahhide devretmesi ya da taahhüt sözleşmesinin tümünden feshedilmesidir.

##### **2.2.2.2.1. Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitimi**

Müteahhidin ölümü halinde karşımıza iki farklı durum çıkar. Bunlardan birincisi ölüm ile işin bitirilmesinin imkânsız hale gelmesi ve mirasçıların işi devam ettirmek istememeleridir ki bu durumda izlenecek yol ile ilgili bir tartışma bulunmamaktadır. İkinci durum ise ölen müteahhidin yasal mirasçılarının işi sürdürmek istemesidir. Bu durumda işin ne şekilde bitmiş sayılacağı hususunda farklı görüşler öne sürülmektedir.

Konu ile ilgili düzenlemeler KİSK'in 17. maddesi ile YİGŞ'nin 50. Maddesi'nde birbirine paralel olarak karşımıza çıkar. Bu düzenlemelere göre müteahhidin ölümü halinde yapılmış olan işler tasfiye edilerek kesin hesap çıkarılır ve müteahhidin kesin teminatı ile varsa diğer alacakları mirasçılarına ödenir. Ayrıca idare

---

<sup>87</sup> Yılmaz, a.g.e., s:171.

<sup>88</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin 05.06.1991 Tarih ve E.1989/2014, K:1991/2010 Sayılı Kararı (Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 1, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994, s:555).

iş devam etmek isteyen mirasçılardan yeterli gördüklerine ölüm tarihinden başlamak üzere 30 gün içerisinde kesin teminat vermek şartıyla sözleşmeyi devredebilir.

YİĞŞ'nin 48. maddesinde sözleşmenin fesih ve tasfiye nedenlerinden biri olarak ölüm hali de sayılmıştır. Tasfiye halinde işin müteahhitçe yapılmış kısımları için tasfiye onay tarihi geçici kabul tarihi olarak işlem görecektir. Müteahhidin ölümü sebebiyle tasfiye durumunda ise ölüm tarihi itibarıyla iş bitmiş sayılır. VUK'un 164. maddesine göre de vergi mükellefi için ölüm hali işi bırakma hükmündedir. Mirasçılar iş devam etmek istemezlerse ya da idare inisiyatifini işi mirasçılara devretmek yönünde kullanmayıp eksik kalan kısımlar için yeniden ihaleye çıkmaya karar verirse, ölüm tarihi itibarıyla ile idare ile mükellef arasındaki fiili ve hukuki ilişki sona ermiş olacağından bu tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir<sup>89</sup>. VUK'un 12. maddesi hükmüne göre vergilendirmeye ilgili tüm yükümlülükler mirası reddetmemiş varislere geçer. GVK'nın 92. maddesinde yer alan düzenlemeye göre de mirası reddetmemiş olan varisler tarafından, hesap dönemi başından ölüm tarihine kadar olan kıst dönem için, ölüm tarihinden itibaren dört ay içinde ölenin gelir vergisi beyannamesi verilecek, YYİÖ işine ait hesapların tasfiyesi sonucu oluşacak kar-zarar bu beyannameye eklenecektir. Mirasçıların mirası reddetmesi durumunda vergi alacağından tahsil edilemeyen kısmın terkin edilmesi gerekir. Çünkü idarenin alacağın takibi için hukuken başvurabileceği kimse kalmamıştır<sup>90</sup>.

Tartışma konusu olan husus, müteahhitin ölümü halinde mirasçıların işi devam etmek istemeleri halinde işin bitim tarihinin ne olması gerektiğidir. Bu konuda iki farklı yaklaşım bulunmaktadır.

Birinci yaklaşımın temeli gelirin kişiseliliği ilkesine dayanır. Buna göre gelir vergisinin konusunu gerçek kişilerin elde ettiği kazanç ve iratlar oluşturmaktadır ve verginin mükellefi gerçek kişilerdir. GVK'nın 85. maddesinde yer alan gelirlerin toplanması ilkesi verginin konusunda değil şahısta bütünlüğü ön plana çıkarmaktadır. Ölüm ve memleketi terk hariç, diğer durumlarda işi bırakan mükellefin vergilendirilmesi için hesap dönemi sonu beklenir. Bunun sebebi gelir getirici başka bir

<sup>89</sup> Abdullah Çelik, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:239, Temmuz 2001, s:66.

<sup>90</sup> Kemal Akmaç, "Mükellefin ölümünün Vergi Alacağına Ve Cezasına etkisi", E-Yaklaşım, Mart 2007, Sayı: 44, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007039060.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007039060.htm), (16.03.2008).

faaliyetin oluşup oluşmayacağına bilinmemesidir. Ölüm ve memleketi terk hallerinde ise vergileme hesap dönemi sonu beklenmeden yapılır çünkü hesap dönemi içerisinde ileride gelir getirici bir faaliyet olma olasılığı ortadan kalkmıştır. Buradan hareketle denebilir ki gelir vergisi mantığında önemli olan faaliyetin devam edip etmemesi değil, faaliyetin gelir vergisi mükellefi şahıs ile ilişkisinin devam edip etmemesidir<sup>91</sup>. GVK'nın 42-44. maddelerinde yer alan YYİO işleri ile ilgili düzenlemeler mükellefin faaliyetine normal olarak devam ettiği olağan durumlar için getirilmiş olup, ticari faaliyetle bağlantı kesildiğinde uygulama olanağı kalmaz<sup>92</sup>. Bu durumda mirasçıların işe devam edip etmemelerinin bir önemi olmamalıdır. Her durumda ölüm tarihi itibarıyla kar-zarar tespit edilip mirasçılar tarafından beyan edilmelidir<sup>93</sup>.

İkinci görüşün temel dayanağı YYİO işlerindeki özel vergileme rejimini gerekli kılan mantığın kendisidir. Bir ticari kazancın oluşumu için, kazanç doğurucu faaliyetin tüm unsurlarıyla meydana gelmiş olması gerekir. Bir mal alım satımı, ya da imalata konu bir malın üretilip satılması gibi. YYİO işlerinde ise yapılan harcamalar ve alınan istihkaklar geçici aktif ve pasif hesaplara kaydedilmekte ve iş bitimine kadar bekletilmektedir. Giderler henüz maliyete dönüşmemiştir. Alınan istihkaklar ise bir avanstır, borçtur. İş bitmediği ve işin kesin hesabı ortaya çıkmadığı müddetçe işin gerçek kar-zararı bilinemez<sup>94</sup>. Bu sebepten ötürü işin bitim tarihi, mirasçılar tarafından sürdürülen işin GVK'nın YYİO işleri ile ilgili genel hükümler çerçevesinde belirlenen bitim tarihi olmalı ve vergileme bu tarihe göre yapılmalıdır.

Maliye Bakanlığı çeşitli tarihlerde verdiği özelgelerde<sup>95</sup> ve devamında Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu'nca oy çokluğuyla alınan bir kararda<sup>96</sup> birinci görüşü

<sup>91</sup> Necati Tandoğan, “Yıllara Sari İnşaat ve taahhüt işlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:145, Eylül 1993, s:28-29.

<sup>92</sup> Süleyman Kalkan ve Osman Sargın, “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde İş Devam Ederken Müteahhidin Ölümü Ve Varislerle İşe Devam Edilmesi Halinde Vergileme, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:191, Temmuz 1997, s:62.

<sup>93</sup> Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:239, Temmuz 2001.s:69.

<sup>94</sup> Tandoğan, a.g.m., s:28.

<sup>95</sup> Maliye Bakanlığı'nın 21.05.1975 tarih ve 12126/24633 sayılı özelgesi, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=31887>, (16.03.2008), Maliye Bakanlığı'nın 22.12.1995 Tarih ve B.07.O.GEL.0.40/4020-23-71385 Sayılı Özelgesi (Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti”,s:70).

benimsediğini ortaya koymuştur. Komisyon tarafından alınan karar metninde her iki görüşe ilişkin gerekçelere rastlamak mümkündür. Yargı tarafında ise konu ile ilgili ikinci görüş yönünde eğilim göze çarpmaktadır<sup>97</sup>.

Konu ile ilgili şahsi görüşümüz ise şu şekildedir; GVK ve VUK hükümleri birlikte değerlendirildiğinde müteahhidin ölümü halinde ticari kazancın ölüm tarihi itibarı ile hesaplanıp yasal süresinde beyan edilmesi gerektiği sonucuna varmak mümkündür. Buna gerekçe olarak GVK'nın 42–44. maddelerinin ticari hayatın normal seyri koşullarında geçerli olacağı, ölüm halinde bu seyrin dışına çıkmış olduğunun kabulü gerektiğini ve ilgili düzenlemelerin artık geçerli olmaması gerektiğini öne sürmek te mümkündür ve hem yasal, hem mantıksal dayanağı bulunmaktadır. KİK'in ve YİĞŞ'nin ilgili hükümleri de bunu desteklemektedir. Bununla birlikte anılan yargı kararlarının gerekçeleri de göz önüne alındığında YYİÖ işleri zaten doğası gereği özel düzenlenmiş bir alandır. Bu açıdan bakıldığında nasıl ki ölüm halinde ticari hayatın normal icaplarının dışına çıkmış olduğu iddia edilebiliyorsa, ölüm halinde de olsa YYİÖ işlerinin başlı başına GVK'nun ve VUK'nun vergileme ilgili genel hükümlerinin zaten dışında özel bir alan olduğu ve bu bakımdan da müteahhidin ölümü için GVK'nun yukarıda açıklanan hükümlerine tabi olmayacağı da öne sürülebilmelidir.

#### **2.2.2.2.2. Sözleşmenin Feshi Halinde İşin Bitimi**

Fesih nedeniyle işin sona ermesi durumunda ne şekilde hareket edileceği KİSK'in 19, 20 ve 21. maddeleri ile YİĞŞ'nin 48. maddesinde açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre mücbir sebep<sup>98</sup> durumları dışında yüklenicinin mali acz içinde bulunmasından dolayı sözleşme hükümlerini yerine getirememesi, böyle bir sebep bulunmamakla birlikte sözleşmeden doğan yükümlülüklerini uyarıya rağmen yerine getirmemesi ya da ihaleye katılmasını önleyici yasaklanmış fiil ve davranışlarda bulunduğu sonradan tespiti hallerinde sözleşme idare tarafından feshedilir.

---

<sup>96</sup> 16.06.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.72/7606 sayılı Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yazışma ilişkin Bakanlık Makamı Oluru ile Hesap Uzmanları Danışma Komisyonu Kararı, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=32282>, (16.03.2008).

<sup>97</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin E.1985/4085, K.1986/4052 Sayılı, Danıştay 3.Dairesi'nin E.1992/2377, K.1993/3008 Sayılı Kararları, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>98</sup> Mücbir sebepler VUK'nun 13 Maddesi'nde ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, şahsın iradesi dışında defter ve belgelerinin elden çıkması gibi sebepler olarak tanımlanmıştır.

Fesih durumunda sözleşmenin bozulmasına karar verildiği tarih itibarıyla yapılan işin kesin hesabı çıkarılır ve yüklenici ile ilişki kesilir. Bunun yapılabilmesi için bir heyet tarafından fesih tarihine kadar yapılan işlerin mevcut durumu tespit edilir ve bir tutanağa bağlanır.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde de sözleşme feshedilebilir. Bu konuyla ilgili olarak BK'nın 82., 358., 367. ve 369. maddelerinde yer alan sözleşmenin feshi ile ilgili düzenlemeler esastır. Bu düzenlemelerde şu haller fesih nedeni sayılmıştır;

- Müteahhidin temerrüde düşmüş olması nedeniyle fesih (Md.358)
- Keşif bedelinin çok fazla aşılması nedeniyle fesih (Md.367)
- Müteahhidin zarar ve ziyanının tazmini ile fesih (Md.369)
- İş sahibinin temerrüdü nedeniyle fesih (Md. 82)

Bunların dışında sözleşmelere konan özel hükümlerle de hangi hallerde sözleşmenin feshedilebileceği düzenlenebilir.

Sonuç olarak geçici ve kesin kabul usulüne tabi olsun ya da olmasın sözleşmenin feshi durumunda işin bitim tarihi fesih bildiriminin resmen karşı tarafa yapıldığı tarih olacaktır<sup>99</sup>. Bu kuralın bir istisnası feshedilen sözleşmenin konusunu teşkil eden işle ilgili olarak fesih bildiriminden sonra da bir takım işlerin yapılacağı fesih tutanağında yer almış ise, bu işlerin bitirildiği tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmelidir. Danıştay 4. Dairesi'nin 11.10.1994 tarih ve E.1993/4458, K:1994/4703 Sayılı kararında, feshedilen sözleşme konusu işe ait şantiyenin iş sahibine teslim edilmesine kadar geçen sürede gözetim ve bakımına müteahhit tarafından devam edildiği, bu sebepten dolayı ilgili işin bitim tarihinin şantiyenin iş sahibine teslim edildiği tarih olması gerektiğinin altı çizilmiştir<sup>100</sup>.

<sup>99</sup> B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42 Sayılı Maliye Bakanlığı İç Yazışması, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/14020.htm>, (18.01.2008), B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42-13187 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/2007/gelirvergisi2007/13187.htm>, (16.03.2008).

<sup>100</sup> Yılmaz, a.g.e., s:177.



#### **2.2.2.2.3. Sözleşmenin Tasfiyesi Halinde İşin Bitimi**

Sözleşme konusu işin sözleşmede öngörülmeven durumlar neticesinde başlangıçta belirlenen bedelin çok üzerinde bir artışla sonuçlanacağıının belli olması halinde taraflar işin tasfiyesi yoluyla iş ilişkilerini sona erdirebilirler. Tasfiye durumunda işin yüklenici tarafından yapılmış kısımları için kesin hesap çıkarılır ve kar-zarar tespit edilir. Geçici-kesin kabule tabi işlerde tasfiye onay tarihi, diğer işlerde tasfiye tutanağı ya da sözleşmesinin taraflarca imzalandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir. Yargı ile Maliye Bakanlığı'nın bu konuda da görüş ayrılığına düştüğü gözlenmektedir. Danıştay tarafından verilen bir kararda tasfiye onay tarihi yerine işin fiilen bitirildiği ve kesin hesabının çıkarıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmiştir<sup>101</sup>. Bu konuda ve müteahhidin ölümü gibi benzeri diğer konularda yargının yaklaşımının YYİÖ işlerinde özel vergileme rejimi mantığına uygun olarak işin gerçek kar-zararının tespitinin mümkün olup olmamasından hareketle oluşturulduğu anlaşılmaktadır.

#### **2.2.2.2.4. Müteahhidin İflası Halinde İşin Bitimi**

KİSK'nun 17. maddesinin 2. fıkrasında yüklenicinin iflas etmesi halinde sözleşmenin feshedileceği ve bundan sonra fesih ile ilgili düzenlemelerin geçerli olacağı belirtilmiştir. YİGŞ'nin 50. maddesinde de aynı yönde düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenlemelere göre yüklenicinin iflası durumunda işin bitim tarihi fesih için açıklanan esaslara göre belirlenecektir.

#### **2.2.2.2.5. Sözleşmenin Devri Halinde İşin Bitimi**

BK'nın 67. maddesine göre “Borcun, bizzat borçlu tarafından ifa edilmesinde alacaklının menfaati bulunmadıkça; borçlu, borcunu şahsen ifaya mecbur değildir”. Kural olarak borcun ifasında alacaklının menfaatinin zedelenmemesi gerekir. Böyle bir durum yoksa alacaklı borcun üçüncü bir kişi tarafından ifasını kabul etmek zorundadır<sup>102</sup>. Bu kural çerçevesinde borcun ifası üçüncü bir kişiye devredilebilir. Anılan kanunun 356. maddesinde, müteahhidin istisna sözleşmesinin konusu olan şeyi

<sup>101</sup> Danıştay 4. Dairesi'nin 06.04.2000 tarih ve E.1999/2362, K:2000/1346 Sayılı Kararı, <http://www.malihaber.com/modules.php?name=Encyclopedia&op=content&tid=31892>, 16.03.2008).

<sup>102</sup> Çelik, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti”,s:67.

bizzat yapmak ya da idaresi altında yaptırmakla yükümlü olduğu belirtilmekle beraber şahsi maharetinin önemli olmadığı durumlarda ve 67. maddenin verdiği hakkı da kullanmak suretiyle sözleşme konusu işi diğer bir müteahhide devredebilir. Devir ile ilgili kanunlardan doğan ya da taraflar arasında imzalanmış sözleşmede yer alan kısıtlamaların dikkate alınacağı tabiidir.

KİSK'in 16. maddesinde zorunlu hallerde ve idarenin iznine bağlı olarak sözleşme konusu işin başka bir yükleniciye devredilebileceği öngörülmüştür. Bu gibi durumlarda devreden idare ve söz konusu iş ile hiçbir hukuki bağı kalmamakta, bütün yüklenim ve ödevler devralan yükleniciye geçmektedir. Bu sebepten dolayı devreden yüklenicinin devir tarihine kadar olan kar-zararını saptayıp ilgili dönem beyannamesine eklenmesi gerekir<sup>103</sup>. Yani devreden açısından işin bitimi devrin gerçekleştiği tarihtir. Kuralın uygulanması bakımından geçici-kesin kabul usulüne tabi olmak ya da olmamak bir fark yaratmamaktadır.

#### **2.2.2.2.6. Ağır Hastalık, Tutukluluk ve Mahkûmiyet Halinde İşin Bitimi**

KİSK'in 17. maddesinde ağır hastalık, tutukluluk veya özgürlüğü kısıtlayıcı bir cezaya mahkûmiyeti nedeniyle yüklenicinin taahhüdünü yerine getirememesi durumunda bu durumu izleyen 30 gün içerisinde yüklenicinin teklif ve idarenin kabul edeceği bir kişinin vekil olarak atanması suretiyle işin devam edeceği, yüklenicinin özgür iradesi ile vekil atayacak durumda olmaması halinde yerine ilgililerce aynı süre içinde bir yasal temsilci atanmasının istenebileceği, bu hususların uygulanmaması durumunda ise sözleşmenin feshedileceği belirtilmiştir. Fesih durumunda ise, çalışmamızın işin bitimiyle ilgili olarak sözleşmenin feshi halinde işin bitimi bölümündeki açıklamalarımız geçerlidir.

#### **2.3. 1980 Yılı Ve Öncesi Dönemde Vergileme Rejimi**

2361 Sayılı Kanun öncesi uygulamaya göre; YYİÖ işlerinde işin bitiminde, GVK hükümlerine göre tespit edilen kar veya zarar mükellefin tercihinine bağlı olarak iki farklı usulde beyan edilir. Ancak, mükellefler aynı yıl içinde biten tüm inşaat ve onarma işlerine ait kazancın beyanında aynı usulü uygulamalıdır. Bazı işler için birinci, bazı

---

<sup>103</sup> Yılmaz, a.g.e., s:180.

işler için de ikinci usulü uygulayamazlar. Hangi usulün uygulanacağına ilişkin tercih işin bittiği yılda yapılır ve daha sonra bu tercihten dönülemez<sup>104</sup>.

Birinci usule göre; kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit olunur. Kesin tespit yapılırken; müteahhidin önceki yıllarda yapıp aktifleştirdiği giderlerle, işin bittiği yıl yapılan giderler toplanır. Yine, önceki yıllarda alıp pasifleştirdiği istihkaklarla, işin bittiği yıl alınan istihkaklar toplanır. İstihkaklarla giderler arasındaki müspet fark kar, menfi fark ise zarar sayılır. Tespit edilen karın tamamı o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilir<sup>105</sup>.

İkinci usulde ise kar veya zarar, işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve işin devam ettiği yıllar süresinde, bu işe ait olmak üzere yapılan işçilik işe malzeme sarfiyatının tutarları nispetinde o yıllara dağıtılır ve o yılların kazancı olarak vergilendirilir<sup>106</sup>. Bu uygulamada, işin bittiği yılı takip eden yılın gelir vergisi beyanname verme döneminde her yıl için ayrı ayrı gelir vergisi beyannamesi verilir. İlgili geçmiş yıllarda başka kazançlardan dolayı verilmiş beyannamelerdeki kar-zarar düzeltmeye tabi tutulur<sup>107</sup>.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, kazancı işin devam ettiği yıllara dağıtma imkânları bulunmamaktadır<sup>108</sup>. Kazancın bütünü işin bittiği yıl beyannamesinde göstereceklerdir. Bu mükellefler ikinci usulü seçemezler.

YYİÖ işi yapanlara ödenen istihkak bedellerinden, iş bitiminde hesaplanacak vergiden indirilmek üzere gelir vergisi kesintisi yapılır<sup>109</sup>.

## **2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Günümüzdeki Vergileme Rejimi**

### **2.4.1. Kazancın Tespiti**

---

<sup>104</sup> Yılmaz Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, 2, Baskı, İstanbul: Favori Ofset Matbaacılık, 1980, s: 304-305.

<sup>105</sup> Şükrü Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik, 8, Baskı, Ankara: Yaklaşım Yay., 1996, s:46

<sup>106</sup> Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi ve Asgari İşçilik, 8, Baskı, s: 51.

<sup>107</sup> Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, 2. Baskı, s: 307.

<sup>108</sup> Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, 2. Baskı, s: 305.

<sup>109</sup> Özbalcı, Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları, 2. Baskı, s: 665.

GVK'da, 2361 Sayılı Kanun'un 30. maddesi ile yapılan ve 1.1.1981 tarihinden itibaren yürürlüğe giren değişiklik sonucu, yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde, kar zararın belirlenmesi sırasında uygulanan kazancın yıllara dağıtımı usulü kaldırılmış, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasındaki uygulamadaki eşitsizlik giderilmiştir.

GVK'daki mevcut düzenlemelere göre; müteahhitler, yapmış oldukları inşaat ve onarım işleriyle ilgili olarak işveren kuruluştan aldıkları istihkakları, ilgili hesaba kaydederek pasifleştireceklerdir. Alınan istihkakların tutarı, her yılın sonunda düzenlenen bilânçonun pasifinde, ilgili hesaplarda gözükecektir. İnşaatla ilgili olarak yapılan harcamalar ise aktifte gözükecektir. İnşaatın bitimine değin, bu uygulama devam eder. Ayrıca, alınan istihkaklardan, kesilen gelir (stopaj) vergisi de aktifleştirilir.

Kar-zarar işin bitim tarihi itibarıyla saptanır ve tamamı işin bittiği yılın beyannamesine dahil edilir. İşini bitim tarihi ise, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan inşaatlarda, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer durumlarda işin fiilen tamamlandığı ya da bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

GVK'nın 121. ve KVK'nın 34. maddelerine göre; gelir ya da kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan edilen inşaat kazancı üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden, istihkaklardan GVK'nın 94. maddesinin 3 fıkrasına göre daha önce kesilmiş bulunan vergiler mahsup edilir.

İnşaatın bitim tarihinden sonra, biten inşaatla ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı ya da hâsılatın elde edildiği yılın kar ya da zararının saptanmasında göz önüne alınır.

#### **2.4.1.1. Kazancın Tespitinde Ortak Genel Giderlerin ve Amortismanların Durumu**

İnşaat ve onarım işi yapan mükellefler, birden fazla inşaat ve onarım işini ve bu kapsamda olmayan diğer işleri bir arada yaptıkları zaman, bu işlerin her birinin bünyesine giren doğrudan gider ve maliyetleri o işe ait hesaplara veya defterlere kaydetmek suretiyle açıklıkla izleyebilirler. Problem, doğrudan doğruya bir işle

ilişkilendirilemeyen genel giderlerden ve amortisman giderlerinden her bir işe ne kadar pay verilmesi gerektiği hususunda yaşanmaktadır. Bu problem, söz konusu gider ve amortismanların belli esaslar çerçevesinde işler arasında dağıtımına tabi tutulması sonucunda giderilmektedir.

Bu konudaki en son düzenleme, 5035 Sayılı Kanun ile GVK.'nın yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin vergilendirilmesini düzenleyen 43. maddesinde değişikliğe gidilmesi suretiyle yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeden sonra oluşan en son durum şu şekildedir;

a- Genel giderlerin dağıtımı: Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde, yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu kapsamda olmayan işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtımına tabi tutulur.

Örneğin,

Bir mükellef yıl içinde 2 ayrı inşaat işini ve ayrıca ticari mal satışı işini bir arada yapmıştır. Yıl içinde birinci inşaat işi için 600 birim, ikinci inşaat işi için ise 400 birim doğrudan harcama yapılmıştır. Satış işinden ise 1.000 birim hâsılât elde edilmiştir. Müşterek genel giderler ise 400 birimdir. Bu verilere göre giderlerin dağılımı şu şekilde olacaktır;

|                    | Harcama/Hasılat | Toplam İçindeki Oranı (%) | Genel Gider Payı |
|--------------------|-----------------|---------------------------|------------------|
| Birinci İnşaat İşİ | 600             | 30                        | 120              |
| İkinci İnşaat İşİ  | 400             | 20                        | 80               |
| Ticari Mal Satışı  | 1.000           | 50                        | 200              |
| Toplam             | 2.000           | 100                       | 400              |

GVK.’nın 43. maddesinde yer alan “diğer işler” kavramı ticari kazancın veya kurum kazancının kaynağını teşkil eden bir ticari organizasyonun varlığını gerektiren ve süreklilik arz eden işletme faaliyetleridir. Bu nedenle işletmenin aktifinde yer alan amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin, menkul ve gayrimenkul malların satılması, kiraya verilmesi, bankadaki mevduat dolayısıyla faiz geliri elde edilmesi, eldeki yabancı paralar için oluşan kur farkları gibi arazi faaliyetler işletmenin devamlılık arz eden faaliyetleri olarak düşünülmemelidir. Buna bağlı olarak, bu işlemlerden elde edilen satış veya hasılat tutarlarının müşterek genel giderlerinin dağıtımında dikkate alınmaması gerekir. Tersine bir uygulamaya gitmek madde hükmünün konuluş amacına ters düşecektir. Zira daha önce değinildiği gibi kanun, dağıtılacak müşterek genel giderlerle hâsılat kalemleri arasında “illiyet bağı” aramaktadır. Yani genel giderler esas itibarıyla ortaya çıkmaları ve büyümelerine sebep olan faaliyetlerin satış veya hâsılatları oranında dağıtılmalıdır. Bu tür giderlerin oluşum ve büyümesinde dikkate değer hiçbir katkısı olmayan işletme aktifine kayıtlı iktisadi kıymetler ile menkul ve gayrimenkul malların satışı, kirası, kur farkları ve mevduat faizleri gibi gelirler için müşterek genel giderlerden pay verilmesi GVK’nun 43. maddesi hükmüne uygun düşmemektedir<sup>110</sup>

Diğer bir görüşe göre ise bir işletme organizasyonu içerisinde karı maksimize etmek için yapılan her türlü tasarruf kendi başına bir anlam ifade eder ve işletme organizasyonu içerisinde yer aldığından, faaliyet dışı olarak elde edilen bu gelirlerin maliyetine genel giderlerden pay verilmesi doğru olur<sup>111</sup>. Maliye Bakanlığı’nın da bu görüşü destekler bir özelgesi mevcuttur<sup>112</sup>.

b- Amortismanların dağıtımı: GVK.’nın 43. maddesinin 3. bendinde düzenlendiği şekli ile; birden fazla işte kullanılan amortismanla tabi makine-teçizat ve ulaşım araçlarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımına tabi tutulacaktır.

---

<sup>110</sup> İbrahim Yumuşak, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleriyle Müşterek Genel Gider Dağıtımı”, Vergi Dünyası, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Sayı: 141, Mayıs 1993, s. 53-55.

<sup>111</sup> Yılmaz, a.g.e, s:142.

<sup>112</sup> Maliye Bakanlığının 14.04.1997 tarihli ve B.07.0.0.GEL.0.51.5114-36/15541 sayılı özelgesi (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, s:129).

Bu hükme göre yalnızca belirli bir işte kullanılan makine-techizat ve ulaşım araçlarının amortismanları dağıtım tabi tutulmayıp, o işin maliyeti ile ilişkilendirilecektir.

Örneğin;

Bir firma iki adet inşaat işini ve aynı zamanda ticari mal satışı işini aynı anda yürütmektedir. Yıllık amortismanı 1.000 birim olan bir makineyi birinci işte 90 gün, ikinci işte 270 gün kullanmış, satış işinde kullanmamıştır. Ayrıca yıllık amortismanı 1.000 birim olan bir taşıt aracını her üç işte 120 şer gün kullanmıştır. Bu verilere göre dağıtım aşağıdaki şekilde olacaktır ( Yıl=360 gün);

-Makine amortismanı

|            | Kullanılan Süre | Toplam Süreye Oranı (%) | Amortisman Payı |
|------------|-----------------|-------------------------|-----------------|
| Birinci İş | 90              | 25                      | 250             |
| İkinci İş  | 270             | 75                      | 750             |
| Satış işi  | 0               | 0                       | 0               |
| Toplam     | 360             | 100                     | 1.000           |

-Taşıt Amortismanı

|            | Kullanılan Süre | Toplam Süreye Oranı (%) | Amortisman Payı |
|------------|-----------------|-------------------------|-----------------|
| Birinci İş | 120             | 33,3                    | 333,3           |
| İkinci İş  | 120             | 33,3                    | 333,3           |
| Satış işi  | 120             | 33,4                    | 333,4           |
| Toplam     | 360             | 100                     | 1.000           |

Mevsim koşulları, tatil, grev ve benzeri sebeplerle yıl içerisinde çeşitli sürelerle çalışmamış bulunan söz konusu kıymetlerin amortismanlarının doğrudan gelir tablosuna aktarılabilceği yönünde danıştay kararı bulunmakla birlikte<sup>113</sup> bu sürelerle isabet eden amortismanların da dağıtım tabi tutulması gerektiği yönünde görüşler de bulunmaktadır<sup>114</sup>. Buradan, yıl içerisinde aktife giren iktisadi kıymetlerin

<sup>113</sup> Danıştay 4. dairesinin 25.03.1998 gün ve E.1997/716, K.1998/1170 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>114</sup> Yılmaz, a.g.e, s:152.

amortismanlardan işte kullanılmayan sürelerle isabet eden kısmının da aynı şekilde doğrudan gelir tablosuna aktarılabileceği sonucu ortaya çıkmaktadır.

#### **2.4.1.2. Fiyat Farklarının Durumu**

İnşaat işi uzun sürelerle yayılan bir iş olduğundan dolayı, malzeme ve işçilik fiyatlarında zaman içinde oluşabilecek artışlar, iş için önceden belirlenmiş olan istihkak bedelinde artış yapılmasına sebep olabilir. Fiyat farkları da taahhüt bedelinin bir parçası mahiyetindedir<sup>115</sup>. Bu gibi durumlarda eğer ek istihkak ödemeleri iş bitiminden önceki bir tarihte gerçekleştirilmiş ise inşaat maliyetine eklenir. İş bitiminden sonraki bir tarihte yapılmış ise, “inşaatın bitim tarihinden sonra, biten inşaatla ilgili olarak yapılan giderler ve her ne ad ile olursa olsun elde edilen hâsılat, bu giderlerin yapıldığı ya da hâsılatın elde edildiği yılın kar ya da zararının saptanmasında göz önüne alınır” kuralı gereği elde edildiği yılın hâsılatı sayılır

#### **2.4.1.3. Faiz ve Kur Farklarının Durumu**

Bedelin kısmen ya da tamamen döviz cinsinden belirlendiği bir inşaat sözleşmesinde avans alınması ya da ödemenin yapılması ile faturanın düzenlenmesi arasında geçen sürede oluşan kur farklarının ne şekilde işlem göreceği konusunda bir tartışma bulunmamaktadır. Bu gibi işlemlerden doğan kur farkları hakedişin veya maliyetin bir unsuru olarak değerlendirilir ve aktifleştirilir<sup>116</sup>. Danıştay’ın da bu yönde bir kararı bulunmaktadır<sup>117</sup>. YYİÖ işi ile ilgili olarak kullanılan kredilerin faiz giderleri ise kesinlikle aktifleştirilecektir. İstihkak bedellerinin bankada değerlendirilmesinden elde edilen faiz gelirlerinin durumu ile ilgili olarak ise iki farklı görüş bulunmaktadır.

Birinci görüşe göre, alınan istihkak bedellerinin vadeli mevduat şeklinde değerlendirilmesi neticesinde elde edilen faiz gelirleri hakedişin bir parçası mahiyetindedir ve aynı şekilde işlem görmesi gerekir. Bu aynı zamanda vergilemede adalet ve gelirin safiliği ilkelerinin bir gereğidir. Zira işle ilgili olarak kullanılan kredilerin faizleri de dönem beyannamesine intikal ettirilememekte ve

<sup>115</sup> Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, s:150.

<sup>116</sup> Yılmaz, a.g.e, s:193-194.

<sup>117</sup> Danıştay 4. Dairesinin 08.06.1994 tarih ve E.1994/581, K:1994/3495 sayılı kararı,(Şükrü Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 3, s:125).



aktifleştirilmektedir. İstihkakların değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz gelirlerinin beyan edilmesini beklemek ise sözü edilen ilkelere ters bir yaklaşımdır<sup>118</sup>. Bu görüşü destekleyen yargı kararı da bulunmaktadır<sup>119</sup>. Diğer görüşe göre ise YYİÖ işleri ile ilgili olarak tahsil edilen paralar işle ilgisini yitirmekte, anonim bir değer haline gelmektedir. İşletme bu parayı kendi istek ve ihtiyaçlarına uygun olarak istediği şekilde değerlendirebilir. Bu şekilde işin hâsılatından ayrı olarak değerlendirilen, özetle hâsılatın hâsılatı şeklinde ifade edilebilecek bir gelir unsuru GVK'nın 42. maddesi kapsamında değerlendirilemez<sup>120</sup>. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de bu yönde olup, 2006 yılında yayınlanan bir özeltede, yukarıda değinilen gerekçeye ek olarak inşaat ve onarma işi ile ilgili olarak düzenlenen sözleşme ile banka ile imzalanan mevduat sözleşmesinin birbirinden bağımsız iki olgu olmasından ve farklı hukuki sonuçlar doğurmasından hareketle söz konusu gelirlerin farklı vergileme rejimlerine tabi olduğunu (burada elde edilen faiz geliri menkul sermaye iradı olarak dikkate alınmış ve ticari kazanç hükmündeki inşaat geliri ile farkı vurgulanmak istenmiştir. Ancak düşüncemize göre, faiz geliri elde edenin kurumlar vergisi mükellefi olması durumunda kazancın tamamının ticari kazanç hükmünde kabul edilmesi göz ardı edilmiştir) ileri sürerek, mükelleflerce konu hakkında idareye dava açılması durumunda savunmanın buna göre şekillendirilmesini istemiştir<sup>121</sup>.

#### **2.4.1.4. Asgari İşçilik**

Sosyal sigorta uygulamaları çalışmamızın konusu olmamakla birlikte, müteahhit tarafından ödenen sigorta primlerinin kazancın tespitinde dikkate alınacak bir gider niteliğinde olması ve vergi matrahının oluşumuna etki etmesi bakımından önemlidir. Konunun diğer gider ve maliyet unsurlarından farkı ise, kanunlar ile bir inşaat işine ait gösterilecek prime esas işçilik tutarlarının belli ölçülere bağlanmış olması ve gerektiğinde idarenin incelemesi ile müteahhit tarafından bildirilmiş olan

<sup>118</sup> Kızılot, İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik, 11. Baskı, s:248.

<sup>119</sup> Danıştay 4. Dairesinin 08.06.1994 tarih ve E.1994/581. K.1994/3495 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>120</sup> Hasan Fehmi Korkmaz, “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faiz ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi”, Vergi Dünyası, Sayı:166, Haziran 1995, s:47-48.

<sup>121</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 05.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01/06-GVK-94 tarihli özeltesi, <http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=101098>, (16.03.2007).

işçiliklerin yasal olarak belirlenmiş ölçülere intikal ettirilebilmesidir. Bu yönüyle kavrama genel hatlarıyla çalışmamız içerisinde yer verilmesi uygun görülmüştür.

506 Sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nda<sup>122</sup> 3917 Sayılı Kanun<sup>123</sup> ile yapılan değişiklik ile mevzuata giren ve buna bağlı olarak yayınlanan 07.07.1994 tarih ve EK 16-86 sayılı SSK genelgesi ile inşaat işleri ve ihale konusu işler için başlatılan asgari işçilik; işverenlerin SSK'na ödeyecekleri sigorta priminin götürü olarak hesaplanması işlemidir<sup>124</sup>. Bu yolla kayıt dışı işçi çalıştırmanın yoğun olarak görüldüğü inşaat sektöründe kayıt dışılığın önüne geçilmesi ile kurumun uğradığı prim kaybının giderilmesi ve çalışanların sigortalılık haklarından mahrum kalmasının önlenmesi amaçlanmıştır<sup>125</sup>.

Asgari işçilik miktarları oldukça karışık bir mevzuatla belirlenmiş hesaplamalar neticesinde tespit edilmektedir. Bu sebeple konu, detaya girilmeden EK 16-86 ve 16-318 sayılı SSK genelgeleri ışığında maddeler halinde genel hatlarıyla açıklanacaktır.

İnşaat ve onarım işi yapan mükellefler için başlangıcında SSK'na işyeri bildiriminde bulunur ve dosya açtırır. İş bitiminde ise yine Kurum'a başvurarak dosyayı kapatır ve Kurum'dan ilişiksizlik belgesi alırlar<sup>126</sup>.

Dosyanın kapanabilmesi için SSK tarafından yayınlanmış genelgelerde inşaat konusu iş için belirlenmiş olan asgari işçilik oranının %25 eksiğinin;

- Özel inşatlarda işin yaklaşık maliyet bedeli ile
- KİK'e tabi işlerde istihkak bedeli olarak müteahhite ödenen ve kesin hesap raporunda kayıtlı bulunan toplam istihkak tutarı ile

<sup>122</sup> 29-30-31.07.1964 ile 01.08.1964 Tarih ve 11776-11779 Sayılı Resmi Gazetelerde Yayınlanmıştır.

<sup>123</sup> 08.12.1993 Tarih ve 21782 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>124</sup> Yılmaz, a.g.e, s:1031.

<sup>125</sup> Erkan Özkan ve Ali Tezel, Asgari İşçilik Uygulaması, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s:16.

<sup>126</sup> İlişiksizlik belgesi, işverenin kuruma prim borcu bulunmadığını kanıtlayan, ilgili sigorta müdürlüğünce düzenlenmiş bir belgedir. İnşaat konusu yapının kullanıma açılabilmesi için "yapı kullanma izin belgesi" alınmalıdır. Söz konusu belgenin alınabilmesi için ise inşaatı yapan kişi ya da kurumla SSK arasındaki ilişkinin usulüne uygun olarak sonlandırılması ve Kurum'a prim borcu bulunmaması gerekir.

çarpılması sonucu ulaşılacak tutar, kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı (prime esas matrah) olacaktır.

Bu şekilde belirlenen asgari işçilik tutarları müteahhitin beyanına uygun veya daha düşük ise primlerin ödenmiş olması kaydıyla dosya kapatılır ve ilişiksizlik belgesi verilir. Eğer bildirilen işçilik tutarı daha düşükse aradaki fark işin son ayına tahakkuk ettirilerek gecikme zammıyla birlikte müteahhitten istenir. Müteahhit bu tutarları bir ay içinde öder ve dosya kapanır. Bu durumda eksik ödenen primler için ceza uygulanmaz

Müteahhit, SSK tarafından kendisine bildirilen ek işçilikler üzerinden prim tahakkukuna itiraz edebilir. Bunun en önemli sebebi sözleşme konusu işin kısım kısım başka alt yüklenicilere yaptırılmış ve bu işlere ilişkin işçilik veya malzeme + işçilik faturalarının mevcut olmasıdır. Esasen % 25 eksiltme kuralı bu gibi durumlarda mükerrer prim tahsilâtının önlenmesi için getirilmiş bir kuraldır. Bu şekilde müteahhit tarafından bildirim itiraz edilirse dosya müfettiş incelemesine gönderilir. İnceleme aşamasında asgari işçilik oranı(AİO)ndan % 25 eksiltme kuralı uygulanmaz. Fiili duruma ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılır. İnceleme sonucu eksik bildirim saptanırsa prim aslı ve gecikme zammı istenir ve ayrıca idari para cezası uygulanır.

İhaleli işlerde malzemenin kısmen veya tamamen idare tarafından verilmesi durumunda yukarıdaki şekilde asgari işçilik hesaplanması yoluna gidilmeyip, dosya asgari işçilik tespit komisyonuna gönderilir<sup>127</sup>. Aynı şekilde SSK tarafından yayınlanan AİO'na ilişkin listelerde yer almayan işler için de değerlendirme komisyon tarafından yapılır.

Yine ihaleli işlerde sözleşmede çalışacak kişi sayısı belirlenmiş ise kişi/gün esasına göre bu işçi sayısı üzerinden eksik bildirim yapıp yapılmadığına bakılır. İhaleli işlerde sigorta primlerinin hakedişlerden kesilmesi esastır<sup>128</sup>.

---

<sup>127</sup> Asgari işçilik tespit komisyonları; SSK bünyesinde oluşturulan ve Kurum teknik elemanlarından beş kişi, Yönetim Kurulunda temsil edilen işçi ve işveren konfederasyonlarınca görevlendirilecek iki teknik eleman olmak üzere toplam yedi kişiden oluşan , yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığının araştırılmasına ilişkin yöntemler ile, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespitinde ve Kuruma yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığının araştırılmasında dikkate alınacak asgari işçilik oranlarının saptanması ve asgari işçilik oranlarına yapılan itirazların incelenerek karara bağlanması ile görevli komisyonlardır.

<sup>128</sup> Sigorta Primlerinin Hakedişlerden Mahsup Edilmesi Ve Ödenmesi İle Kesin Teminatın İadesi Hakkında Yönetmelik (08.04.1989 Tarih ve 20133 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır).

Özel bina inşaatı işlerinde hesaplamaya konu maliyet bedeli belirlenirken, yapının ruhsatında belirtilmiş olan bedel, o yoksa, inşaatın bitim yılından bir önceki yıla ait “birim maliyetlerin”<sup>129</sup> binanın metrekare cinsinden alanı ile çarpımı sonucu ulaşılabacak tutar AİO tespitinde kullanılacak olan maliyet bedeli olacaktır. İnşaat alanı ise ruhsatnamede yazan m2 cinsinden alandır. Ruhsatnamede böyle bir belirleme yoksa, inşaat alanı SSK yoklama memurları ve teknik elemanlarınca tespit edilir.

## **2.4.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi Kesintisi**

### **2.4.2.1. Vergi Kesintisi ile İlgili Genel Uygulama**

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, kazancın işin bitiminde tespit edilmesi ve vergilemenin de bundan sonra yapılması, uzun süre belirli bir mükellef grubundan vergi alınmaması sonucu vergilemede eşitlik ve genellik ilkelerinin zedelenmesine yol açmakta, aynı zamanda işin bitiminde yapılacak toplu ödeme mükellefleri mali yönden zorlayıcı olabilmektedir. Bu görüşten hareketle, hem vergilemedeki gecikmeyi telafi etmek hem de müteahhidin ödemedeki mali yükünü azaltmak amacıyla yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde vergi kesintisi esası kabul edilmiştir.

Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar GVK’nın 94. maddesinin 3. fıkrasına göre aşağıda sayılanlardır;

- Kamu idare ve müesseseleri
- İktisadi kamu müesseseleri
- Sair kurumlar
- Ticaret şirketleri
- İş ortaklıkları
- Dernekler
- Vakıflar
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri
- Kooperatifler
- Yatırım fonu yöneticileri

---

<sup>129</sup> Bina inşaatlarına ilişkin birim maliyetler, yapının sınıfı ve grubu göz önünde tutularak her yıl Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından tespit edilip yayınlanmaktadır.

- Gelirleri gerçek usulde tespit edilen ticaret ve serbest meslek erbapları
- Zirai kazançlarını bilanço ya da zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler

Vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olanlar, 42. madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben (avans olarak ödenenler dahil) vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

Kesinti oranı önce % 3 olarak saptanmış, ancak daha sonra 1137 Sayılı Çeşitli Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun'un<sup>130</sup> 4. maddesi ile yapılan değişiklikle, 1969 yılından itibaren %2'ye indirilmiştir. 2361 Sayılı Kanun'la da 01.01.1981 tarihinden itibaren %5'e yükseltilmiştir<sup>131</sup>. 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>132</sup> ile bu oran tekrar %3 e indirilmiştir ve hâlihazırda bu oran uygulanmaktadır. Kesinti oranının başlangıçta bu işlerden elde edilen ortalama kar hadlerine göre belirlendiği<sup>133</sup>, ancak uygulanan oranlar arasındaki dengesizliğe bakıldığında daha sonra hazineye kaynak yaratma fonksiyonunun ön plana geçtiği ve sektörün karlılık oranıyla bağlantının kesildiği görülmektedir. Bu durum büyük eleştirilere sebep olmuş ve sonunda %3 lük orana geri dönmüştür.

Kesilen vergiler, işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. İşin zararlı sonuçlanması halinde veya kapsama girmeyen işler için gereksiz olarak kesilen vergilerin mükellefçe iadesi istenebilecektir<sup>134</sup>.

#### **2.4.2.2. Kesinti Zamanı**

YYİÖ işlerinde ödenen avanslar dâhil istihkak bedellerinden, bu ödemelerin nakden veya hesaben yapılması sırasında vergi kesintisi yapılacağı GVK'nın 94. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiştir.

<sup>130</sup> 31.03.1969 tarih ve 13162 sayılı Rsmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>131</sup> Şükrü Kızılot, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Cilt 2, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996, Sayfa:1923.

<sup>132</sup> 29.12.2006 tarih ve 26391 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>133</sup> 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Gereği

[http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/GVK/cilt\\_1\\_193\\_sayili\\_kanun.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekciler/GVK/cilt_1_193_sayili_kanun.pdf), (16.03.2008).

<sup>134</sup> Mustafa Çolak, Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi, Ankara: Yaklaşım Yay., 2004, s:89.

#### **2.4.2.2.1. Nakden Ödeme**

Nakden ödemeler, yükleniciye parasal olarak yapılan ödemeler, banka hesabına yapılan havaleler, üçüncü kişilere olan borçlarından dolayı, bu kişilere firma adına yapılan ödemeleri kapsar<sup>135</sup>.

#### **2.4.2.2.2. Hesaben Ödeme**

Hesaben ödemedir ne anlaşılması gerektiği GVK'nın 96. maddesinde açıklanmıştır. Bu açıklamaya göre hesaben ödeme kavramı, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Hakediş raporlarının düzenlenmesi, fatura kesilmesi, bu faturanın yasal defterlere kaydedilmesi hesaben ödeme sayılması gereken işlemlerdir.

#### **2.4.2.3. Kesinti Matrahı**

YYİO işlerinde vergi kesintisinin matrahı (üzerinden vergi kesintisi hesaplanacak tutar), bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri ve avansların tutarıdır. Örneğin. 100.000 YTL avans ödemesi yapılmış ise kesilecek vergi  $100.000 \times 0,03 = 3.000$  TL'dir. Sözleşmede, yapılan işin vergi kesintisini işverenin üstleneceğinin öngörülmesi durumunda kesinti matrahı, ödemenin vergi kesintisini de içerecek şekilde brüte tevdi edilmiş tutarıdır<sup>136</sup>. Örnek olarak; 100.000 TL ödeme yapılacağını varsayarsak kesinti matrahı, bu tutarın brüte çevrilmiş şekli olan  $100.000 / 0,97 = 103.093$  TL ve kesilecek vergi  $103.093 \times 0,03 = 3.093$  TL olacaktır. İstihkak bedeline mahsuben daha önce avans ödemesi yapılmış ise bu ödemelerden vergi kesintisi yapılmış olduğundan, istihkak ödemesi sırasında avanslar düşülerek kalan tutar üzerinden kesinti yapılır<sup>137</sup>.

İnşaat taahhüt işlerinde karşımıza çıkan özel bir durum ise, malzemenin bir kısmının, bedeli daha sonra istihkak bedelinden mahsup edilmek üzere işveren tarafından sağlanması durumudur. Bu durumda müteahhite verilen malzeme aynı bir

<sup>135</sup> Yılmaz, a.g.e, s:217.

<sup>136</sup> Musa Örmeci, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 75, Kasım 1987, s:25.

<sup>137</sup> Serdar Gümüştay, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı", Diyalog Dergisi, Sayı:214, Şubat 2006, s:136.

ödeme sayılacak ve esasen nakden ödenen avanstan mahiyet itibarı ile bir farkı olmayacaktır. Buna göre istihkakta kesinti matrahı hesaplanırken mahsup edilecek malzeme tutarının istihkak bedelinden düşülmesi mümkün değildir ve istihkakın tümü üzerinden kesinti hesaplanacaktır<sup>138</sup>.

#### **2.4.2.4. Vergi Kesintisinde Özel Durumlar**

##### **2.4.2.4.1. Süre Uzatımı Nedeniyle Yıllara Yaygın Hale Gelen İşlerde Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı**

Çalışmanın YYİÖ işlerinin mahiyeti ve kapsamını açıklayan birinci bölümünde değinildiği üzere bir işin YYİÖ işi olarak değerlendirilebilmesi için gerekli koşullardan biri, işin başlaması ve bitirilmesinin bir takvim yılını aşmasıdır. Bu kapsamda olmayan işlerden elde edilen kazançlar için genel vergileme hükümler uygulanır ve dolayısı ile iş sürecinde ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir.

Sözleşme hükümlerine göre bir takvim yılı içerisinde bitirilmesi öngörülen, ancak çeşitli sebeplerle öngörülen süreyi aşarak yıllara yaygın hale gelen işlerden dolayı müteahhite ödenen istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı konusu özel bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kural olarak, bir takvim yılını aşan ve yıllara yaygın hale gelen inşaat ve onarım işlerinden dolayı elde edilen istihkaklar, YYİÖ işleri ile ilgili genel hükümler çerçevesinde vergi kesintisine tabi tutulmalıdır. Sorun, yıllara yaygınlık durumu ortaya çıkmadan önce ödenmiş bulunan istihkaklardan geriye dönük olarak kesinti yapılmasının gerekli olup olmadığı noktasında belirmektedir.

Maliye Bakanlığı daha sonra aynı yönde değişik özelgeler verdiği görüşünü esas olarak 06.06.1985 tarihinde yayınladığı 411 sıra numaralı Muhasebat Genel Tebliği ile şekillendirmiştir. Bu uygulamaya göre, “sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde, ek süre ile

---

<sup>138</sup> Hüseyin Yalçın ve Erkan Gürboğa, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj, 2. Baskı, İstanbul: Kılavuz Yay., 2000, s:372-373.

ilgili kararın verildiği tarihten, ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı basından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Diğer taraftan, aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak daha sonra her ne sebeple olursa olsun birden fazla takvim yılına taşan söz konusu işler dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş istihkaklar nedeniyle ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır”<sup>139</sup>.

Yargının görüşü Maliye Bakanlığı ile paralellik arz etmekte olup, Danıştay tarafından 1996 yılında verilen bir kararda, sözleşmeye göre birden fazla takvim yılına taşmamakla birlikte her ne sebeple olursa olsun süresinde bitirilmeyerek, ertesi yıla taşan inşaat dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş istihkaklar nedeniyle ayrıca bir önceki yıl için kesinti yapılmasına gerek olmadığı belirtilmiştir<sup>140</sup>.

#### **2.4.2.4.2. Döviz Cinsinden Yapılan Sözleşmelere İstinaden Hesaplanan Kur Farklarında Vergi Kesintisi**

İnşaat ve onarım sözleşmelerinde bedelin döviz cinsinden belirlendiği durumlarda müteahhit lehine hesaplanan kur farklarından vergi kesintisi yapıp yapılmaması gerektiği hususu açıklanması gereken bir konudur.

Kur farkları iki şekilde ortaya çıkabilir. Bunlardan birincisi, hakediş bedelinden mahsup edilmek üzere yüklenici firmaya avans ödenmesi durumunda, avansın, verildiği tarihteki Türk Lirası karşılığı ile hakedişten mahsup edildiği tarihteki YTL karşılığı arasındaki fark oluşmasıdır. Verilen avanstaki, verildiği tarihteki YTL karşılığı üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak avansın hakedişten mahsubu aşamasında oluşan kur farkının vergi kesintisi karşısındaki durumu özellik göstermektedir.

Konuyu bir örnekle açıklamak gerekirse;

A firması 500.000 USD bedel karşılığı yüklendiği iş için 100.000 USD avans almış, ve 1,40 YTL kurdan hesaplanan 140.000 YTL üzerinden %3 vergi kesintisi (4.200 YTL) yapılmıştır. Firmaya hakedişin kalan bedeli olan 400.000 USD'nin

<sup>139</sup> Yılmaz, a.g.e, s:221.

<sup>140</sup> Danıştay 3. Dairesi'nin E.1995/312 ve K.1996/829 sayılı kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).



ödenmesi sırasında hesaplamaya konu kur 1,50 düzeyinde oluşmuş,  $500.000 \times 1,50 = 750.000$  YTL hakediş hesaplanmıştır. Bu durumda kesinti matrahı basit hesapla  $750.000 - 140.000 = 610.000$  YTL olarak görünmektedir. Kurda değişiklik olmasa idi kesinti matrahı;  $(500.000 \times 1,40) - 140.000 = 560.000$  YTL olacaktı. Görüldüğü gibi önemli bir farklılık oluşmakta ve kur değişikliklerinden kaynaklanan bu gibi durumlarda vergi kesintisinin ne şekilde uygulanacağı soru işareti yaratmaktadır.

Kur farklarının hakedişin bir unsuru olduğu ve iş bitiminde beyan edileceği çalışmamızın önceki bölümlerinde belirtilmişti. Vergi kesintisi ile ilgili olarak ise Maliye Bakanlığı yayınladığı bir özelgesi ile kur farklarının ne şekilde işlem göreceğini açıklamıştır. Buna göre, döviz cinsinden yapılan ödemelerde, ödemenin yapıldığı tarihteki kur üzerinden hesaplanan YTL karşılıkları vergi kesintisine esas matrah olacaktır<sup>141</sup>. Bu durumda yukarıdaki örneğe tekrar dönülürse, içerisinde kur farkını da barındıran 610.000 YTL yerine, hakedişin hesaplandığı tarihte avans düşüldükten sonra kalan 400.000 USD'lik tutarın o günkü kurdan YTL karşılığı olan  $400.000 \times 1,50 = 600.000$  YTL'nin vergi kesintisine tabi tutulması yeterlidir.

Kur farkına yol açabilecek diğer bir durum ise, tahakkuk tarihi ile ödemenin nakden yapıldığı tarih arasında oluşabilecek kur farklarıdır. Aynı örneğe devam edersek, hakediş faturasının düzenlendiği tarihte 1,50 düzeyinde olan kur, nakden ödemenin gerçekleştirildiği tarihte 1,55 olmuş olsun. Bu durumda  $400.000 \times 1,55 = 620.000$  YTL tutarında ödeme yapılmış olacaktır. Görüldüğü gibi  $620.000 - 600.000 = 20.000$  YTL tutarında kur farkı doğmuştur. Çalışmamızın kazancın tespitinde faiz ve kur farklarının durumu bölümünde yer verdiğimiz Danıştay kararı incelendiğinde, hakedişin döviz olarak değerlendirilmesinden doğan kur farklarının hakedişin bir unsuru olarak değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kur farklarının da iş bitiminde vergilendirileceğinden hareketle bu şekilde oluşan kur farklarından da vergi kesintisi yapılması gerekir<sup>142</sup>.

<sup>141</sup> Maliye Bakanlığı'nın 21.02.1997 tarih ve B.07.0.GEL.0.51/5120-84/06524 sayılı özelgesi (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 4, s:273).

<sup>142</sup> Ömer Kaya ve Birgül Gedik, "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Vergilendirmede Özellik Arz eden Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı: 201, Mayıs 1998. s:96-97.

#### 2.4.2.4.3. Fiyat Farkları ve Vade Farklarında Vergi Kesintisi

Fiyat farklarının, işin bitiminden önceki bir tarihte ödenmiş olmak koşulu ile kazanç tespiti yönünden inşaat ve onarım işinin bir parçası sayılacağı daha önceki bölümlerde açıklanmıştır. Buradan hareketle aynı vergileme rejimine tabi olması gerekir. Sonuç olarak bu gibi ek ödemelerden de vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

İstihkakların zamanında ödenmemesinden dolayı müteahhide gecikme faizi veya vade farkı adı altında bir ödeme yapılması gündeme gelebilir. Bir görüşe göre bu durumda hesaplanan vade farkları devam eden işle ilgili olmayıp, geç ödemeyi caydırıcı-cezalandırıcı bir unsurdur<sup>143</sup>. Vergiyi doğuran olay tarihi itibarı ile istihkak hesaplanmakta, bu tarihten sonra ödenecek tutar söz konusu işten bağımsız, sıradan bir alacak halini almaktadır. Bu çerçevede ödenen vade farkları işten bağımsız bir finansman hizmetinin karşılığı niteliği taşır. Bu mahiyetiyle yıllara yaygın işten bağımsız olarak genel vergileme hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve dolayısı ile bu gibi ödemelerden kesinti yapılmaması gerekmektedir<sup>144</sup>. Maliye Bakanlığı da bu görüşü destekler mahiyette verdiği bir özelgesinde; yıllara sari işin müteahhide ödenmeyen ve sonraya bırakılan kısımları için ödenen faizlerin vergi kesintisine tabi olmadığını belirtmiştir<sup>145</sup>.

Konuyla ilgili diğer bir yaklaşıma göre ise; vade farkı ve kur farkı gibi gelirlerin oluşumunda -istihkakların bankada değerlendirilerek faiz geliri elde edilmesi durumunun aksine- mükellefin iradesi ve subjektif tercihi etkili olmamaktadır. Bu sebeple vade farkları istihkakın bir parçası olarak kabul edilmeli ve hâsılâtın bir unsuru olarak iş bitiminde vergilendirilmeli, dolayısı ile vergi kesintisine tabi olmalıdır<sup>146</sup>.

Bizce de, işin bitim tarihinden önce ödenmiş olmak kaydı ile, geç ödenen istihkaklara istinaden hesaplanan vade farkları ve faizler işin bir parçası ve istihkakın bir unsuru olarak değerlendirilmelidir. Bu yönü ile kur farkı ve fiyat farkı gelirlerinden mantık olarak bir farkı olmaması gerekir. Çünkü istihkakların bankada değerlendirilmesinden elde edilen faiz gelirlerinde olduğu gibi işten bağımsız, farklı bir

<sup>143</sup> Yalçın ve Gürboğa, a.g.e, s:372.

<sup>144</sup> Bıyık, a.g.m., s:47.

<sup>145</sup> Bıyık, a.g.m., s:48.

<sup>146</sup> Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Elde Edilen Finansman Gelirlerinin Vergileme Dönemi”, Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 162, Ekim 2001, s: 42.

kaynaktan elde edilmiş bir gelir unsuru değildir. Faiz gelirlerinin ait olduğu dönem beyannamesine eklenmesi gerektiği yönündeki görüşünü bu gelirlerin ayrı bir faaliyet sonucu elde edilmesine dayandıran Maliye Bakanlığı'nın, vade farkları ve alacak faizlerinin stopaja konu olmaması şeklindeki görüşü ile kendi içinde bir çelişkiye düştüğünü düşünüyoruz.

#### **2.4.2.4.4. İş Bitiminden Sonra Ödenen istihkaklarda Vergi Kesintisi**

GVK'nın 44. maddesi hükmüne göre; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde, bu işle ilgili olarak işin bitim tarihinden sonra elde edilecek her türlü hasılat ve yapılacak her türlü gider, söz konusu gelir veya giderin doğduğu yılın kar-zarar tespitinde dikkate alınacaktır. Madde hükmünde yola çıkılarak varılacak sonuç, bu türden hâsılatların özel vergileme rejimine tabi olmadığıdır. Bu sebeple işin bitim tarihinden sonra elde edilen hâsılatlardan vergi kesintisi yapılması söz konusu değildir<sup>147</sup>. Maliye Bakanlığı tarafından verilen çok sayıda özelgede de aynı yönde görüş bildirilmiş olup bu hususta bir tartışma bulunmamaktadır.

İş bitimi itibarı ile tahakkuk etmiş olan ancak onayı yapılmadığından nakden ödemesi gerçekleştirilmemiş bulunan istihkak bedellerinden ise, kesinti zamanı olarak GVK'nın 94. maddesi metninde ödemelerin nakden veya hesaben yapılması gösterildiğinden ve bu bedeller tahakkuk ettirildiği ve muhasebe sistemine girdiği anda hesaben ödeme gerçekleşmiş sayılacağından vergi kesintisi yapılacaktır<sup>148</sup>.

#### **2.4.2.5. Vergi Kesintisinde Sorumluluk**

193 Sayılı GVK'nın vergi kesintisini düzenleyen 94. maddesinin son fıkrasında "Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" denilmektedir. YYİÖ kapsamında bu ibareden iş sahibi, yüklenici ya da iş sahibi hesabına yükleniciye ödeme yapan aracılar anlaşılmalıdır (Uygulamada işveren ile ticari ilişkisi olan üçüncü kişiler tarafından işveren firma ile olan cari hesabına mahsuben yükleniciye ödeme yapılmasına rastlanabilmektedir). 213 Sayılı VUK'un 8. maddesi ise vergi sorumlusunu, verginin

<sup>147</sup> Şefik Çakmak, "İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, Sayı:226, Haziran 2000, s:16.

<sup>148</sup> Çakmak, a.g.m, s:13.

ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tarif etmekle birlikte aynı kanunun 11. Maddesi'nde vergi sorumlularının ödedikleri (ya da ödemedikleri) vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkının ortadan kalkmayacağı belirtilmiştir. Maddenin devamında ise, vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu düzenlemelere göre kesilen vergilerin ödenmemesi durumunda doğacak vergi cezalarında öncelikli muhatap sorumlu sıfatıyla vergiyi kesen olacak, ancak vergi aslından işleme taraf olanların tümü sorumlu tutulacaktır<sup>149</sup>.

#### **2.4.2.6. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Mahsup Ve İadesi**

Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin YYİÖ işlerinden elde ettikleri kazançlar üzerinden iş bitiminde hesaplanacak vergiden mahsup edilmek üzere kesilen vergilerin, yıllık beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsubu ve kesilen vergilerin hesaplanan vergilerden fazla olması durumunda ne şekilde işlem göreceği GVK'nın 121. ve KVK'nın 34.maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemelere göre, mahsup edilemeyen tutarlar vergi dairelerince mükelleflere yazılı olarak tebliğ edilir ve tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içerisinde mükelleflerin başvurusu üzerine kendilerine iade edilir. Bu sürenin aşımı halinde mükelleflerin alacak hakkı düşer. Mahsup ve iade uygulaması ile ilgili esaslar 252 sıra numaralı GVK Genel Tebliği'nde<sup>150</sup> açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre kesilen vergiler öncelikle yıllık beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen bir tutar kalırsa nakden ya da mükellefin vergi dairesine olan diğer bir kısım borçlarına mahsuben iade edilir. Kesilen vergilerin hesaplanan vergiden fazla olmasının sebepleri, YYİÖ işinin zararlı sonuçlanması, yeterli kazanç elde edilememesi ya da YYİÖ kapsamına girmeyen diğer işlerden zarar edilmiş olması sayılabilir.

---

<sup>149</sup> Çolak, a.g.e, s:37.

<sup>150</sup> 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

#### **2.4.2.6.1. Yıllık Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiden Mahsup**

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 kazanca ilişkin olması gerekir. YYİÖ işlerinden elde edilen gelir işin bittiği yıl beyannamesine dâhil edileceğine göre, bu işlere istinaden yapılan kesintiler, işin devam ettiği süre zarfında verilen yıllık beyannamelerden mahsup edilemez ve bilanço hesabında bekletilir<sup>151</sup>.

#### **2.4.2.6.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsuben İade**

Kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, vergi dairesince inceleme yapılmadan ve iadesi istenen tutar için vergi dairesine teminat gösterilmesine gerek olmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde kesilen vergilere 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 beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

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

---

<sup>151</sup> Ömer Duman, Gelir, Kurumlar KDV ve ÖTV’de Verginin Mahsubu ve İadesi, Ankara: YaklaşımYay., 2003, s:91.

Gelir vergisi mükellefleri, dilerlerse ortağı bulundukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin kendisine ait ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması ve mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin ödenmesi gereken vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde ödenecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

#### **2.4.2.6.3. Nakden İade**

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 YTL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan kesintilere ilişkin tablo ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

- 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. Bu açıklamaya göre beyannameye

intikal ettirilecek tüm gelir unsurları ve bunlardan çeşitli kanun maddeleri uyarınca yapılan kesintiler topluca değerlendirilecektir. Aradaki fark mükellefe iade edilecektir. YYİÖ işlerinden elde edilen gelirlerden yapılan kesintilerin mahsup ya da iadesi ile ilgili özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 YTL yi aşması halinde, aşan kısım VUK'a göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 YTL ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un<sup>152</sup> 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir<sup>153</sup>. Banka teminat mektuplarının paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Mükellef kişi ya da kurum ile 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na<sup>154</sup> göre yetki almış bir yeminli mali müşavir arasında süresinde düzenlenmiş tam tasdik sözleşmesi<sup>155</sup> var ise, nakden iade talebinin 100.000 YTL ye kadar olan kısmı yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu<sup>156</sup> uyarınca mükellefe iade edilir. İade talebinin 100.000 YTL yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme

---

<sup>152</sup> 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>153</sup> Anılan kanun maddelerinde sayılan teminatlar; para, bankalar ve özel finans kurumlar tarafından verilen süresiz teminat mektupları ve Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bu senetler yerine düzenlenen belgelerdir.

<sup>154</sup> 13.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>155</sup> Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemenin anlamı, sözleşmenin vergileme döneminin ilk ayı içerisinde düzenlenmiş olmasıdır.

<sup>156</sup> 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 12. Maddesindeki tanıma göre tam tasdik; yeminli mali müşavirlerce gerçek ve tüzel kişilerin veya bunların teşebbüs ve işletmelerinin mali tablolarının ve beyannamelerinin mevzuat hükümleri, muhasebe prensipleri ile muhasebe standartlarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelediğinin tasdiki olarak tarif edilebilir. Bu kapsama gelir vergisi beyannamesi ve ekleri ile kurumlar vergisi beyannamesi ve ekleri girer.

raporu sonucuna göre yerine getirilir. Süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş olan mükelleflerin söz konusu uygulamadan yararlanabilmeleri için yeminli mali müşavir tarafından düzenlenecek raporun ayrı bir bölümünde mükellefin iadeye hak kazandığı tutarın ilgili mevzuat çerçevesinde dayanakları sunulmak suretiyle açıklanması ve kanıtlayıcı belgelerin rapora eklenmesi gerekir<sup>157</sup>.

Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

#### **2.4.2.6.4. Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesinde Karşılaşılan Sorunlar**

YYİÖ işlerinde hakedişlerden kesilen vergilerin iadesinde karşılaşılan en önemli sorun, vergi sorumlusu tarafından kesilen vergilerin hiç beyan edilmemesi ya da beyan edildiği halde ödenmemesidir. Çalışmamızın vergi kesintisinde sorumluluk bölümünde belirtilen esaslara göre verginin ödenmesinden işleme taraf ya da aracı olan herkes sorumlu tutulabilir. Bu anlayıştan hareketle mahsup ya da iade talebinde bulunan mükellefin bu talepleri vergi idaresince yerine getirilmemekte ve mağduriyet oluşmaktadır.

Bununla birlikte Danıştay tarafından verilen bazı kararlarda, vergi sorumlusu tarafından kesilen vergilerin ödendiğinin belgelendirilememesi sebebiyle mahsup ve

---

<sup>157</sup> Duman, a.g.e., s:118.



iade işlemleri yerine getirilmeyen mükelleflerin açtığı davalarda, verginin ödenmesinin sorumluluğunun vergiyi kesene ait olacağı ve vergi kesintisine muhatap olan mükellefe sorumluluk yüklenemeyeceği şeklinde gerekçe yer almaktadır.<sup>158</sup>

Konu ile ilgili olarak sektör temsilcileri ve Maliye İdaresi'ndeki ilgililerle yapılan mülakatlar sonucunda genel yaklaşımın, kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından beyan ve tahakkuk ettirilmesi ancak ödenmemesi durumunda kesintiye muhatap olanın sorumlu olmayacağı ancak hiç beyan edilmemesi durumunda sorumluluğun devam edeceği yönünde olduğu anlaşılmıştır.

Görüşümüze göre iadelerde sorun yaşanmaması bakımından vergi kesintisine muhatap olanlar tarafından, vergi sorumlusunun ödevlerini yerine getirip getirmediğinin titizlikle takip edilmesi ve ilgili evrakların bir örneğinin talep edilip saklanması yerinde olacaktır.

İadeler konusunda akla gelebilecek diğer bir soru ise mükellefin iade alacağına vergi idaresi tarafından faiz uygulanıp uygulanmayacağıdır. Bu konuda VUK'un 112. maddesine 4369 Sayılı Kanun ile yapılan eklemeye göre vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuat 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 edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenecektir<sup>159</sup>.

Diğer bir özellikli durum, iş bitiminden sonra yapılan ödemelerden kesilen vergilerin mahsubudur. Çalışmamızın önceki bölümlerinde açıklandığı üzere, iş bitiminden sonra yapılan istihkak ödemeleri YYİÖ işi ile ilişkilendirilmeyip, ilgili olduğu dönemin geliri olarak beyannameye intikal ettirilir. Dolayısı ile bu tür ödemelerden vergi kesintisi yapılmaz. Vergi kesintisi yapılmış olması durumunda ise ortada bir vergilendirme hatası var demektir. Bu gibi durumlarda mükelleflerin izleyebileceği iki yol bulunmaktadır. Bunlardan birincisi, vergi dairesine başvurularak

<sup>158</sup> Danıştay 4.Dairesinin 25.03.1999 Tarih ve E.1998/763-K.1999/1243 Sayılı, Danıştay 3.Dairesinin 26.02.1999 Tarih ve E.1996/5998-K.1998/573 Sayılı Kararları, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>159</sup> Abdullah Çelik, "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu", Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog, Sayı 158, Haziran 2001, s:29.

hatanın düzeltilmesinin talep edilmesidir. Diğer ise, kesilen vergilerin geçici vergi dönemleri dahil sonuç hesaplarına intikal ettiği ilgili dönem gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilmesidir<sup>160</sup>. Bu konuda Maliye Bakanlığı ve yargı arasında görüş ayrılığı bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde ifadesini bulan görüşüne göre; bu gibi vergilendirme hatalarında, kesilen verginin gelir ya da kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün olmayıp düzeltme yoluna gidilmelidir<sup>161</sup>. Danıştay 4. Dairesi'nin konu ile ilgili verdiği bir kararda ise bunun tam tersi olarak, gelir ya da kurumlar vergisi beyannamesine intikal ettirilmiş bir gelirle ilgili olarak önceden kesilmiş bulunan vergilerin, hesaplanacak vergiden mahsubuna yasal bir engel olmadığından ve bir hazine zararından söz edilemeyeceğinden hareketle mükellef lehine sonuç çıkmıştır<sup>162</sup>. Gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili uyuşmazlıkları inceleyen 4. Daire'nin benzer konularda verdiği kararlar da bu istikamette oluşmuştur. Örneğin YYİO kapsamında olmadığı halde hakedişinden kesinti yapılmış olan mükellef, bu kesintiyi ilgili dönem kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir<sup>163</sup>.

Açıklamalardan anlaşılacağı üzere kesilen vergilerin mahsup ve iadesinde yaşanan sorunlar, genel anlamıyla yürürlükteki mevzuatın yorumlanmasında Maliye ve Yargı arasında görüş farklılıkları bulunmasından kaynaklanmaktadır. Hukukun üstünlüğü prensibinden hareketle, Maliye Bakanlığı'nın uygulamalarını yargının yerleşik içtihatları doğrultusunda şekillendirmesi, işlemlerde gecikmeden dolayı mükelleflerin ve ödenecek gecikme faizinden dolayı Kamu'nun kayba uğramaması bakımından uygun olacaktır.

---

<sup>160</sup> Yılmaz, a.g.e, s:252.

<sup>161</sup> Maliye Bakanlığı'nın 12.04.1996 tarih ve B.07.0.gel.0.49/4929-44/15753 sayılı özelgesi (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeleri, Cilt: 4, s:278).

<sup>162</sup> Danıştay 4. Daire 13.12.1999 tarih ve E:1999/790; K:1999/4585 Sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>163</sup> Danıştay 4. Daire 12.10.1998 tarih ve E:1997/2790; K:1998/3559 Sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

### 2.4.3. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması

#### 2.4.3.1. Genel Olarak Geçici Vergi

Türk vergi sisteminde kazanç üzerinden alınan vergiler, gelirin elde edildiği dönemi takiben gelir vergisi mükellefleri için iki taksit halinde yedi ay, kurumlar vergisi mükellefleri için dört ay içerisinde kamu gelirine dönüşmektedir. Ülkemizin içerisinde bulunduğu enflasyonist ortam sebebiyle vergilemedeki bu gecikme kamu zararına yol açmaktadır. Ayrıca ücret gibi bazı gelir unsurlarının vergilendirilmesinde stopaj yoluyla kesinti nihai vergileme olmaktadır ve mükelleflerin elde ettikleri gelir unsurunun mahiyetine göre farklı vergileme dönemleri uygulaması vergilemede adalet ilkesi yönünden eleştiriye uğramıştır. Bütün bu sakıncaları gidermeye yönelik olarak vergi gelirlerinin tahsilinin öne alınması için çalışmalar başlatılmış, nihayetinde 26.12.1993 tarihli ve 3946 Sayılı Kanun<sup>164</sup> ile GVK'nın 120. maddesinde değişikliğe gidilerek geçici vergi müessesesi vergi mevzuatımıza girmiştir<sup>165</sup>. Başlangıçta mükellefin tercihine bağlı olarak uygulanan sistem, 22.07.1998 tarih ve 4369 Sayılı Kanun<sup>166</sup> ile zorunlu hale getirilmiş ve büyük oranda hâlihazırda uygulanmakta olan şeklini almıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerini ilgilendiren düzenleme ise GVK ile paralel bir şekilde KVK'nın 32. maddesinde yapılmıştır. GVK ve KVK açısından geçici vergi uygulamasındaki tek fark vergi oranı olup, bu oran gelir vergisinde yüzde onbeş, kurumlar vergisinde yüzde yirmidir.

Geçici vergi uygulamasına göre, geçici vergi dönemi sonu itibarı aynen hesap dönemi sonunda yapıldığı gibi geçici vergi dönemi kazancı hesaplanacak ve beyan edilip, beyan edilen gelire ilişkin kesinti yoluyla ödenen vergiler düşüldükten sonra varsa tahakkuk eden vergi ödenecektir. Ödenen geçici vergiler ve beyannameye intikal ettirilen gelirlerden daha önce kesinti yoluyla ödenen vergiler daha sonra hesap dönemi sonu itibarı ile hesaplanacak vergiden mahsup edilecektir.

---

<sup>164</sup> 30.12.1993 Tarih ve 21804 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>165</sup> M. Emin Akyol ve Muzaffer Küçük, Tüm Yönleriyle Geçici Vergi, Ankara: Yaklaşım Yay., 2003, s:38.

<sup>166</sup> 29.07.1998 Tarih ve Mükerrer 23417 Sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

Bu konudaki son düzenleme beyan ve ödeme süreleri ile ilgili olup, 5615 Sayılı Kanun<sup>167</sup> ile bu süreler; beyanname vermek için geçici vergi dönemini takip eden ikinci ayın 14. günü, tahakkuk edecek verginin ödenmesi için 17. günü olarak belirlenmiştir.

Geçici vergi dönemleri GVK'nın mükerrer 120. maddesinde altışar ay olarak tespit edilmiş, ancak sürelerle ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanarak geçici vergi dönemlerini hesap döneminin başından itibaren üçer ay olarak tespit etmiştir<sup>168</sup>.

#### **2.4.3.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Kapsamında Geçici Vergi**

Önceki bölümlerde değinildiği üzere YYİÖ işlerinde vergileme, GVK ve KVK açısından genel hükümlerin dışında, özel düzenlenmiş bir alandır. GVK'nın geçici vergiyi düzenleyen mükerrer 120. maddesinin parantez içi hükmünde, 42. madde kapsamına giren işlerden dolayı mükelleflerin geçici vergi ödemeyecekleri belirtilmiştir. Bu düzenlemenin gerekçeleri ise 42. madde kapsamındaki işler için istihkaktan kesinti yoluyla zaten bir ön vergilemenin mevcut olması ve YYİÖ işlerinde işin bitim tarihinin tespiti ile ilgili bazı zorlukların bulunmasıdır<sup>169</sup>. 42. madde kapsamına girmeyen diğer işlerden dolayı bir kazanç elde edilir ise, yalnızca bu kazançları kapsamak üzere geçici vergi ödenecektir.

Madde metninden çıkarılan anlama göre geçici vergi dönemi itibarıyla yıllara yaygın iş bitmiş olsa bile, bu işten elde edilen gelirler ilgili dönemin geçici vergi hesaplamasına konu edilmeyip, yıllık beyannameye kadar bekletilecektir. Bu durum birtakım farklı sonuçlar doğurur. Bunlar;

- YYİÖ kapsamındaki işlerden dolayı kesilmiş bulunan vergilerin geçici vergiden mahsup edilip edilemeyeceği,

---

<sup>167</sup> 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>168</sup> 08.12.2000 tarih ve 24254 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>169</sup> Muzaffer Küçük, "Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz 2004, s:63.

- YYİÖ kapsamındaki işlerden dolayı zarar edilmesi durumunda bu zararın ilgili dönem geçici vergi beyannamesi üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilip edilemeyeceği,
- YYİÖ kapsamındaki işlerin bitim tarihinden sonra işle bağlantılı olarak elde edilecek gelirlerin ve katlanılan giderlerin ilgili olduğu dönemin geçici vergi hesaplamasına dahil edilip edilmeyeceği,
- Sonradan yıllara yaygın hale gelen işler için daha önce ödenmiş bulunan geçici vergilerin ne şekilde işleme tabi tutulacağıdır.

#### 2.4.3.2.1. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerin Geçici Vergiden Mahsubu

Vergi kesintisi mekanizmasının temel mantığı, (stopajın nihai vergileme olmadığı durumlarda) mükellefin vereceği yıllık beyanname üzerinden tarh edilecek vergiden mahsup edilmek üzere bir kısım verginin kaynaktan kesinti yoluyla alıkonularak vergi alacağının emniyet altına alınmasıdır. YYİÖ kapsamındaki işlerde ise buna ek olarak vergide gecikmenin telafi edilmesi amacı güdülmüştür. Üçer aylık geçici vergi dönemlerinde de hesaplanan vergiden ilgili geçici vergi dönemi içerisinde kesinti yoluyla ödenen vergiler mahsup edilir. Mahsubun yapılabilmesi için öncelikli şart, kesintiye konu gelirin beyannameye intikal ettirilmiş olmasıdır. YYİÖ işlerinden elde edilen gelirler geçici vergi kapsamı dışında olduğundan dolayı, beyannameye dahil edilmeyen bu gelirlere ilişkin kesilmiş bulunan vergilerin hesaplanacak geçici vergiden mahsubu mümkün değildir. Konu ile ilgili bir Maliye Bakanlığı özelgesinin sonuç kısmı şu şekildedir<sup>170</sup>;

*“Ayrıca diğer kazançlarınız nedeniyle geçici vergiye tabi olmanız halinde de yıllara sari inşaat işinden elde ettiğiniz kazançlarınızın geçici vergi beyannamenize dahil edilmeyeceği tabiidir. Dolayısıyla üzerinden geçici vergi ödenmeyen yıllara sari inşaat ve onarım işi kazançlarınızdan tevkif suretiyle ödenen vergilerinizin cari yıl içerisinde ödenecek geçici vergiye mahsubu mümkün değildir. Tevkif suretiyle ödenen vergiler bu işten elde edilen kazancın beyan edildiği takvim yılı beyannamesi üzerinde tahakkuk eden vergilere mahsup edilecek arta kalan bir kısmın bulunması halinde ise bu tutarlar Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 44.maddesi genel hükümleri çerçevesinde nakden ve/veya mahsuben iade edilecektir.”*

<sup>170</sup>

Maliye Bakanlığı’nın B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-42 Sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/gv/ornek260.htm>, (16.03.2008).

Geçici vergi dönemleri itibarıyla kesin olarak bitmiş ve zararlar sonuçlanmış bir işe ilişkin olarak kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin geçici vergiden mahsup edilememesi mantıksal bir sorunu beraberinde getirmektedir. GVK'nın verginin mevzuu ile ilgili 1. maddesine göre verginin konusu bir gerçek kişinin, bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Yıllara yaygın bir işin kar-zararı ise iş bitimine kadar kesin olarak tespit edilemez. Geçici vergi dönemi içerisinde bitmiş ve zararlar sonuçlandığı tespit edilmiş olan bir iş söz konusu ise, kesinti yoluyla ön vergilemenin dayanağı ortadan kalkmış demektir<sup>171</sup>. Bu durumda zarar edilen bir işle ilgili kesilmiş olan ve mantıksal dayanağı kalmayan verginin ilgili dönem hesaplanacak geçici vergiden mahsup edilebilmesi gerekir. Yıllık beyannameye kadar beklenmesine gerek olmamalıdır, çünkü yıllık beyanname üzerinde gösterilecek bir kazanç ve kesilen vergilerin mahsup edilebileceği, bu kazançta istinaden hesaplanacak bir vergi bulunmamaktadır. Böylelikle mahsup edilemeyen vergiler uzun bir süre mükellefin sırtında gereksiz yere yük olarak kalmaktadır.

#### **2.4.3.2.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İş Zararının Geçici Vergi Matrahından İndirilmesi**

Bu konu üzerinde öteden beri bir tartışma sürüp gitmektedir. Bu tartışmanın esas kaynağı, geçici vergiyi düzenleyen GVK'nın mükerrer 120. Maddesinin parantez içi hükmünün lafzıdır. Söz konusu düzenleme aynen şöyledir;

*“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, cari vergileme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere bu kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre (indirim ve istisnalar ile VUK'un değerlemeye ait hükümleri de dikkate alınarak belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları (42. Madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar hariç) üzerinden 103. Maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler.”*

Görüldüğü üzere maddede “**kazançlar**” ibaresi yer almaktadır. Bu ibareye dayanarak kimi yazarlar tarafından sadece bu işlerden elde edilen kazancın vergi dışı tutulacağı, bir kazanç elde edilmemesi (zarar edilmesi) durumunda, söz konusu zararın geçici verginin tespitinde dikkate alınması gerektiği, bu yolla kesilen vergilerin mahsup edilememesinden dolayı mükellefe binen yükün bir nebze de olsa hafifletilebileceği,

---

<sup>171</sup> Küçük, a.g.m., s:64.

bunun geçici vergi ve vergi kesintisi yolları ile ön vergileme sisteminin yapısına uygun olacağı görüşü dile getirilmektedir<sup>172</sup>.

Aynı yönde bir başka görüşe göre, geçici verginin konusu kazançtır ve kazanç dönem başı ve dönem sonu öz varlıkları arasındaki müspet farktır. Bu farkın kaynağı YYİÖ işleri ise, bu işler kesinti yoluyla bir ön vergilemeye tabi tutulduğundan geçici vergiye konu edilmemesi yerindedir. Zarar ise öz varlığı düşürür. YYİÖ kapsamında olmayan işlerden elde edilen kazançlardan, kapsama dahil zararlar indirilemezse haksız bir vergileme söz konusu olacak, özellikle YYİÖ işinin zararı kapsama girmeyen işlerin karından daha büyükse zarar etmiş bir mükelleften vergi alınması gibi ilginç bir durum ortaya çıkacaktır. Ayrıca zararın mahsubu için yasal bir engel bulunmamaktadır<sup>173</sup>.

YYİÖ kapsamındaki işlerin zararlarının geçici vergi matrahından indirilemeyeceğini öne sürenlerin temel dayanağı konu ile ilgili yasal düzenlemelerin buna imkan tanımamasıdır. Bu görüşe göre kanun koyucu GVK'nın mükerrer 120. maddesine 42. madde ile ilgili parantez içi hükmünü koyarken YYİÖ işleri hesapları ile kapsama girmeyen diğer işlerin hesaplarını kesin olarak birbirinden ayırmak istemiştir. Öyle olmasaydı parantez içi hükmüne ihtiyaç olmazdı, çünkü 42. maddede bu gibi işlerin vergilendirilmesi ile ilgili hükümler yeterince açıktır. İş devam ettiği sürece zaten geçici vergiye konu bir kazanç bulunmamaktadır. İşin bitiminde ise kar-zarar artık ortaya çıkmıştır ve bu kar-zararın geçici vergi matrahını etkilemesi mükerrer 120. maddenin parantez içi hükmü ile özellikle engellenmiştir<sup>174</sup>.

Diğer taraftan, madde metninde geçen “kazanc” ibaresi, karşı görüşü savunanların söz ettiği şekilde yalnızca “kar” olarak anlaşılmamalıdır. GVK'nın ticari kazancı düzenleyen 37. maddesinde ve izleyen maddelerde hep “ticari kazanç” ifadesi yer almaktadır. Maddelerin düzenlenmesinde bir kar-zarar ya da kayıp-kazanc ayrımı yapılmamıştır. Buradaki kazanç kavramı ticari faaliyet sonucu elde edilen karı da zararı

<sup>172</sup> Muzaffer Küçük, “Yıllara Yaygın Taahhüt İş Zorarlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:231, Kasım 2000, s:59.

<sup>173</sup> Haluk Erdem, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İş Zaranı Geçici Vergiyi Etkilemelidir”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:52, Temmuz-Eylül 2000, s:21.

<sup>174</sup> İsmail Aslan, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zaranın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:119, Kasım 2002, s:157.

da içinde barındırır<sup>175</sup>. Dolayısı ile kanuni düzenlemelerin zarar mahsubuna engel olmadığı savı doğru değildir.

Konu hakkındaki karşılıklı fikirleri incelediğimiz zaman ortaya çıkan sonuç, vergileme açısından bir adaletsizliğin mevcut olduğunun kabulü gerektiği, ancak yürürlükteki yasal düzenlemelerin, YYİÖ işlerinden doğan zararın doğduğu geçici vergi dönemi kazancından mahsup edilmesinin mümkün olmadığı yönündedir. Geçici verginin esaslarını düzenleyen GVK'nın mükerrer 120. maddesinin parantez içi hükmünün kaldırılması YYİÖ işlerinde özel vergileme sisteminin ruhuna aykırı olacağından, sadece zararların mahsup edilebilmesi yönünde bir düzenleme yapılması ile bu adaletsizliğin giderilmesi mümkündür. Geçici vergi kapsamında YYİÖ işinin kar ve zararın farklı değerlendirmelere tabi tutulması ilk bakışta tutarsızlık gibi görünse de, uygulama önerisinin vergi mevzuatımızda örnekleri çokça görülen, firmaların finansal durumunu güçlendirmeye yönelik bir vergi teşviki olarak düşünülmesi gerekir.

#### **2.4.3.2.3. İşin Bitim Tarihinden Sonra Alınan İstihkakların Ve Yapılan Giderlerin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu**

GVK'nın 44. maddesindeki düzenlemeye göre işin bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ile her ne ad altında olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı ya da gelirlerin elde edildiği yılın kar-zararının tespitinde dikkate alınacaktır. Bu çerçevede 42. madde kapsamındaki işler geçici kabulün yapılması, işin fiilen bitmesi ya da bırakılması ile sınırlandırılmaktadır. Bu işlerin tamamlanmasından sonra elde edilecek hâsılatlar sıradan bir gelir olarak vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Bu sebepten dolayı geçici vergiye dahil edilmeme gerekçesi kalmayacaktır<sup>176</sup>.

Buna göre anılan gelir ve giderlerin, YYİÖ işi ile bir ilgisi kalmadığı kabulüne göre ait oldukları geçici vergi dönemi vergi hesaplamasına da dahil edilmesi gerekir.

---

<sup>175</sup> Adem Durak, “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönem Geçici Vergisinden Mahsup Edilemez”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:249, Mayıs 2002, s:51.

<sup>176</sup> Mehmet Maç ve Şenol Turut, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:215, Temmuz 1999, s:47.



#### **2.4.3.2.4. Sonradan Yıllara Yaygın Hale Gelen İşler İçin Daha Önce Ödenmiş Bulunan Geçici Vergilerin Durumu**

Sözleşmesine göre bir takvim yılı içerisinde başlayıp bitmesi öngörülen inşaat ve onarım işleri, ödenek sıkıntısı, tabi afetler ya da işin geçici kabulünün gecikmesi gibi sebeplerle bir sonraki yıla sarkabilir. Bu gibi durumlarda işin yıllara yaygın hale geldiği kabul edilir ve vergi ile muhasebe açısından ilgili mevzuatın gereklerine uyulur. Bu gereklerden bir tanesi de söz konusu işle ilgili hâsılat ve giderlerin geçici vergiye konu edilmemesidir. Yıllara yaygın hale geldiği takvim yılı başından itibaren geçici vergi kapsamına girmeyecek olan bu türden işlerle ilgili daha önce ödenmiş bulunan geçici vergilerin ne şekilde işleme tabi tutulacağı sorusu gündeme gelmektedir.

Süre uzatımı nedeniyle YYİÖ işi kapsamına girmiş olan bir işin hasılat ve giderleri, bu durumun kesinleştiği tarihten itibaren geçici vergiye konu edilmemelidir. Bir görüşe göre, önceki geçici vergi dönemlerinde bu işle ilgili olarak hesaplanıp ödenmiş olan geçici vergilerin ise daha sonraki geçici vergi dönemlerinde ya da yıllık beyanname üzerinde hesaplanacak vergiden mahsubu gerekir. Çünkü geçici verginin mahsubunda, kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun tersine, ait olduğu gelirin beyannameye dahil olup olmaması ayrımı gözetilmez<sup>177</sup>. Buna göre matrahın yetersiz olması nedeniyle yıllık beyannameden mahsup edilemeyen geçici vergilerin ise genel hükümler çerçevesinde iade edilmesi gerektiği açıktır.

Akla gelebilecek diğer bir seçenek ise, kesinti yoluyla ödenen vergilerde olduğu gibi, yıllara yaygın hale gelen işi için önceki dönemlerde ödenmiş olan geçici vergilerin de aktifleştirilerek yıllara yaygın işin kazancının beyan edileceği vergilendirme dönemi hesaplanacak vergiden mahsup edilmesidir<sup>178</sup>. Kanımızca bu uygulama daha doğru olup, sonradan yıllara yaygın hale gelen işlerde geriye dönük vergi kesintisi yapılmamasının mantıksal dayanağını oluşturmaktadır. Aksi takdirde bu durumdaki işler hem stopaja hem de geçici vergiye tabi tutulmuş ve mükerrer vergilemeye yol açılmış olacaktır. Her ne kadar bu uygulamanın, geçici vergi ve stopaj esaslarının farklı olmasından dolayı doğru olmadığı ileri sürülse de<sup>179</sup> sonradan yıllara

<sup>177</sup> Yılmaz, a.g.e, s:290.

<sup>178</sup> Sakıp Şeker, “İnşaat ve Onarma İşlerinde Özellik Arzeden Geçici Vergi Uygulamaları”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs 1999, s:133.

<sup>179</sup> Yılmaz, a.g.e, s:289.

yaygın hale gelmenin olağandışı bir durum olduğu ve peşin vergileme mantığına uygun hareket etmek gerektiği kabul edilmelidir.

#### **2.4.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi**

Damga vergisi, hukuki işlemlere bağlı olarak düzenlenen kâğıtlar üzerinden belli bir parayı ihtiva edip etmemesine bağlı olarak nispi ya da maktu bir tutar olarak alınan bir vergidir. Hangi kâğıtların damga vergisinin konusuna girdiği ve hangilerinin damga vergisinden istisna olduğu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'na (DVK)<sup>180</sup> ekli 1 ve 2 sayılı listelerde sıralanmıştır. Sözü edilen listeler incelendiğinde YYİÖ işleri kapsamında damga vergisinin konusuna giren kâğıtların şunlar olduğu görülür;

- Sözleşmeler
- İhale kararları
- Hakediş belgeleri
- Avans ödemelerine ait makbuzlar

##### **2.4.4.1. Sözleşmeler**

Çalışmamızın daha önceki bölümlerinde değinildiği üzere, YYİÖ kapsamındaki işler için düzenlenen sözleşmeler istisna sözleşmesi (akdi) kapsamındadır. Borçlar hukuku çerçevesinde düzenlenecek sözleşmelerde herhangi bir şekil şartı aranmaz. Taraflar arasında karşılıklı irade beyanı ile sözleşme kurulmuş olur. Bu kuralın istisnası kamunun taraf olduğu sözleşmelerdir ve bu türden sözleşmeler, ilgili kanunlarda yer alan düzenlemelere uygun olmak zorundadır. Nitekim kamunun taraf olduğu inşaat taahhüt sözleşmeleri KİSK hükümleri uyarınca yazılı olarak düzenlenmelidir ve bu sözleşme müteahhit ve kamu adına da idare amiri tarafından imzalanmak suretiyle geçerlilik kazanır. Kamu ihale mevzuatına tabi olsun ya da olmasın, yapım işine ait sözleşme kağıda döküldüğü anda damga vergisi mükellefiyeti doğar<sup>181</sup>.

<sup>180</sup> 11.07.1964 Tarih ve 11751 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

<sup>181</sup> Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:246, Şubat 2002, s:53.

DVK'ya ekli 1 sayılı listenin akitlerle ilgili kâğıtlar başlığı altında, belli bir parayı ihtiva eden mukavelenamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Belli bir parayı ihtiva etmeyen sözleşmeler ise listede yer almamakta olup damga vergisinin konusuna girmemektedir. İnşaat taahhüt sözleşmelerinin her hâlükarda belli bir parayı ihtiva edeceği göz önüne alındığında düzenlenen sözleşmelerde binde 7,5 oranında damga vergisinin hesaplanması gerekir.

Sözleşme konusu taahhüdün zamanında bitirilememesinden dolayı bir süre uzatımı öngörüldüğünde ilk sözleşme ile aynı oranda damga vergisi alınacağı DVK'nın 14. maddesinin 3. fıkrasında yer almaktadır. Burada sorun damga vergisinin hangi matrah üzerinden hesaplanması gerektiğidir. Aynı maddenin 2. fıkrasında sözleşmede değişiklik halinde artan tutar üzerinden vergi alınacağı belirtilmiş ise de süre uzatımı ile ilgili düzenlemenin ayrı bir fıkra yapılmış olmasından dolayı bu iki fıkra arasında doğrudan bağ kurulması tartışma yaratabilir. Bize göre bu ayrıca açıklanması gereken bir durumdur. Sayıştay'ın 21.12.1972 tarih ve E.72/2 sayılı kararında sürenin asli unsur olduğu sözleşmelerde bunların aynı şartlarla bir süre daha uzatılması ile ilave edilen ya da tekerrür eden bir meblağ bulunuyorsa bu meblağ üzerinden, böyle bir meblağ bulunmuyorsa ya da hesaplanamıyorsa esas sözleşme için alınmış olan tutarda damga vergisi alınması gerektiği belirtilmiştir. Buna ek olarak Maliye Bakanlığının yayınladığı 01.02.1973 tarihli ve 2101104-1467/6483-6 sayılı genelgede, sözleşme sürelerinin ilk sözleşmedeki işten ayrı olarak yeniden bir iş veya taahhüdü gerektirecek biçimde uzatılması halinde artan belli ya da hesaplanabilir tutar üzerinden nispi damga vergisi alınacağı bildirilmiştir<sup>182</sup>.

Yukarıdaki açıklamalara göre, bir inşaat taahhüt sözleşmesinde süre uzatımı söz konusu olursa ve bu süre uzatımıyla birlikte sözleşme bedelinde bir artış meydana gelirse, ilk sözleşme bedeli üzerinden değil, sadece artan bedel üzerinden ve ilk sözleşmeyle aynı oranda damga vergisi hesaplanması gerekir. Ek bir unsur olarak ise söz konusu süre uzatımına ilişkin esas sözleşme üzerine sonradan bir şerh konmuş olması veya süre uzatımına ilişkin bir sözleşme ya da mektup düzenlenmiş olması gibi,

---

<sup>182</sup> Erhan Ökmen ve Timur Çakmak, "Taraflar Arasında Yapılan Sözleşmelerin Süresinde Meydana Gelecek Değişikliklerin Damga Vergisine Etkileri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:205, Eylül 1998, s:146-147.

damga vergisinin konusunu oluşturacak işlemlerin gerekli olmasıdır. Uzatma bu beyanın karşı tarafa ulaşması ve kabul edilmesi ile tamamlanır ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur<sup>183</sup>. Sözleşmelere kendiliğinden süre uzatımı gerektirecek bir madde konmuş ve bu maddeye istinaden süre uzatılmış ise ortada damga vergisini doğuracak bir kağıt olmayacağından bu gibi hallerde damga vergisi hesaplanmamalıdır. Çünkü DVK'nın 1. maddesine göre verginin konusu kâğıtlardır. Kendiliğinden uzamanın yeni bir sözleşme tesisi hükmünde olduğu yönünde görüş bulunmasına karşın<sup>184</sup>, Danıştay 7. Dairesi'nin kendiliğinden uzayan sözleşmelerde damga vergisi aranmayacağı yönünde bir kararı bulunmaktadır<sup>185</sup>.

Sözleşmenin devri halinde ise sözleşmenin taraflarında değişiklik olacak, sözleşme konusu işin içeriğinde bir değişme olmayacaktır. DVK'nın 14. maddesi'ne göre sözleşmenin devri halinde esas sözleşme üzerinden hesaplanan verginin dörtte biri alınır.

#### **2.4.4.2. İhale Kararları**

DVK'ya ekli 1 sayılı listenin kararlar ve mazbatalar başlıklı ikinci bölümünün 2 nolu bendinde ihale kanunlarına tabi olan ya da olmayan daire ve kurumların yetkili organlarınca verilen her türlü ihale kararlarının binde 4,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

İhale kararlarının vergilendirilmesi için kararın hukuken tekemmül etmiş olması gerekir. Yani bu işi için gerekli yasal prosedür tamamlanmış, ihale makamınca da onaylanmış olmalıdır<sup>186</sup>. Birçok yargı kararı hukuken tekemmül etme sonucu vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yönündedir<sup>187</sup>. Ayrıca bir kararın ihale kararı olarak değerlendirilebilmesi, bedel, işin yaptırılacağı kişi ya da kuruluş ve dolayısı ile işin

<sup>183</sup> Ahmet Kırman, „Damga Vergisi Kanunu şerhi, Ankara: Doğuş Matbaacılık, 1997. s:107.

<sup>184</sup> Kırman, a.g.e., s:108.

<sup>185</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 20.12.1995 Tarih ve E.1993/5576, K.1995/5516 Sayılı Kararı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>186</sup> Aysun Koçak, „Taahhüt İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak 2008, s:141.

<sup>187</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin 04.04.2000 Tarih ve E.1999/2761, K.2000/958 Sayılı, Danıştay 7. Dairesi'nin 30.11.2005 Tarih ve E.2002/850, K.2005/3016 Sayılı Kararları, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

şartlarının alınan kararda yer almasına bağlıdır. Bu niteliği taşımayan kararlar ihale kararı sayılmaz ve vergiye tabi olmaz<sup>188</sup>.

#### **2.4.4.3. Hakediş Belgeleri**

DVK'nın 1. Maddesi'nde; yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgelerden kanuna ekli 1 sayılı listede yer alanların damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Kanun'un 2. Maddesi'nde ise; Vergiye tabi kağıtlar mahiyetinde bulunan veya onların yerini alan mektup ve şerhlerle, bu kağıtların hükümlerinin yenilenmesine, uzatılmasına, değiştirilmesine devrine veya bozulmasına ilişkin mektup ve şerhler de Damga Vergisine tabidir denmektedir.

Söz konusu liste incelendiğinde hakediş belgelerinin kendi başına verginin konusuna girmediği görülmekle birlikte, DVK'nın anılan 2. maddesinde belirtildiği şekilde hakediş belgelerinin üzerine bedelin tahsil edildiğine dair şerh konması halinde bu belgeler, 1 sayılı listenin makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlığının a bendinde yer alan “resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelere karşılık kişi ya da kurumlar tarafından resmi dairelere verilen makbuz hükmünde” sayılır ve bu kapsamda binde 7,5 oranında damga vergisine tabi tutulur<sup>189</sup>. Danıştay 11.Dairesi bir kararında, damga vergisinin konusunun hakediş raporu olmadığı, bedelin tahsil edildiğine ilişkin konulan şerh olduğundan hareketle vergi dairesince cezalı tarhiyata uğrayan mükellefin açtığı davayı reddetmiştir<sup>190</sup>.

Yalnızca resmi daireler tarafından yapılan hakediş ödemeleri vergiye tabi olup, özel kişi ya da kuruluşların yapacakları ödemeler damga vergisinin konusuna girmemektedir.

---

<sup>188</sup> Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”,s:54.

<sup>189</sup> Abdullah Çelik, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”,s:55.

<sup>190</sup> Kırmızı, a.g.e., s:104.

#### **2.4.4.4. Avans Ödemelerine Ait Makbuzlar**

Avans, henüz satılmamış bir mal, ifa edilmemiş bir hizmet veya yerine getirilmemiş bir taahhüt için ileride yapılacak ödemeye mahsuben yapılan bir ön ödemedir.

DVK'ya ekli 1 sayılı listenin IV-makbuzlar ve diğer kâğıtlar başlığının 1 No'lu bendinin a alt bendinde, avans olarak yapılanlar dâhil, resmi daireler tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin, kişiler tarafından resmi dairelere verilen ve belli parayı ihtiva eden makbuz ve ibra senetleri ile bu ödemelerin resmi daireler nam ve hesabına kişiler adına açılmış hesaplara nakledilmesini veya emir ve havalelerine ödenmesini temin eden kâğıtların damga vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemeden hareketle sadece resmi daireler tarafından yapılan avans ödemeleri verginin konusuna girecek, özel kişi ya da kuruluşlar tarafından yapılan avans ödemeleri üzerinden damga vergisi hesaplanmayacaktır.

Avans ödemesi sırasında ödenen vergi, hakedişten mahsup aşamasında hesaplanacak damga vergisinden mahsup edilemez. Çünkü her biri ayrı ayrı verginin konusuna giren ve ayrı ayrı hukuki sonuçları olan iki ayrı kâğıt düzenlenmesi söz konusudur<sup>191</sup>.

#### **2.4.5. YYİÖ İşlerinde Katma Değer Vergisi**

Katma değer vergisi; 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK)<sup>192</sup> ile vergi mevzuatımıza girmiş olan, üretilen mal ve hizmetlerin el değiştirdiği her safhada yaratılan katma değer üzerinden hesaplanan sabit oranlı ve dolaylı bir muamele vergisidir<sup>193</sup>. KDV'nin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, istisna ve muafiyetler, vergileme dönemi ile diğer hususlar Kanun'un ilgili maddelerinde açıklanmış olup, YYİÖ işleri kapsamında genel uygulamanın dışında bir özel bir düzenlemeye yer verilmemiştir. KDV uygulamasında YYİÖ işleri bağlamında üzerinde durulacak

<sup>191</sup> Abdullah Çelik, "Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması",s:57.

<sup>192</sup> 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>193</sup> Dolaylı vergiler, mal ve hizmet kullanımından kaynaklanan vergilerdir. Vergiye tabi mal ya da hizmetlerden yararlanan herkes, gelir düzeyi ne olursa olsun aynı oranda vergi öder. Bu vergilerde vergi mükellefi ile ödeyicisi farklı olmasından dolayı dolaylı vergi adı verilir. Yani vergi ödeyici tarafından doğrudan doğruya maliyeye ödenmemekte, vergi mükellefi aracılığıyla ödenmektedir.

hususlar, KDV'ne esas matrahın tespiti ve vergiyi doğuran olayın meydana gelişi ile sınırlandırılmıştır.

#### **2.4.5.1. Vergiyi Doğuran Olay**

Taahhüt esaslı inşaat ve onarım işleri hizmet ifası olarak değerlendirilir ve GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. KDVK'nın verginin konusu ile ilgili 1. maddesinde ticari faaliyetlerin KDV kapsamında olduğu belirtildikten sonra 4. maddesinde hizmetin tanımı yapılmıştır. Bu tanıma göre hizmet; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilir. Kanun'un 10. maddesinde vergiyi doğuran olayın hizmetin yapılması anında, hizmetin kısım kısım yapıldığı durumlarda ise her bir kısma ilişkin hizmetin yapılması ile gerçekleşeceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen hükümlere göre YYİO işlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifasıdır yani YYİO işlerinde işin bitimi bölümünde yer verdiğimiz şekillerden biri ile işin sona ermesidir. Uygulamada ise hakediş kavramı karşımıza çıkmaktadır. İnşaat taahhüt işlerinde genellikle işin bitimi beklenmeden belirli kısımlar halinde ve usulüne uygun ölçümlemeler neticesinde çıkarılan hesaplara göre hakediş raporları düzenlenmekte ve işin bu şekilde tespit edilen kısımları için düzenlenen hakediş raporuna istinaden müteahhide ödemeler yapılmaktadır. Bu durum KDVK'nın 10. maddesinde yer alan kısım kısım hizmet ifası düzenlemeleriyle örtüşmektedir.

İnşaat taahhüt işlerinde KDV yönünden vergiyi doğuran olay, hakediş belgelerinin düzenlendikten sonra yetkili ya da ilgili makamlarca onaylanması ile meydana gelir. Hakediş belgesinde yer alan tutarın aynı zamanda faturaya bağlanması gerekir ve vergiyi doğuran olay, faturanın düzenlenmiş olması ile de tekemmül eder<sup>194</sup>. Hakediş belgesi iki tarafça da kabul edilmiş ve onaylanmış bir belge olup, hizmet ifasının tamamlandığı anlamına gelir. Maliyenin konu ile ilgili genel tebliğ düzeyinde bir düzenlemesi bulunmamakla birlikte çeşitli özelemler ile hakedişin ihale makamınca onaylanması ile KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olacağı yönündeki

---

<sup>194</sup> Yılmaz Özbacı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yay., 2002, s:284.

görüşü desteklediği ve uygulamasını buna göre şekillendirdiği görülmektedir<sup>195</sup>. Danıştay tarafından verilmiş birçok karar da bu görüşü destekler mahiyettedir<sup>196</sup>.

Karşıt görüşte olan bir kısım yazarlara göre ise, hakedişin ihale makamınca onaylanması tek başına vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabulü için yeterli değildir. Bu görüş Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun, kendisinden önce ve hatta sonra danıştay tarafından konu ile ilgili verilen kararlarla çelişir mahiyetteki kararı etrafında şekillenmektedir.<sup>197</sup> Kararın içeriğine göre hakediş raporunun taraflarca imzalanıp onaylanmasından sonra ita amirince tahakkuk müzekkeresinin ve verile emrinin düzenlendiği tarihte işin miktarı kesinlikle ortaya çıkmakta ve belli bir kısım iş teslim alınmakta, aynı zamanda vergiyi doğuran olay da bu tarihte meydana gelmektedir. Çünkü Yapım İşleri Genel Şartnamesi'nin 40. Maddesi'ndeki düzenlemeye göre; hazırlanan ve iki tarafça imzalanmış bulunan geçici hakediş raporu, tahakkuk işlemi yapılınca kadar, yetkili makamlar tarafından düzeltilebilir. Yani KDV ne esas olacak matrah hususunda tahakkuk işlemi yapılınca ve verile emri düzenleninceye kadar bir kesinlik yoktur. Onaylanan hakediş belgeleri ise müteahhide ödeme yapılabilmesi için düzenlenen bir "ara belge" olup, verile emrine bağlanmadıkça bir hüküm ifade etmez<sup>198</sup>.

Kanaatimize göre KDVK'da yer alan düzenlemelerden yola çıkarak vergiyi doğuran olayın tespiti ile ilgili bir tartışma olmaması gerekir. Bu hususta Maliye'nin yerleşik görüşü ve vergi yargısının geliştirmiş olduğu içtihat (Danıştay Vergi Dava Daireleri'nin 1998 tarihli anılan kararına rağmen ters yönde kararlar verilmeye devam edilmiştir) doğrultusunda ve Kanun'un vergiyi doğuran olay tanımı çerçevesinde taraflarca imzalanmış ve onaylanmış bir belge niteliğindeki hakediş belgesi ile hizmet ifasının tamamlandığı kabul edilmelidir. YİĞŞ'nin 40. maddesindeki düzenleme bu durumu değiştirmez. Kaldı ki KDVK'nın 35. maddesinde KDV matrahında sair

<sup>195</sup> Maliye Bakanlığı'nın 12.12.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.09.6979 Sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/6976.htm>, (16.03.2008), Maliye Bakanlığı'nın 20.01.2000 Tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.16.KDV 10.25-21785/413 Sayılı Özelgesi, <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/kdv/ornek31.htm>, (16.03.2008).

<sup>196</sup> Danıştay 7. Dairesi'nin E.1992/4210, K.1993/4119 Sayılı, E.2001/3971, K.2004/954 Sayılı ve E.2001/129, K.2003/5255 Sayılı Kararları, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (16.03.2008).

<sup>197</sup> Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 19.06.1998 Tarih ve E.1996/370, K.1998/118 Sayılı kararı (Kızılot, Danıştay Kararları ve Özelgeler, Cilt: 5, s:1200).

<sup>198</sup> Fazıl Aydın, İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV'nin Doğduğu Tarih, Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayınları, Sayı:80, Ağustos 1999, s:132.



sebeplerle sonradan değişiklik olması halinde (malların iadesi, işlem den vazgeçilmesi vb.) değişikliğin mahiyetine uygun olarak gerekli düzetmenin yapılacağı belirtilmiştir. Hakediş belgesinin onaylanması ile ita amirince tahakkukun gerçekleştirilmesi arasında YİĞŞ'nin 40. maddesi çerçevesinde bir düzeltme olursa, değişikliğin vuku bulduğu dönemde işleme taraf olanlar da gerekli düzeltmeleri yapabileceklerdir. Bu açıklamalardan hareketle, KDVK'da YYİÖ işleri ile ilgili olarak vergiyi doğuran olayı hakediş belgesine istinaden ita amirinin tahakkukuna ve verile emrine bağlayan bir düzenleme yapılmadığı sürece Maliye'nin de taraf olduğu birinci görüşe katılıyoruz.

#### **2.4.5.2. Verginin Matrahı**

İnşaat taahhüt işlerinden dolayı müteahhitlere ödenen hakediş bedellerine uygulanacak KDV nin matrahının hesabında ilk önce (varsa) KDVK'nın 25. maddesinde yer alan şekilde müteahhitlerin işi almak için yaptıkları iskontolar düşülecektir. Daha sonra bu tutardan bir önceki hakedişle müteahhite ödenen tutar düşülecek, bulunacak tutara çimento, demir, akaryakıt, inşaat ve tesisat fiyat farkı gibi ilavelerin eklenmesiyle elde edilen matrah üzerinden KDV hesaplanacaktır. Avans, teminat, gecikme cezası, işveren tarafından sağlanan malzeme bedeli ve sair kesintiler KDV matrahından indirilmeyecektir<sup>199</sup>. Ayrıca KDVK'nın 24. maddesinin 2. fıkrasına göre, mal veya hizmet satışına bağlı olarak vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları KDV matrahına ilave edilecektir<sup>200</sup>. Bu hüküm gereğince, hakedişlerden kesilmiş olan vergiler de matraha dahil olacaktır.

#### **2.4.6. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi**

##### **2.4.6.1. Genel Olarak Enflasyon Düzeltmesi**

Enflasyon düzeltmesi; parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesinde dikkate alınacak tutarlarının düzeltme katsayısı ile çarpılması suretiyle, malî tablonun ait olduğu tarihteki satın alma gücü cinsinden hesaplanmasıdır.

Ülkemizde 1978-2001 yılları arasında yaşanan kronik yüksek enflasyon olgusu işletmelerin mali tabloları üzerinde büyük tahribatlar yapmış ve geleneksel muhasebe yöntemiyle hazırlanan söz konusu tablolara göre belirlenen vergi matrahlarının gerçek

---

<sup>199</sup> İnan, a.g.m., s: 62.

<sup>200</sup> Özbalcı, Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s:574.

duruma göre değil, enflasyonist etkiler sonucu oluşan fiktif duruma göre hesaplanması sonucunu doğurmuştur<sup>201</sup>. Enflasyonun mali tablolar üzerindeki etkisinin yönü ve boyutu her bir işletmenin bilançosunun yapısına göre farklılık arz eder. Kendi öz kaynaklarıyla çalışan ve bu kaynaklarını bilançonun aktifinde parasal kalemler şeklinde tutan işletmeler enflasyondan olumsuz yönde, daha çok yabancı kaynaklarla iş gören ve aktif yapısı parasal olmayan kalemlerde yoğunlaşan işletmeler ise olumlu yönde etkilenir. Bu etkilerin şiddeti ise bilançolardaki parasal-parasal olmayan kalemlerin<sup>202</sup> ağırlığına göre değişik ölçülerde olur. Her durumda oluşan vergi matrahı, işletme faaliyetlerinin gerçek sonucunu vergilendirmeye esas teşkil edemeyecek, gerçek olmayan kazançlar üzerinden vergi hesaplanabildiği gibi, gerçek olmayan zararlar sonucu vergi matrahı aşınacaktır.

Yukarıda sayılan olumsuzlukları gidermek amacıyla 5024 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun<sup>203</sup> ile, VUK'un Mükerrer 298. maddesinde değişikliğe gidilerek ve Kanun'a Geçici 25. madde eklenerek enflasyon düzeltmesi kavramı vergi mevzuatımıza girmiştir. VUK'un Mükerrer 298. maddesine göre; enflasyon düzeltmesinin uygulanabilmesi için içinde bulunulan hesap dönemi dahil son üç hesap dönemi sonunda fiyat endeksindeki artış % 100 ün ve içinde bulunulan hesap dönemi sonunda yıllık % 10 un üzerinde gerçekleşmesi gerekir ve bu iki şart birlikte oluşmalıdır. Enflasyon düzeltmesi geçici vergi dönemleri sonu itibarı ile de uygulanmak zorundadır ancak bu durumda son üç hesap dönemi yerine içinde bulunulan ay dahil son 36 ay, hesap dönemi için ise son 12 aylık fiyat indeksi dikkate alınır.

Uygulama özetle şu şekilde olacaktır;

- Bilançodaki parasal ve parasal olmayan kıymetler tespit edilir,

---

<sup>201</sup> Mahmut Vural, M. Ali Özayer ve Aydın Kıratlı, Vergisel Açıdan Enflasyon Düzeltmesi, Ankara: Oluş Yay., 2004, s:17.

<sup>202</sup> Parasal kıymetler; Türk Lirasının değerindeki değişimler karşısında nominal değeri aynı kaldığı halde satın alma güçleri fiyat hareketlerine göre ters yönde değişen kasa, banka, borç ve alacaklar gibi kalemlerdir. Parasal olmayan kalemlere ise sabit kıymetler, stoklar ve sermaye örnek gösterilebilir. Parasal ve parasal olmayan kalemler, konu ile ilgili 328 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

<sup>203</sup> 30.12.2003 tarih ve 25332 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- Parasal olmayan kalemlerin düzeltmeye esas tarihi, mahiyetine göre Mükerrer 298. madde'nin 3. bendinde yer alan ölçülerden biri uygulanmak suretiyle tespit edilir,
- Mali tabloların ait olduğu aya ilişkin fiyat indeksinin, düzeltmeye esas alınan tarihi içeren aya ait fiyat indeksine bölünmesiyle düzeltme katsayısı bulunur,
- Parasal olmayan kıymetlerin, VUK değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen düzeltmeye esas olacak tutarları ile düzeltme katsayısı çarpılarak düzeltilmiş değerleri, düzeltilmiş değerleri ile de düzeltme öncesi değerler karşılaştırılarak enflasyon düzeltmesi farkları hesaplanır,
- Bulunacak farklar ilgili hesaplara kaydedilir. Düzeltme sonucu ulaşılan değerler, ilgili parasal olmayan kalemler için izleyen dönemin başlangıç değeri olacaktır.

12 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne<sup>204</sup> göre enflasyon düzetmesi sonucu bulunacak farkların muhasebeleştirilmesi şu şekilde olacaktır;

Parasal olmayan kalemlerinin düzeltilmesi sonucu oluşan farklar, ilgili varlık ve kaynaklara ilişkin defter-i kebir hesaplarına karşılık 698-enflasyon düzeltme hesabına borç ya da alacak kaydedilir. Parasal olmayan varlık kalemlerinin enflasyona göre düzeltilmesi sonucu ortaya çıkan artışlar bu hesabın alacağına, parasal olmayan kaynak kalemlerindeki artışlar ise borcuna yazılır. Bu hesap, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre, 648- enflasyon düzeltmesi karları veya 658-enflasyon düzeltmesi zararları isimli gelir tablosu hesaplarına devredilerek kapatılır.

#### **2.4.6.2. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi**

Maliye Bakanlığı'nın 328 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nin<sup>205</sup> ekindeki parasal olmayan kıymetler listesinde 170 hakediş maliyetleri ve 350 Yıllara yaygın taahhüt işleri yapan işletmelerin üstlendikleri işlerden, gerçekleştirdikleri kısım

<sup>204</sup> 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır.

<sup>205</sup> 26.02.2004 tarihli ve 25387 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayınlanmıştır

karşısında aldıkları hakedişler kalemlerine de yer verilmiştir. Buna göre YYİO işlerine ilişkin hakediş ve maliyetler de enflasyon düzeltmesine tabi olup, mükerrer 298. maddenin 3. fıkrası uyarınca deftere kayıt tarihleri esas alınarak düzeltilecektir. Aynı maddenin 5. fıkrasına göre, anılan kalemlerin düzeltilmesinden sonra oluşan farklar yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedilir ve bu hesap işin bitiminde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Birden fazla YYİO işi varsa veya YYİO işleri ile bu kapsamda olmayan diğer işlerle birlikte yapılıyorsa dönem sonlarında ortak genel giderlerin dağıtımı, söz konusu giderlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş değerleri esas alınarak yapılır.

YYİO işlerinde enflasyon düzeltmesi ile ilgili muhasebe kayıt sistemi 12 Sıra No'lu MSUGT'ne göre şu şekilde olacaktır;

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine ait maliyetlere ilişkin enflasyon düzeltmeleri sonucu oluşan artışlar 17. gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının altında açılacak alt hesapların borcuna karşılık 697-yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının alacağına kaydedilir.
- Hakedişlere ilişkin düzeltmeler sonucu oluşan artışlar da 35. gruptaki ilgili defter-i kebir hesaplarının altında açılacak alt hesapların alacağına karşılık 697-yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabının alacağına kaydedilir.
- 697-yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabı, alacak ve borç kalanı vermesi durumuna göre 178- yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabı veya 358- yıllara yaygın inşaat enflasyon düzeltme hesabına devredilerek kapatılır.
- İşin bitimiyle birlikte 178 ve 358 kodlu hesaplar işin bittiği yılın 648-enflasyon düzeltmesi karları veya 658-enflasyon düzeltmesi zararları isimli gelir tablosu hesaplarına devredilerek kapatılır.

- İnşaat ve onarım işlerinde birden fazla proje olması durumunda bu hesapta her bir proje için bir tali hesap açılarak farklar projeler itibarıyla izlenmelidir.

VUK'un mükerrer 298. madde hükümleri 01.01.2004 tarihinden sonra düzenlenecek mali tabloları kapsamaktadır. 31.12.2003 tarihine ilişkin düzeltmeler VUK'un geçici 25. maddesi hükümlerine göre yapılacaktır. Bu düzenlemelere göre yapılacak düzeltmelerin mükerrer 298. Madde çerçevesinde yapılacak düzeltmelerden farklı yanı, düzeltme işlemleri sonucu ulaşılacak enflasyon düzeltme karının geçmiş yıllar karlarına, zararının ise geçmiş yıllar zararlarına yazılarak vergiye tabi dönem kazancı ile ilişkilendirilmemesidir. Ayrıca bu zararlar sonraki dönemlerin kazançlarından da indirilmez. Bu sebeple YYİÖ işlerinde enflasyon düzeltmesi hükümlerine göre 2003 yılında başlanmış inşaatlara ilişkin olarak 31.12.2003 tarihi itibarıyla 178 ve 358 kodlu hesaplara alınmış olan tutarlar, iş bitiminde kar-zarar belirlenirken vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayacaktır.<sup>206</sup>

YYİÖ işleri kapsamında enflasyon düzeltmesi ile ilgili tartışma yaratan en önemli husus, hakedişlerden yapılan vergi kesintilerinin takip edildiği 193-peşin ödenen vergiler ve fonlar hesabının enflasyon düzeltmesine tabi olup olmayacağıdır. VUK 328 No'lu Genel Tebliği ekindeki listede 193 kodlu hesap parasal kalemler arasında gösterilmiştir ve buradan hareketle enflasyon düzeltmesine tabi olmadığı anlaşılmaktadır. Fakat bu kesintiler iş bitiminde hesaplanacak vergiden mahsup edilecek olduğuna göre, enflasyon düzeltmesi etkileri taşıyacak 170 ve 350 kodlu hesapların karşılaştırılması suretiyle oluşacak enflasyon etkisinden arındırılmış kazançta istinaden hesaplanacak vergiden, daha önce kesilen vergilerin düzeltmeye tabi olmaksızın mahsup edilmesi anlamlı görünmemektedir. Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.09.2004 tarih ve 044753 sayılı yazısına göre bu konuda Maliyenin görüşü, parasal kalemler içerisinde sayılan peşin ödenen vergilerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulmaması gerektiği yönündedir<sup>207</sup>.

<sup>206</sup> A.İhsan Akgün, 12 Sıra No'lu MSUGT Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Enflasyon Muhasebesi, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:281, Ocak 2005, s:145.

<sup>207</sup> A. Şahin Savcı, "Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi Ve Bazı Sorunlar", Yaklaşım Dergisi, Sayı:280, Aralık 2004, s:20.

Diğer bir konu ise verilen ve alınan avansların düzeltmeye konu olup olmamasıdır. VUK 328 Sıra No'lu GT eki 2 Sayılı listenin dipnotlarına göre, parasal olmayan mahiyetteki alınan ve verilen avanslar enflasyon düzeltmesi kapsamındadır. Ancak parasal olmayan mahiyetten ne anlaşılması gerektiği hakkında bir açıklama bulunmamaktadır. Bu durumda avansın belli bir mal ya da hizmet miktarına endeksli olup olmadığı ayırım açısından önem kazanır. Belli bir miktar mal ya da hizmete endeksli olarak verilen avanslar parasal olmayan kıymet olarak değerlendirilir ve düzeltmeye tabi tutulur. Bu mahiyette olmayan avanslar parasal kıymettir ve düzeltmeye tabi tutulmaz<sup>208</sup>. Bu duruma şöyle bir örnek verilebilir;

Mükellef (A) gerçekleştirmekte olduğu inşaat işinde kullanmak üzere fiyatı sabitlenmiş olarak (teslim tarihindeki fiyat değişimlerinden etkilenmemek kaydıyla) 100 ton demir siparişi vermiş ve bu siparişe istinaden 10.000 YTL avans ödemiştir. Bu durumda verilen avans belli bir miktar mal alımına istinaden verilmiş olup, parasal olmayan kıymet olarak değerlendirilmesi ve düzeltmeye tabi tutulması gerekir. Çünkü fiyatın sabitlendiği böyle bir durumda avans tutarının enflasyondan etkilenmeyeceği açıktır. Eğer avans, teslim sırasında oluşacak cari fiyatlar üzerinden hesaplanacak tutardan mahsup edilecek olursa (fiyat sabitlenmemiş ise), avansın nominal değeri aynen kasadaki para gibi enflasyona göre değişecek ve bu durumda düzeltmeye tabi tutulmaması gerekecektir<sup>209</sup>. Alt taşeronlara verilen avanslar için de aynı mantık geçerlidir. Çoğunlukla işin belli kısımlarına ilişkin belli ölçümlemelere göre hesaplanıp alt taşeronlara ödenen avanslar parasal olmayan mahiyette olup düzeltmeye tabi tutulmalıdır<sup>210</sup>.

Yukarıdaki açıklamalar dikkate alındığında avansların enflasyon düzetmesi karşısındaki durumunu değerlendirirken her bir avansın yapısının tek tek gözden geçirilmesinin gerekli olduğu ortaya çıkmaktadır. Esasen YYİÖ işlerinin vergi karşısındaki özel durumu dikkate alındığında, bu işlere özgü olarak kullanılan tüm hesapların düzeltmeye tabi olması gerekir. YYİÖ işlerinde verilen ve alınan avanslar maliyet ve hakedişlerden mahsup edilmekte, böylece fiyat değişimlerinden

---

<sup>208</sup> Vural, Özyer ve Kıratlı, a.g.e, s:124.

<sup>209</sup> Savcı, a.g.m., s:20.

<sup>210</sup> Savcı, a.g.m., s:21.

korunmaktadır<sup>211</sup>. Peşin ödenen vergiler ise enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş hakediş ve maliyet hesaplarının karşılaştırılması suretiyle hesaplanacak vergiden mahsup edileceğinden vergilendirmede bir adaletsizlik ortaya çıkacaktır. Bu sebeplerden dolayı kanımızca YYİÖ işleri kapsamında sınırlı olmak üzere alınan/verilen avansların ve kesinti yoluyla peşin ödenen vergilerin mahiyeti ne olursa olsun enflasyon düzeltmesine tabi tutulması gerekir.

---

<sup>211</sup> Mustafa Uysal, Yeşim Taner ve Elif Buluç, Enflasyon Düzeltmesi Ve Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Ankara:2005,s:357.

### 3. TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI ÇERÇEVESİNDE İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE YILLARA YAYGINLIK KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 3.1. Genel Açıklama

YYİÖ işlerinde özel vergileme rejiminin yol açtığı ve çalışmamızın ilgili bölümlerinde yeri geldikçe üzerinde durulan çok çeşitli problemlerin ortaya çıkması, bu türden işlerde özel vergileme rejiminin gerçekten gerekli olup olmadığı yönünde tartışmaların başlamasına sebep olmuştur. Uzun müddet kavramsal bazda süregiden tartışmalar, Türkiye Muhasebe Standartları'nın<sup>212</sup>(TMS) yayınlanması ile kendisine teknik bir eksen bulmuştur. Söz konusu standartlardan 11 numaralı standart, inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe kurallarını düzenlemektedir ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu<sup>213</sup> tarafından yayınlanan 7 sıra numaralı İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı Hakkındaki Tebliğ<sup>214</sup> ekinde sunularak yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ'de standardın amacı; inşaat sözleşmelerine ilişkin gelir ve maliyetlerle ilgili muhasebe uygulamasının açıklanması olarak belirtilmiştir. İnşaat sözleşmelerine konu olan işin niteliği gereği, sözleşme kapsamındaki işin başlamasıyla tamamlanması farklı hesap dönemlerinde gerçekleşmektedir. Bu nedenle inşaat sözleşmelerine ilişkin muhasebe uygulamasındaki esas konu, sözleşme kapsamında elde edilen gelir ve maliyetlerin inşaat işinin gerçekleştiği hesap dönemlerine dağıtılmasıdır.

İnşaat taahhüt işletmelerinde yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen aynı işe ait ancak farklı vergileme dönemlerinde doğan gelir, maliyet ve gider unsurlarının ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilemenin ne zaman yapılacağı hususlarında

---

<sup>212</sup> Türkiye Muhasebe Standartları, uluslar arası finansal raporlama standartlarının (IFRS) Türkçe'ye çevrilmiş şeklidir. Standartların yayınlanmasında muhasebe ve finansal raporlama çalışmalarında dünyayla entegrasyon sağlanması amacı güdülmüş olup, çeviri çalışmaları Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu öncülüğünde uzmanlar ve akademisyenlerden oluşan komisyonlar tarafından yürütülmüştür.

<sup>213</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye'de muhasebe ve finansal raporlama alanındaki çok başlılığa son vermek ve bu alanlarda dünyayla entegrasyon sağlamak amacıyla 18.12.1999 tarihli ve 23910 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 4487 Sayılı Kanun ile kurulmuş idari ve mali özerkliğe sahip bir kamu kurumudur.

<sup>214</sup> 26.10.2005 tarihli ve 25978 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır



evrensel boyutta başlıca iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan biri tamamlanmış sözleşme yöntemi, diğeri ise tamamlanma yüzdesi yöntemidir.

### **3.2. Tamamlanmış sözleşme yöntemi**

Tamamlanmış sözleşme yönteminde, sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilen yıllara yaygın inşaat işinden kaynaklanan gelir, maliyet ve gider unsurlarının ve dolayısı ile kazancın kayda alınması için söz konusu işin tamamen veya bu hesaplamalara imkân tanıyacak şekilde büyük oranda bitmiş olması gerekir. Bu sebeple söz konusu işin kazancı işin bitirildiği vergilendirme döneminde finansal tablolara yansıtılacaktır. Bu yöntemin muhasebe anlamında eksikliği, sözleşme konusu projelerin tamamen veya büyük oranda tamamlanmadığı dönemlerde finansal tablolarda herhangi bir kazanç unsuru gösterilmeyeceğinden, bu tabloları kullanacak olan muhasebe bilgi kullanıcılarının sağlıklı bir değerlendirme yapmaları önemli ölçüde zorlaşmaktadır<sup>215</sup>.

Türkiye’de muhasebe ve vergi uygulamaları bakımından YYİÖ işleri bağlamında uygulanmakta olan sistem “tamamlanmış sözleşme” yöntemidir ve yöntemin esasları çalışmamızın ilgili bölümlerinde detaylı olarak açıklanmıştır. Türkiye dışında yalnızca anılan yöntemin uygulandığı ülkelere örnek olarak Almanya gösterilebilir. Bunun dışında ABD, Kanada ve Japonya’da seçimlik olarak uygulanmaktadır<sup>216</sup>.

### **3.3. Tamamlanma Yüzdesi Yöntemi**

Tamamlanma yüzdesi yöntemi, yüklenici işletmenin, yüklendiği yıllara yaygın inşaat sözleşmesinden kaynaklanan gelir, maliyet ve giderlerini ve buna bağlı olarak kazancını, söz konusu işte ulaşılan tamamlanma aşamasına göre tespit edilecek bir oran uygulanmak suretiyle iş bitirilmemiş olsa dahi kısmi olarak finansal tablolarına aktarmasıdır.

Birleşik Krallık, Çin, Avustralya ve Yeni Zelanda’da tamamlanma yüzdesi yönteminin uygulanması zaruridir. ABD, Kanada ve Japonya’da seçimlik olarak

---

<sup>215</sup> Ahmet Ağca, “İnşaat Sözleşmeleri” Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk, Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması içinde (231-284), Ankara: Maliye ve Hukuk Yay., 2007, s:234.

<sup>216</sup> Ağca, a.g.e., s:235.

uygulanmakla birlikte sözleşmenin toplam maliyetinin makul bir şekilde öngörülebildiği ve işin geldiği aşamanın tespitinin mümkün olabildiği durumlarda bu yöntem uygulanmakta ve uygulanması teşvik edilmektedir<sup>217</sup>.

Yöntemin uygulanmasının öncelikli şartı, sözleşmenin sonucunun güvenilir bir biçimde öngörülebilir olmasıdır. Sözleşmenin sonucunu belirleyen faktörler ise tabi olarak elde edilmesi beklenen gelirler ve katlanması öngörülen maliyetlerdir. Bu noktada karşımıza sözleşme geliri ve sözleşme maliyeti kavramları çıkmaktadır. Sözleşme geliri ve sözleşme maliyeti güvenilir bir şekilde tahmin edilebiliyorsa ait oldukları dönemin muhasebe sistemine ve finansal tablolarına, standartta belirtilen usullere uygun olarak gelir ve gider olarak yansıtılır. Yöntemin uygulama esasları 11 No'lu İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı'nın 11. ve 36. maddeleri arasındaki maddelerinde detaylı olarak açıklanmıştır. Söz konusu esaslara başlıklar halinde yer vereceğiz.

### **3.3.1. Sözleşme Geliri**

Sözleşme geliri aşağıdakileri içerir;

- Sözleşmede başlangıçta üzerinde anlaşmaya varılmış bedel
- Sözleşmeye konu işteki değişiklikler, ek ödemeler ve teşvik ödemelerinden gelir olarak sonuçlanması muhtemel olanlar ve güvenilir biçimde ölçülebilenler

Sözleşme geliri, alınan veya alınacak olan hakedişlerin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Sözleşme gelirinin ölçülmesi gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı çeşitli belirsizliklerden etkilenir. Olaylar meydana geldikçe ve belirsizlikler çözümlendikçe tahminlerin sık sık gözden geçirilmesi gerekir. Bu nedenle sözleşme geliri tutarı dönemden döneme artabilir ya da azalabilir.

Değişiklik, sözleşme kapsamındaki işle ilgili bir değişiklik yapmak üzere verilen talimatı ifade eder. Değişiklik sözleşme gelirinde bir artışa ya da azalışa yol

---

<sup>217</sup> Ağca, a.g.e., s:235.

açabilir. Sözleşme konusu varlığın özellikleri ya da tasarımındaki ve sözleşme süresindeki değişimler değişiklik örneğidir. Müşterinin değişikliği ve bundan kaynaklanan gelir artışını onaylamasının muhtemel olması ve bu artışın güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi durumunda değişiklik sözleşme gelirine dâhil edilir<sup>218</sup>.

Ek ödeme talepleri, yüklenicinin müşteriden ya da bir başka taraftan tahsil etmeyi talep ettiği, sözleşme fiyatına dâhil edilmemiş maliyetlerdir. Ek ödeme talepleri, bu hususta taraflar arasındaki müzakerelerin olumlu bir aşamaya ulaşması ve müşteri tarafından kabul edilmesi muhtemel tutarın güvenilir biçimde ölçülebilmesi şartlarına bağlı olarak sözleşme gelirine eklenir.

Teşvik ödemeleri, belirlenmiş başarı standartlarına ulaşılması veya aşılması durumunda müşteri tarafından ödeneceği taahhüt edilmiş olan ek tutarlardır. Söz konusu başarı standardına ulaşılmasını muhtemel kılacak bir ilerleme sağlanması ve bu ilerlemenin parasal karşılığının güvenilir bir biçimde ölçülebilir olması koşulu ile teşvikler sözleşme gelirine eklenir.

### **3.3.2. Sözleşme Maliyeti**

Sözleşme maliyeti şunlardan oluşur;

- Belli bir sözleşme ile doğrudan ilişkili maliyetler (malzeme, işçilik, işte kullanılan makine-techizat amortismanı, tesis ve makine kiralama giderleri, garanti kapsamında yapılan işlerin tahmini garanti maliyetleri ve büyük onarımlara ilişkin tahmin edilebilen onarım maliyetleri, nakliye giderleri, tasarım ve teknik destek, üçüncü kişilerin ödeme talepleri)
- Genel olarak sözleşme konusu işle ilişkisi kurulabilen ve sözleşmeye yüklenebilecek maliyetler (sigorta, belli bir işle doğrudan ilişkilendirilemeyen tasarım ve teknik destek hizmetleri ile inşaat genel giderleri)

---

<sup>218</sup> 11 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı'nın 13. maddesi

- Sözleşme hükümlerine göre özellikle müşteriye yüklenebilecek maliyetler

Sözleşme konusu işle ilişkisi kurulamayan veya bir sözleşmeye yüklenemeyen maliyetler inşaat sözleşmesi maliyetine eklenmez.

Sözleşme maliyeti, bir sözleşmeye taraf olunmasından sözleşmenin nihai olarak tamamlanmasına kadar geçen sürede o sözleşmeye yüklenebilen maliyetleri içerir. Ancak bir sözleşmenin yapılabilmesi için katlanılan maliyetler de sözleşmenin yapılmasının muhtemel olması ve söz konusu maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi durumunda sözleşme maliyetine eklenebilir.

### **3.3.3. Sözleşme Gelir ve Giderinin Muhasebeleştirilmesi**

Bir inşaat sözleşmesinin sonucu güvenilir bir şekilde öngörülebiliyorsa, inşaata ilişkin gelir ve maliyetler bilanço günü itibarıyla sözleşme konusu işin tamamlanma aşaması esas alınarak gelir ve gider olarak finansal tablolara yansıtılır. Sözleşme sonucunun güvenilir olarak belirlenebilmesi Standart'ta bir takım koşullara bağlanmıştır. Öncelikle işin taraflarının haklarını yaptırıma bağlanmış şekilde koruyacak, alışverişe konu bedelin yer aldığı, ödeme şekil ve koşullarını içeren bir sözleşmenin varlığını şart koşmuştur. Daha sonra sabit fiyatlı sözleşmeler ve maliyet artı kar sözleşmeleri için ayrı ayrı daha başka koşullar belirlemiş ve koşulların varlığı halinde sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebileceği varsayılmıştır.

Sabit fiyatlı sözleşmeler için öngörülebilirlik koşulları şunlardır;

- Toplam sözleşme gelirinin güvenilir bir biçimde ölçülebilmesi
- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması
- Sözleşme konusu işin bitirilebilmesi için gereken inşaat maliyetleri ile işin tamamlanma aşamasının bilanço gününde güvenilir olarak belirlenebilmesi

- Katlanılan fiili inşaat maliyetlerinin önceki tahminlerle karşılaştırılabilir olması

Maliyet artı kar sözleşmelerinde ise aşağıdaki koşulların tamamı mevcut ise sözleşme sonucunun güvenilir şekilde tahmin edilebileceğinden söz edilir;

- Sözleşmeye ilişkin ekonomik yararların işletmeye akışının muhtemel olması
- Sözleşmeye yüklenebilecek inşaat maliyetlerinin geri tahsil edilebilir nitelikte olsun olmasın, açıkça belirlenebilmesi ve güvenilir biçimde ölçülebilmesi

Bir inşaat sözleşmesi ile ilgili olarak gelecekte yapılacak işler için bazı maliyetlere katlanılmış olabilir. Bu türden maliyetler geri alınabilecekleri muhtemel olmak koşulu ile finansal tablolara bir “varlık” olarak alınır ve yapılmakta olan işler olarak sınıflandırılır.

Bir inşaat sözleşmesine ait olan ve daha önce gelir tablosuna gelir olarak kaydedilmiş bir alacağın tahsil edilebilirliği zora düşmüş ya da tamamen ortadan kalkmış olabilir. Bu durumda sözleşme gelirinde bir düzeltme yapılmayıp, söz konusu tutar doğrudan gider yazılır.

Sonucu güvenilir bir şekilde öngörülebilen sözleşmelere ait gelir ve giderlerin ilgili dönemde finansal tablolara yansıtılacak kısmı; o güne kadar katlanılan maliyetlerin toplam beklenen sözleşme maliyetine oranı, yapılan işe ilişkin incelemeler veya sözleşme konusu işin fiili tamamlanma derecesinin tespiti olmak üzere üç şekilden biri ile hesaplanır ve her işletme kendine uygun olan yöntemi kullanacaktır.

Yukarıda sayılan yöntemlerden ilki “girdi” esaslı, diğer ikisi “çıktı” esaslıdır. Çıktı ölçümleri girdi ölçümleri kadar güvenilir sayılmazlar ve Standart metninde yalnızca girdi metoduna ilişkin ayrıntılı açıklama yapılması bu yöntemin daha tercih edilmesi gereken bir yöntem olduğunun vurgulandığını hissettirmektedir<sup>219</sup>.

---

<sup>219</sup> Ağca, a.g.e., s:250.

Tamamlanma yüzdesinin hesaplanmasında o güne kadar katlanılan maliyetlerin toplam maliyetlere oranı yöntemini kullandığımızı varsayarak bir örnekle gösterirsek;

- a- Toplam beklenen sözleşme maliyeti:1.000.000
- b- Bilanço günü itibarı ile katlanılan maliyet: 300.000
- c- Tamamlanma yüzdesi:  $300.000/1.000.000 = 0,30$
- d- Toplam beklenen sözleşme geliri: 1.500.000
- e- Bilanço tarihi itibarı ile sözleşme geliri:  $1.500.000 \times 0,30 = 450.000$
- f- Sözleşme karı:  $450.000 - 300.000 = 150.000$

Maliyet oranı yöntemi kullanıldığında, hesaplamada kullanılacak katlanılan maliyetlere gelecekte kullanılmak üzere inşaat alanına depolanan malzemeler ile henüz yapılmamış işler için alt yüklenicilere yapılmış avans ödemeleri dahil edilmez.

Tamamlanma yüzdesinde genel uygulamanın dışına çıkılmasının başlıca sebebi “güvenilir öngörü”nün yapılamamasıdır. Bu durumda finansal tablolara aktarılacak sözleşme geliri, o tarihe kadar katlanılan maliyetlerden, geri kazanılması muhtemel olan kısım kadarıdır. Herhangi bir kar tahakkuku yapılmaz. Bu durumun matematiksel ifadesi şu şekildedir;

- a- Toplam beklenen sözleşme maliyeti:1.000.000 (güvenilir değil)
- b- Bilanço günü itibarı ile katlanılan maliyet: 300.000
- c- Tamamlanma yüzdesi:  $300.000/1.000.000 = 0,30$
- d- Toplam beklenen sözleşme geliri: 1.500.000 (güvenilir değil)
- e- Bilanço tarihi itibarı ile sözleşme geliri = b  $\times$  c = 300.000
- f- Dönem sözleşme karı:  $300.000 - 300.000 = 0$

Bununla beraber müşteriden geri kazanımı olasılığı düşmüş olan maliyetler hemen gider olarak ilgili döneme kaydedilir. Geçerliliği kuşkulu olduğu için tam anlamıyla yürürlüğe konmayan sözleşmeler, tamamlanması dava ya da yasal düzenlemeye bağlı olanlar sözleşmeler, istisnâ ya da kamulaştırma riski altındaki

mülklerle ilişkili olan sözleşmeler ve yüklenicinin tamamlama olanağı kalmayan sözleşmeler geri kazanım olasılığının düşmesine örnek olarak gösterilebilir.

Bazı durumlarda beklenen sözleşme maliyetinin, beklenen sözleşme gelirinin üzerinde gerçekleşeceği öngörülebilir. Bu durumda beklenen sözleşme zararı doğrudan ilgili döneme gider kaydedilir.

- a- Toplam beklenen sözleşme maliyeti: 1.200.000
- b- Bilanço günü itibarı ile katlanılan maliyet: 300.000
- c- Tamamlanma yüzdesi:  $300.000/1.200.000 = 0,25$
- d- Toplam beklenen sözleşme geliri: 1.100.000
- e- Bilanço tarihi itibarı ile sözleşme geliri:  $1.100.000 \times 0,25 = 275.000$
- f- Beklenen sözleşme zararı:  $1.200.000 - 1.100.000 = 100.000$
- f- Dönem sözleşme zararı:  $275.000 - 300.000 - 100.000 = - 125.000$

## SONUÇ

İnşaat ve onarım işleri; yapılan işin niteliği gereği, projenin büyüklüğüne, işin hassasiyet derecesine, işin yapımını üstlenen yüklenicinin işi yürütme imkân ve kabiliyeti ile yasal düzenleme değişiklikleri, iklim koşulları vb. dışsal faktörlere bağlı olarak uzun vadeye yayılabilen işlerdendir.

Türk vergi sisteminde gelirin beyanı ve vergilendirilmesi takvim yılı esasına bağlanmıştır. Mükellefler 1 Ocak–31 Aralık tarihleri arasındaki bir yıllık faaliyet sonuçlarını finansal tablolarına aktararak, takip eden yıl içerisinde bağlı oldukları vergi dairelerine bildirmekte ve hesaplanan kazançları üzerinden tahakkuk ettirilen vergileri ödemektedirler.

Bir işletmenin faaliyet sonuçlarının sağlıklı olarak tespit edilebilmesi için, ilgili dönemdeki gelirlerinin ve maliyetlerinin, dolayısı ile elde ettiği kazancının açıklıkla hesaplanabilir olması gerekir. YYİÖ işlerinde ise faaliyet sonucunun açıklıkla tespitini zorlaştıran temel neden, iş bitiminden önce maliyetlerin ve hâsılâtın, dolayısı ile gerçek faaliyet sonucunun tespitinde yaşanan güçlüklerdir. Bu güçlükleri ortaya çıkaran en önemli sebep ise bu türden işlerin büyük çoğunlukla taahhüt esaslı olarak inşaat firmaları tarafından iş sahibi adına yapılıyor olması ve iş sahibi tarafından “eser”in kabulü aşamasında oluşabilecek uyuşmazlıkların inşaat maliyetine önemli etkiler yapabilmesidir.

Bir ticari faaliyet, o faaliyetten elde edilen hâsılât ile faaliyet için yapılan gider ve katlanılan maliyet toplamı arasındaki farkın olumlu veya olumsuz oluşuna göre kar veya zararla sonuçlanabilir. Bu hesaplamanın yapılabilmesi için faaliyetin sonuçlanmış olması, gelir ve giderlerin tahakkuk etmiş ve hesaplamada kullanılacak gelir ve gider unsurlarına ait parametrelerin kesinlikle ve açıklıkla belli olmuş olması gerekir. Dolayısı ile henüz tamamlanmadığından dolayı maliyeti ortaya çıkmamış bir işin hâsılâtı elde edilmiş olsa bile kazancının doğru olarak tespiti mümkün olamamaktadır.

.Sözü edilen sıkıntılar, YYİÖ işleri ile uğraşan mükelleflerin uğraşılan işin özellikleri göz önüne alınmak suretiyle vergileme sistemine adaptasyonunu gerektirmiş, GVK’nın 42–44. maddelerinde, çalışmamızın ilgili bölümlerinde ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere bu türden işler için genel sistemin dışında ayrı bir vergileme rejimi



düzenlenmiş, KVK'da da aynı yönde düzenleme yapılarak, YYİO işleri yürüten KV mükellefleri için GVK'nın konuyla ilgili düzenlemelerinin geçerli olacağı belirtilmiştir.

İnşaat ve onarım işlerinin yapısının karmaşık olması ve teknolojik gelişmelerle yakın bağı olmasından dolayı bu türden işlerin giderek çeşitlenmesi yasal mevzuatın anlaşılmasında ve uygulanmasında bir takım farklı yaklaşımları beraberinde getirmiştir. Birçok konuda vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında uyuşmazlıklar meydana gelmiş, konular çoğu zaman yargıya taşınmış ve vergi uygulamaları neredeyse Maliye Bakanlığı düzenlemelerinden çok, Danıştay içtihatları ile belirlenir hale gelmiştir. Kanun maddelerinin detaylarına saklanmış ve çalışmamızda yeri geldikçe incelenen pek çok vergisel sorun olmakla birlikte, Maliye Bakanlığı özelgeleri incelendiğinde kavramsal olarak şu iki noktanın öne çıktığı gözlenmektedir;

- Hangi türden işlerin inşaat ve onarım işi sayılacağı
- İşin yıllara yaygın olup olmadığının tespiti

Bu temel konularda bir hükme varmadan bir işin YYİO kapsamında olup olmadığının tespiti mümkün olmamaktadır.

Birinci madde için Maliye Bakanlığı'nın kendince geliştirdiği bir inşaat ve onarım işi tanımı olduğu özelge metinlerinin incelenmesinde gözlenmiştir. Bu tanıma uymayan daha detaylı iş tanımları önüne geldiğinde ise Bayındırlık ve İskân Bakanlığı'ndan aldığı teknik bilgiler dâhilinde hareket etmektedir.

İkinci madde ise daha çok, konuyla ilişkili farklı mevzuat hükümleri arasında uyumsuzluk bulunmasından dolayı bazen işin yıllara yaygın olup olmadığının tespitinde uyuşmazlık yaşanması şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu sorun GVK'nın 43.maddesinde yeniden düzenleme yapılarak çözülmüş olmakla birlikte düzenleme öncesi uyuşmazlıklar yargıya taşınmaktadır. Sorunun diğer bir uzantısı ise aslında birbirini tamamlar nitelikteki işler için birer yıllık sözleşmeler yapmak suretiyle vergi rejiminden kaçınmak olarak gözlenmiştir. Bu konu ise teknik bir tespit yapılarak çözülebilmektedir.

Bu iki temel nokta dışında, kur farklarının durumundan faiz gelirlerinin vergilendirilmesine, vergi kesintisi müessesesi uygulamasından, kesilen vergilerin mahsup ve iadesine, hatta vergi mevzuatına çok sonradan girmiş olan geçici verginin, YYİO işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde uygulanma biçimine kadar pek çok konu tartışmaya yaratmıştır. Bütün bu sorunların alt alta toplanmasından varılan sonuç, YYİO işlerinde özel vergileme rejiminin gerekli olup olmadığı sorusunu beraberinde getirmiştir. Türkiye Muhasebe Standartları'nın yayınlanıp yürürlüğe girmesi ile birlikte özel vergileme rejimine gerek olmadığı düşüncesi kendisine teknik bir dayanak bulmuş gibi görünmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde yıllara yaygın olarak gerçekleştirilen aynı işe ait ancak farklı vergileme dönemlerinde doğan gelir, maliyet ve gider unsurlarının ne zaman ve nasıl muhasebeleştirileceği, vergilemenin ne zaman yapılacağı hususlarında evrensel boyutta başlıca iki yaklaşım bulunmaktadır. Bunlardan biri tamamlanmış sözleşme yöntemi, diğeri ise tamamlanma yüzdesi yöntemidir. Türkiye’de hâlihazırda uygulanmakta olan yöntem tamamlanmış sözleşme yöntemi olup, vergisel açıdan yukarıda sözü edildiği üzere birçok sorunu beraberinde getirmiştir.

11 Numaralı Türkiye Muhasebe Standardı inşaat sözleşmelerinde “tamamlanma yüzdesi” yöntemini kabul etmektedir. Yöntemin ana fikri; yıllara yayılan bir inşaat işinin her yılsonundaki kazancının belli esaslar dâhilinde tespit edilerek ilgili dönem sonuç hesaplarına ve finansal tablolarına yansıtılmasıdır. Yöntemin uygulanmasında önemli sorun, sözleşme sonucunun güvenilir bir şekilde öngörülebilir olmasıdır. Güvenilir öngörü yapılamaması durumundaki muhasebe uygulamalarının ise mevcut haliyle, gelir ve giderlerin kaydedilmesi ile vergilendirmede dönemsellik ilkesinden taviz vermeyen ve uygulamalarını buna göre şekillendiren Maliye Bakanlığı tarafından kabul göreceği şüphelidir. Çünkü sözü geçen uygulamalar, güvenilir öngörü yapamama durumunda kar yazmama ve iş bitiminde zarar beklentisi oluşursa beklenen zararı doğrudan içinde bulunulan döneme gider yazma gibi vergi matrahını aşındırıcı etkiler barındırmaktadır.

Ancak, standardın uygulanması YYİO işlerinde geçici vergi uygulamasının ve vergi kesintisinin yol açtığı sakıncaları ortadan kaldıracaktır. Çünkü vergi kesintisi sona

erecek, dolayısı ile geçici vergi kapsamına girmeme dayanağı ortadan kalkacak ve bağlantılı sorunlar kendiliğinden çözülecektir. Ancak başka sorunlar yaratabilecektir. Standardın uygulanması oldukça teknik ve titiz bir takip gerektirmektedir ve mevcut koşullarda ülkemizde faaliyet gösteren birçok işletme (özellikle taşeron firmalar) bu takibi yapabilecek teknik ve idari altyapıya sahip değildir. Malzeme stokunu bile bilmeyen bir firmanın geleceğe yönelik güvenilir tahminlerde bulunabileceği varsayımı gerçekçi bir yaklaşım olamaz. Bunun dışında pek çok işletme “geleceği göremediğini” ileri sürerek içinde bulunulan dönemde kar beyan etmeme yoluna başvuracaktır ve Maliye Bakanlığı önemli bir denetim yüküyle karşı karşıya kalacaktır. Ya da vergi kesintisi kurumunu değişik esaslarla da olsa yeniden gündeme getirebilecek ve sistem eski ile yeninin harmanlandığı garip ve uygulanması zor bir şekil alacaktır.

Bütün bu sakıncalara katlanmak yerine, en azından ülkemizdeki taahhüt firmaları gerekli teknik altyapıyı oluşturma kadar, mevcut sistemi iyileştirmeye çalışmak daha anlamlı görünmektedir. Veriler incelendiğinde sisteme yöneltile eleştirilerin daha çok uygulamadan kaynaklanan sorunlarla ilgili olduğu görülmüş ve araştırmalarımızda, neredeyse yarım asırdır uygulanmakta olan sistemin tümünden değiştirilmesine ilişkin ciddi bir alternatif önerisine, en azından akademik düzeyde bir çalışmaya rastlanmamıştır.

Aslında birçok tartışmalı konu son yıllarda yapılan yasal düzenlemelerle belli bir açıklığa kavuşturulmuş durumdadır. Kalanlar için yapılması gerekenler sorunların kendisi kadar karmaşık değildir. Maliye Bakanlığı düzenlemelerini yaparken daha çok sektörün gerçeklerini dikkate almalıdır (Örneğin vergi kesintisi oranı sektördeki kar marjlarındaki değişmelere duyarlı, hareketli bir yapıda tasarlanabilir). Firmaların finansal yapılarını zayıflatacak uygulamalarını yeniden değerlendirmelidir (Örneğin; YYİO işi zararlarının, işin bittiği döneme ilişkin geçici vergi kazancından mahsup edilememesi şeklindeki yaklaşımından vazgeçebilir). Mükelleflerin yaptıkları işlerin YYİO işi kapsamına girip girmedikleri konusundaki tereddütlerini kesin bir şekilde gidermelidir (Örneğin; vergi kanunlarında açık ve net bir “inşaat ve onarım” tanımı bulunmaması şeklindeki eksikliği basit bir düzenlemeyle ortadan kaldırabilir).

Maliye Bakanlığı'nın gerekli düzenlemeleri yapması, mükelleflerin de üzerlerine düşen görevleri eksiksiz ve iyi niyetle yerine getirmesi durumunda mevcut sistemin yürütülemez olmadığı kanısındayız. İnşaat sektörü ülkemiz için son derece hayati bir öneme sahiptir. Son yıllarda gerek yurt içinde, gerekse yurtdışında büyük gelişim gösteren inşaat sektörümüzün temsilcilerinin mevzuattan kaynaklanan sıkıntılarının giderilmesi sektörün gelişimine önemli ölçüde katkı sağlayacaktır.

## EKLER

### EK 1: İNŞAAT İŞLETMELERİNE UYGUN ÖRNEK HESAP PLANI

| <u>HESAP KODU</u> | <u>HESAP İSMİ</u>                    |
|-------------------|--------------------------------------|
| <b>1</b>          | <b>DÖNEN VARLIKLAR</b>               |
| <b>10</b>         | <b>HAZIR DEĞERLER</b>                |
| 100               | KASA                                 |
| 100.01            | MERKEZ KASA                          |
| 100.02            | A ŞANTİYESİ                          |
| 100.03            | B ŞANTİYESİ                          |
| 101               | ALINAN ÇEKLER                        |
| 101.01            | PORTFÖYDEKİ ÇEKLER                   |
| 101.01.01         | TL ÇEKLERİ                           |
| 101.01.02         | DÖVİZ ÇEKLERİ                        |
| 101.02            | TAHSİLE VERİLEN ÇEKLER               |
| 101.02.01         | TL ÇEKLERİ                           |
| 101.02.02         | DÖVİZ ÇEKLERİ                        |
| 102               | BANKALAR                             |
| 102.01            | TİCARİ MEVDUAT HESAPLARI             |
| 102.01.001        | T.İŞ BANKASI K.HANE ŞB.              |
| 102.01.002        | YKB KAĞITHANE ŞB.                    |
| 102.02            | DÖVİZ TEVDİAT HESAPLARI              |
| 102.02.001        | BAYINDIRBANK MERKEZ ŞB.              |
| 102.02.002        | DIŞBANK KAĞITHANE ŞB.                |
| 102.03            | VADELİ MEVDUAT HESAPLARI             |
| 102.03.001        | GARANTİ BANK. ÇAĞLAYAN ŞB.           |
| 102.03.002        | ANADOLU FİNANS KURUMU A.Ş.           |
| 103               | VERİLEN ÇEK ve ÖDEME EMRİ (-)        |
| 103.01            | TL ÇEKLERİ                           |
| 103.02            | DÖVİZ ÇEKLERİ                        |
| 103.03            | ÖDEME EMİRLERİ                       |
| 108               | DİĞER HAZIR DEĞERLER                 |
| <b>11</b>         | <b>MENKUL KIYMETLER</b>              |
| 110               | HİSSE SENETLERİ                      |
| 111               | ÖZEL KESİM TAHVİL SENET VE BONOLARI  |
| 112               | KAMU KESİMİ TAHVİL SENET VE BONOLARI |
| 118               | DİĞER MENKUL KIYMETLER               |
| 119               | MENKUL KIY.DEĞER DÜŞ.KARŞILIĞI (-)   |
| <b>12</b>         | <b>TİCARİ ALACAKLAR</b>              |
| 120               | ALICILAR                             |
| 121               | ALACAK SENETLERİ                     |
| 121.01            | PORTFÖYDEKİ SENETLER                 |
| 121.02            | TAHSİLDEKİ SENETLER                  |
| 121.03            | TEMİNATA VERİLEN SENETLER            |
| 122               | ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)       |
| 126               | VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR       |

|           |                |                                                    |
|-----------|----------------|----------------------------------------------------|
|           | 127            | DİĞER TİCARİ ALACAKLAR                             |
|           | 128            | ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR                           |
|           | 129            | ŞÜPHELİ TİC. ALACAKLAR KARŞILIĞI (-)               |
| <b>13</b> |                | <b>DİĞER ALACAKLAR</b>                             |
|           | 131            | ORTAKLARDAN ALACAKLAR                              |
|           | 132            | İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR                            |
|           | 133            | BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR                     |
|           | 135            | PERSONELDEN ALACAKLAR                              |
|           | 136            | DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR                            |
|           | 136.01         | VERGİ DAİRESİNDEN ALACAKLAR                        |
|           | 136.01.001     | KDV İADE ALACAKLARI                                |
|           | 137            | DİĞER ALACAK SNT.REESKONTU (-)                     |
|           | 138            | ŞÜPHELİ DİĞER ALACAKLAR                            |
|           | 139            | ŞÜPHELİ DİĞER ALACAK.KARŞ.(-)                      |
| <b>15</b> |                | <b>STOKLAR</b>                                     |
|           | 150            | İLK MADDE VE MALZEME                               |
|           | 150.01         | ÇİMENTO                                            |
|           | 150.02         | DEMİR                                              |
|           | 150.03         | KERESTE                                            |
|           | 151            | YARI MAMULLER - ÜRETİM                             |
|           | 151.01         | KONUTLAR                                           |
|           | 151.01.001     | A PROJESİ                                          |
|           | 151.01.002     | B PROJESİ                                          |
|           | 151.02         | İŞYERLERİ                                          |
|           | 151.02.001     | C PROJESİ                                          |
|           | 151.02.002     | D PROJESİ                                          |
|           | 152            | MAMULLER                                           |
|           | 152.01         | KONUTLAR                                           |
|           | 152.01.001     | A PROJESİ                                          |
|           | 152.01.002     | B PROJESİ                                          |
|           | 152.02         | İŞYERLERİ                                          |
|           | 152.02.001     | C PROJESİ                                          |
|           | 152.02.002     | D PROJESİ                                          |
|           | 153            | TİCARİ MALLAR                                      |
|           | 157            | DİĞER STOKLAR                                      |
|           | 158            | STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI (-)                 |
|           | 159            | VERİLEN SİPARİŞ AVANSLARI                          |
| <b>17</b> |                | <b>YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ</b> |
|           | 170            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ          |
|           | 170.01         | A PROJESİ                                          |
|           | 170.01.001     | İLK MADDE MALZEME                                  |
|           | 170.01.001.001 | DEMİR                                              |
|           | 170.01.001.002 | ÇİMENTO                                            |
|           | 170.01.001.003 | KERESTE                                            |
|           | 170.01.002     | YARDIMCI MALZEME                                   |
|           | 170.01.002.001 | SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ                            |

|                |                                           |
|----------------|-------------------------------------------|
| 170.01.002.002 | ELEKTRİK MALZEMESİ                        |
| 170.01.002.003 | BOYA MALZEMESİ                            |
| 170.01.003     | İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ                   |
| 170.01.003.001 | BRÜT ÜCRETLER                             |
| 170.01.003.002 | SSK İŞVEREN PAYI                          |
| 170.01.003.003 | İŞSİZLİK SİGORTASI İŞVEREN PAYI           |
| 170.01.003.004 | KIDEM VE İHBAR TAZMİNATLARI               |
| 170.01.003.005 | PERSONEL İAŞE GİDERLERİ                   |
| 170.01.004     | DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER     |
| 170.01.004.001 | ELEKTRİK                                  |
| 170.01.004.002 | SU                                        |
| 170.01.004.003 | TELEFON                                   |
| 170.01.004.004 | SİGORTA                                   |
| 170.01.004.005 | TAMİR-BAKIM                               |
| 170.01.004.006 | MÜŞAVİRLİK                                |
| 170.01.005     | DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER                    |
| 170.01.005.001 | KİRA                                      |
| 170.01.005.002 | TEMSİL-AĞIRLAMA                           |
| 170.01.005.003 | ODA AİDATLARI                             |
| 170.01.005.004 | SEYAHAT GİDERLERİ                         |
| 170.01.005.005 | MAHKEME VE NOTER MASRAFLARI               |
| 170.01.006     | VERGİ-RESİM VE HARÇLAR                    |
| 170.01.006.001 | BİNA VE ARAZİ VERGİLERİ                   |
| 170.01.006.002 | MOTORLU TAŞIT VERGİLERİ                   |
| 170.01.006.003 | ÖZEL İLETİŞİM VERGİLERİ                   |
| 170.01.006.004 | HARÇLAR                                   |
| 170.01.007     | AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI             |
| 170.01.007.001 | BİNALAR AMORTİSMANI                       |
| 170.01.007.002 | TESİS-MAKİNE VE CİH. AMORTİSMANI          |
| 170.01.007.003 | TAŞITLAR AMORTİSMANI                      |
| 170.01.007.004 | DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI                   |
| 170.01.007.005 | MADDİ OLMAYAN DUR. VAR. AMORTİSMANI       |
| 170.01.008     | FİNANSMAN GİDERLERİ                       |
| 170.01.008.001 | KREDİ FAİZLERİ                            |
| 170.01.008.002 | FİNANSAL KİRALAMA GİDERLERİ               |
| 170.01.008.003 | TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI              |
| 170.01.008.004 | KUR FARKI GİDERLERİ                       |
| 170.02         | B PROJESİ                                 |
| 171            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 172            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 173            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 174            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 175            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 176            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 177            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 178            | YILLARA YAY. İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ |
| 179            | TAŞERONLARA VERİLEN AVANSLAR              |

|           |            |                                             |
|-----------|------------|---------------------------------------------|
|           | 179.01     | A PROJESİ                                   |
|           | 179.02     | B PROJESİ                                   |
| <b>18</b> |            | <b>GELECEK AYLARA AİT GİDERLER VE GELİR</b> |
|           |            | <b>TAHAKKUKLARI</b>                         |
|           | 180        | GELECEK AYLARA AİT GİDERLER                 |
|           | 180.01     | SİGORTA GİDERLERİ                           |
|           | 180.01.001 | 1. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.01.002 | 2. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.01.003 | 3. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.01.004 | 4. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.02     | KİRA GİDERLERİ                              |
|           | 180.02.001 | 1. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.02.002 | 2. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.02.003 | 3. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 180.02.004 | 4. GEÇİCİ VERGİ                             |
|           | 181        | GELİR TAHAKKUKLARI                          |
| <b>19</b> |            | <b>DİĞER DÖNEN VARLIKLAR</b>                |
|           | 190        | DEVREDEN KATMA DEĞER VERGİSİ                |
|           | 191        | İNDİRİLECEK KDV                             |
|           | 191.01     | ALİŞLARDAN İNDİRİLECEK KDV                  |
|           | 191.02     | SATIŞLARDAN İADE EDİLEN KDV                 |
|           | 192        | DİĞER KDV                                   |
|           | 193        | PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR                |
|           | 193.01     | GEÇİCİ VERGİ                                |
|           | 193.02     | HAKEDİŞ STOPAJI                             |
|           | 193.02.001 | A PROJESİ                                   |
|           | 193.02.002 | B PROJESİ                                   |
|           | 193.03     | MEVDUAT FAİZİ STOPAJI                       |
|           | 195        | İŞ AVANSLARI                                |
|           | 196        | PERSONEL AVANSLARI                          |
|           | 197        | SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI                |
|           | 198        | DİĞER ÇEŞİTLİ DÖNEN VARLIKLAR               |
|           | 199        | DİĞER DÖNEN VARLIKLAR KARŞILIĞI (-)         |
| <b>2</b>  |            | <b>DURAN VARLIKLAR</b>                      |
| <b>22</b> |            | <b>TİCARİ ALACAKLAR</b>                     |
|           | 220        | ALICILAR                                    |
|           | 221        | ALACAK SENETLERİ                            |
|           | 221.01     | PORTFÖYDEKİ SENETLER                        |
|           | 221.02     | TAHSİLDEKİ SENETLER                         |
|           | 221.03     | TEMİNATA VERİLEN SENETLER                   |
|           | 222        | ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)              |
|           | 226        | VERİLEN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR              |
|           | 229        | ŞÜPHELİ ALACAKLAR KARŞILIĞI(-)              |
| <b>23</b> |            | <b>DİĞER ALACAKLAR</b>                      |
|           | 231        | ORTAKLARDAN ALACAKLAR                       |
|           | 232        | İŞTİRAKLERDEN ALACAKLAR                     |
|           | 233        | BAĞLI ORTAKLIKLARDAN ALACAKLAR              |



|             |                                       |
|-------------|---------------------------------------|
| 235         | PERSONELDEN ALACAKLAR                 |
| 236         | DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR               |
| 237         | DİĞER ALACAK SENETLERİ REESKONTU (-)  |
| 239         | ŞÜPHELİ DİĞER ALACAK.KARŞILIĞI (-)    |
| <b>24</b>   | <b>MALİ DURAN VARLIKLAR</b>           |
| 240         | BAĞLI MENKUL KIYMETLER                |
| 241         | BAĞLI MEN.KIY.DEĞ. DÜŞ. KARŞILIĞI.(-) |
| 242         | İŞTİRAKLER                            |
| 243         | İŞTİRAKLERE SERM.TAAHHÜTLERİ (-)      |
| 244         | İŞT.SERM.PAY.DEĞ.DÜŞÜK.KARŞILIĞI.(-)  |
| 245         | BAĞLI ORTAKLIKLAR                     |
| 246         | BAĞLI ORTAK.SER.TAAHHÜTLERİ(-)        |
| 247         | BAĞ.ORT.SER.PAY.DEĞ.DÜŞ.KARŞILIĞI(-)  |
| 248         | DİĞER MALİ DURAN VARLIKLAR            |
| 249         | DĞR.MALİ DURAN VARLIK.KARŞILIĞI (-)   |
| <b>25</b>   | <b>MADDİ DURAN VARLIKLAR</b>          |
| 250         | ARAZİ VE ARSALAR                      |
| 251         | YERALTI VE YERÜSTÜ DÜZENLERİ          |
| 252         | BİNALAR                               |
| 253         | TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR              |
| 253.01      | TESİSLER                              |
| 253.02      | MAKİNALAR                             |
| 254         | TAŞITLAR                              |
| 254.01      | BİNEK OTOMOBİLLER                     |
| 254.01.001  | 34 ZK 0693 PL. RENAULT MEGAN          |
| 254.02      | KAMYONLAR                             |
| 254.02.001  | 34 LKM 58 PL. 0403 MERCEDES KAMYON    |
| 255         | DEMİRBAŞLAR                           |
| 255.01      | BÜRO MAKİNALARI VE BİLGİSAYARLAR      |
| 255.01.0001 | ESCORT PIII BİLGİSAYAR                |
| 255.02      | MOBİLYA VE MEFRUŞATLAR                |
| 255.03      | DİĞER DEMİRBAŞLAR                     |
| 256         | DİĞER MADDİ DURAN VARLIKLAR           |
| 257         | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)            |
| 258         | YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR            |
| 259         | VERİLEN AVANSLAR                      |
| <b>26</b>   | <b>MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR</b>  |
| 260         | HAKLAR                                |
| 261         | ŞEREFİYE                              |
| 262         | KURULUŞ VE ÖRGÜTLENME GİDERLERİ       |
| 263         | ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ     |
| 264         | ÖZEL MALİYETLER                       |
| 264.01      | 2008 YILI ÖZEL MALİYETLERİ            |
| 264.01.001  | BİNA ÖZEL MALİYETİ                    |
| 267         | DİĞER.MADDİ OLM. DURAN VARLIK.        |
| 267.01      | BİLGİSAYAR PROGRAMLARI                |
| 268         | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR (-)            |

|           |             |                                                           |
|-----------|-------------|-----------------------------------------------------------|
|           | 269         | VERİLEN AVANSLAR                                          |
| <b>27</b> |             | <b>ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VARLIKLAR</b>                      |
|           | 271         | ARAMA GİDERLERİ                                           |
|           | 272         | HAZIRLIK VE GELİŞTİRME GİDER.                             |
|           | 277         | DİĞER ÖZEL TÜKENMEYE TABİ VAR.                            |
|           | 278         | BİRİKMİŞ TÜKENME PAYLARI (-)                              |
|           | 279         | VERİLEN AVANSLAR                                          |
| <b>28</b> |             | <b>GELECEK YILLARA AİT GİDERLER VE GELİR TAHAKKUKLARI</b> |
|           | 280         | GELECEK YILLARA AİT GİDERLER                              |
|           | 280.01      | ARAÇ KREDİSİ FAİZLERİ                                     |
|           | 280.01.001  | 2009 YILI GİDERLERİ                                       |
|           | 280.02      | KİRA GİDERLERİ                                            |
|           | 280.02.0001 | 2009 YILI GİDERLERİ                                       |
|           | 281         | GELİR TAHAKKUKLARI                                        |
| <b>29</b> |             | <b>DİĞER DURAN VARLIKLAR</b>                              |
|           | 291         | GELECEK YILLARDA İNDİRİLE. KDV                            |
|           | 292         | DİĞER KDV                                                 |
|           | 293         | GELECEK YILLAR İHTİYACI STOK.                             |
|           | 294         | ELD.ÇIK.STOK.VE MAD.DURAN VAR.                            |
|           | 295         | PEŞİN ÖDENEN VERGİLER VE FON                              |
|           | 295.01      | HAKEDİŞ STOPAJI                                           |
|           | 295.01.001  | A PROJESİ                                                 |
|           | 295.01.002  | B PROJESİ                                                 |
|           | 297         | DİĞER ÇEŞİTLİ DURAN VARLIKLAR                             |
|           | 298         | STOK DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ KARŞILIĞI                            |
|           | 299         | BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR                                    |
| <b>3</b>  |             | <b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                      |
| <b>30</b> |             | <b>MALİ BORÇLAR</b>                                       |
|           | 300         | BANKA KREDİLERİ                                           |
|           | 300.01      | ALBARAKA TÜRK A.Ş. ARAÇ KREDİSİ                           |
|           | 300.02      | DAİMLER FİNANS.AŞ.ARAÇ KREDİSİ                            |
|           | 300.03      | OYAKBANK A.Ş. ARAÇ KREDİSİ                                |
|           | 300.04      | KOÇBANK A.Ş. ARAÇ KREDİSİ                                 |
|           | 300.05      | YKB K.HANE ŞB.ARAÇ KREDİSİ                                |
|           | 301         | FİNANSAL KİRALAMA İŞL.BORÇLAR                             |
|           | 301.01      | DAİMLER FİN.KİR.AŞ. (34 BU 1502)                          |
|           | 302         | ERTELEN.FİN.KİRA.BORÇ.MAL. (-)                            |
|           | 302.01      | 2008 YILI FAİZ GİD. (34 BU 1502)                          |
|           | 303         | UZUN VAD.KRD.ANAP.TAKS.VE FAİZ                            |
|           | 304         | TAHVİL ANAP.BORÇ TAK.VE FAİZ.                             |
|           | 305         | ÇIKARILMIŞ BONOLAR VE SENETLER                            |
|           | 306         | ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYM.                             |
|           | 308         | MENKUL KIYMET. İHRAÇ FARKI (-)                            |
|           | 309         | DİĞER MALİ BORÇLAR                                        |
| <b>32</b> |             | <b>TİCARİ BORÇLAR</b>                                     |
|           | 320         | SATICILAR                                                 |

|            |                                                    |
|------------|----------------------------------------------------|
| 321        | BORÇ SENETLERİ                                     |
| 321.01     | YTL KARŞILIĞI BORÇ SENETLERİ                       |
| 321.02     | DÖVİZ KARŞILIĞI BORÇ SENETLERİ                     |
| 322        | BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)                       |
| 326        | ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR                      |
| 329        | DİĞER TİCARİ BORÇLAR                               |
| <b>33</b>  | <b>DİĞER BORÇLAR</b>                               |
| 331        | ORTAKLARA BORÇLAR                                  |
| 332        | İŞTİRAKLERE BORÇLAR                                |
| 333        | BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR                         |
| 335        | PERSONELE BORÇLAR                                  |
| 336        | DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR                              |
| 337        | DİĞER BORÇ.SENET.REESKONTU (-)                     |
| <b>34</b>  | <b>ALINAN AVANSLAR</b>                             |
| 340        | ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI                           |
| 340.01     | A PROJESİ                                          |
| 340.02     | B PROJESİ                                          |
| 349        | ALINAN DİĞER AVANSLAR                              |
| <b>35</b>  | <b>YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ</b> |
| 350        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 350.01     | A PROJESİ                                          |
| 350.01.001 | 2007 YILI HAKEDİŞLERİ                              |
| 350.01.002 | 2008 YILI HAKEDİŞLERİ                              |
| 350.02     | B PROJESİ                                          |
| 350.02.001 | 2007 YILI HAKEDİŞLERİ                              |
| 350.02.002 | 2008 YILI HAKEDİŞLERİ                              |
| 351        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 352        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 353        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 354        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 355        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 356        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 357        | YILLARA YAY.İNŞAAT ve ONARIM HAKEDİŞLERİ           |
| 358        | YILLARA YAY.İNŞAAT ENFLASYON.DÜZ..HESABI           |
| <b>36</b>  | <b>ÖDENECEK VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER</b>       |
| 360        | ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR                           |
| 360.01     | ÖDENECEK MUHTASAR VERGİLER                         |
| 360.01.001 | GELİR STOPAJ                                       |
| 360.01.002 | DAMGA VERGİSİ                                      |
| 360.01.003 | FON PAYI                                           |
| 360.02     | ÖDENECEK KDV                                       |
| 360.02.001 | 1 NOLU KDV BEYANI                                  |
| 360.02.002 | 2 NOLU KDV BEYANI                                  |
| 360.03     | ÖDENECEK GEÇİCİ VERGİ                              |
| 360.04     | ÖDENECEK KURUMLAR VERGİSİ                          |
| 361        | ÖDENECEK SOS. GÜV. KESİNTİLERİ                     |

|             |                                             |
|-------------|---------------------------------------------|
| 361.01      | ÖDENECEK SSK PRİMLERİ                       |
| 361.01.001  | SSK İŞÇİ PAYI                               |
| 361.01.002  | SSK İŞVEREN PAYI                            |
| 361.01.003  | İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ                    |
| 361.01.004  | SOSYAL GÜVENLİK DESTEKLEME PRİMİ            |
| 368         | VD.GEÇ.ER.VEYA TK.VR.VE DĞ.YÜK              |
| 369         | ÖDENECEK DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER                |
| <b>37</b>   | <b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>           |
| 370         | DÖNEM KARI VER.VE DİĞ.YÜK.KARŞ.             |
| 370.01      | KURUMLAR VERGİSİ                            |
| 371         | DÖNEM KAR.PEŞ.ÖD.VER.VE YÜK (-)             |
| 371.01      | 2007 K.GEÇİCİ VERGİSİ                       |
| 371.02      | 2008 K.GEÇİCİ VERGİSİ                       |
| 372         | KIDEM TAZMİNATI KARŞILIĞI                   |
| 373         | MALİYET GİDERLERİ KARŞILIĞI                 |
| 373.01      | ARAÇ AMORTİSMANI                            |
| 373.02      | DEMİRBAŞ AMORTİSMANI                        |
| 379         | DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIĞI               |
| <b>38</b>   | <b>GELECEK AYLARA AİT GELİRLER VE GİDER</b> |
|             | <b>TAHAKKUKLARI</b>                         |
| 380         | GELECEK AYLARA AİT GELİRLER                 |
| 381         | GİDER TAHAKKUKLARI                          |
| <b>39</b>   | <b>DİĞER KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>  |
| 391         | HESAPLANAN KDV                              |
| 391.01      | SATIŞLARDAN HESAPLANAN KDV                  |
| 391.01.0001 | % 8 ORANLI HESAPLANAN KDV                   |
| 391.01.0002 | % 18 ORANLI HESAPLANAN KDV                  |
| 391.02      | ALIŞLARDAN İADE KDV                         |
| 392         | DİĞER KDV                                   |
| 393         | MERKEZ VE ŞUBELER CARİ HESABI               |
| 397         | SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI                 |
| 399         | DİĞER ÇEŞİTLİ YABANCI KAYNAKLAR             |
| <b>4</b>    | <b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>        |
| <b>40</b>   | <b>MALİ BORÇLAR</b>                         |
| 400         | BANKA KREDİLERİ                             |
| 401         | FİNANSAL KİRALAMA İŞLEMLERİNDEN BORÇLAR     |
| 402         | ERTELENMİŞ FİN.KİRA.BORÇ.MAL. (-)           |
| 405         | ÇIKARILMIŞ TAHVİLLER                        |
| 407         | ÇIKARILMIŞ DİĞER MENKUL KIYMET.             |
| 408         | MENKUL KIYMET İHRAÇ FARKI (-)               |
| 409         | DİĞER MALİ BORÇLAR                          |
| <b>41</b>   |                                             |
| <b>42</b>   | <b>TİCARİ BORÇLAR</b>                       |
| 420         | SATICILAR                                   |
| 421         | BORÇ SENETLERİ                              |
| 421.01      | YTL KARŞILIĞI BORÇ SENETLERİ                |
| 421.02      | DÖVİZ KARŞILIĞI BORÇ SENETLERİ              |

|           |                                              |
|-----------|----------------------------------------------|
| 422       | BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)                 |
| 426       | ALINAN DEPOZİTO VE TEMİNATLAR                |
| 429       | DİĞER TİCARİ BORÇLAR                         |
| <b>43</b> | <b>DİĞER BORÇLAR</b>                         |
| 431       | ORTAKLARA BORÇLAR                            |
| 432       | İŞTİRAKLERE BORÇLAR                          |
| 433       | BAĞLI ORTAKLIKLARA BORÇLAR                   |
| 436       | DİĞER ÇEŞİTLİ BORÇLAR                        |
| 437       | DİĞER BORÇ SENETLERİ REESKONTU (-)           |
| 438       | KAMUYA OLAN ERT.VEYA TAKSİT.BORÇ             |
| <b>44</b> | <b>ALINAN AVANSLAR</b>                       |
| 440       | ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI                     |
| 449       | ALINAN DİĞER AVANSLAR                        |
| <b>47</b> | <b>BORÇ VE GİDER KARŞILIKLARI</b>            |
| 472       | KIDEM TAZMİNATI                              |
| 479       | DİĞER BORÇ VE GİDER KARŞILIK.                |
| <b>48</b> | <b>GELECEK YILLARA AİT GELİRLER VE GİDER</b> |
|           | <b>TAHAKKUKLARI</b>                          |
| 480       | GELECEK YILLARA AİT GELİRLER                 |
| 481       | GİDER TAHAKKUKLARI                           |
| <b>49</b> | <b>DİĞER UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>   |
| 492       | GEL.YIL.ERT.VEYA TERKİN EDİLEN KDV           |
| 493       | TESİSE KATILMA PAYLARI                       |
| 499       | DİĞER.ÇEŞ.UZUN VAD.YABANCI.KAYNAKLAR         |
| <b>5</b>  | <b>ÖZKAYNAKLAR</b>                           |
| <b>50</b> | <b>ÖDENMİŞ SERMAYE</b>                       |
| 500       | SERMAYE                                      |
| 501       | ÖDENMEMİŞ SERMAYE (-)                        |
| 502       | SERMAYE DÜZELT.OLUMLU FARKLARI               |
| 503       | SERMAYE DÜZELT.OLUMSUZ FARKLARI (-)          |
| <b>52</b> | <b>SERMAYE YEDEKLERİ</b>                     |
| 520       | HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ               |
| 521       | HİSSE SENEDİ İPTAL KARLARI                   |
| 529       | DİĞER SERMAYE YEDEKLERİ                      |
| <b>54</b> | <b>KAR YEDEKLERİ</b>                         |
| 540       | YASAL YEDEKLER                               |
| 540.01    | KANUNİ YEDEK AKÇE                            |
| 541       | STATÜ YEDEKLERİ                              |
| 542       | OLAĞANÜSTÜ YEDEKLER                          |
| 548       | DİĞER KAR YEDEKLERİ                          |
| 549       | ÖZEL FONLAR                                  |
| <b>57</b> | <b>GEÇMİŞ YILLAR KARLARI</b>                 |
| 570       | GEÇMİŞ YILLAR KARLARI                        |
| 570.01    | 2006 YILI KARI                               |
| 570.02    | 2007 YILI KARI                               |
| <b>58</b> | <b>GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI (-)</b>           |
| 580       | GEÇMİŞ YILLAR ZARARLARI                      |

|           |        |                                                          |
|-----------|--------|----------------------------------------------------------|
|           | 580.01 | 2005 YILI ZARARI                                         |
| <b>59</b> |        | <b>DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>                           |
|           | 590    | DÖNEM NET KARI                                           |
|           | 591    | DÖNEM NET ZARARI (-)                                     |
| <b>6</b>  |        | <b>GELİR TABLOSU HESAPLARI</b>                           |
| <b>60</b> |        | <b>BRÜT SATIŞLAR</b>                                     |
|           | 600    | YURT İÇİ SATIŞLAR                                        |
|           | 600.01 | HAKEDİŞ GELİRLERİ                                        |
|           | 600.02 | DİĞER SATIŞLAR                                           |
|           | 601    | YURT DIŞI SATIŞLAR                                       |
|           | 602    | DİĞER GELİRLER                                           |
| <b>61</b> |        | <b>SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>                             |
|           | 610    | SATIŞTAN İADELER (-)                                     |
|           | 611    | SATIŞ İSKONTOLARI (-)                                    |
|           | 612    | DİĞER İNDİRİMLER (-)                                     |
| <b>62</b> |        | <b>SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>                           |
|           | 620    | SATILAN MAMULLER MALİYETİ (-)                            |
|           | 621    | SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ(-)                        |
|           | 622    | SATILAN HİZMET MALİYETİ (-)                              |
|           | 622.01 | İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİ MALİYETİ                           |
|           | 623    | DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ (-)                            |
| <b>63</b> |        | <b>FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>                            |
|           | 630    | ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ(-)                     |
|           | 631    | PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİDERLERİ. (-)                      |
|           | 632    | GENEL YÖNETİM GİDERLERİ (-)                              |
| <b>64</b> |        | <b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>       |
|           | 640    | İŞTİRAKLERDEN TEMETTÜ GELİR.                             |
|           | 641    | BAĞLI ORTAKLIKLARDAN TEMETTÜ GELİRLERİ                   |
|           | 642    | FAİZ GELİRLERİ                                           |
|           | 643    | KOMİSYON GELİRLERİ                                       |
|           | 644    | KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR                              |
|           | 645    | MENKUL KIYMETLER SATIŞ KARLARI                           |
|           | 646    | KAMBİYO KARLARI                                          |
|           | 646.01 | KUR FARKI KARLARI                                        |
|           | 647    | REESKONT FAİZ GELİRLERİ                                  |
|           | 648    | ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI                             |
|           | 649    | DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR                             |
| <b>65</b> |        | <b>DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)</b> |
|           | 653    | KOMİSYON GİDERLERİ (-)                                   |
|           | 654    | KARŞILIK GİDERLERİ (-)                                   |
|           | 655    | MENKUL KIYMET SATIŞ ZARAR (-)                            |
|           | 656    | KAMBİYO ZARARLARI                                        |
|           | 656.01 | KUR FARKI ZARARLARI                                      |
|           | 657    | REESKONT FAİZ GİDERLERİ (-)                              |
|           | 658    | ENFLASYON DÜZELT.ZARARLARI (-)                           |

|                |                                              |
|----------------|----------------------------------------------|
| 659            | DİĞER GİDER VE ZARARLAR (-)                  |
| <b>66</b>      | <b>FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>               |
| 660            | KISA VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)          |
| 661            | UZUN VADELİ BORÇLANMA GİDERLERİ (-)          |
| <b>67</b>      | <b>OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>            |
| 671            | ÖNCEKİ DÖNEM GELİR VE KARLARI                |
| 679            | DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR             |
| 679.01         | DURAN VARLIK SATIŞ KARLARI                   |
| 679.02         | TAZMİNAT GELİRLERİ                           |
| 679.03         | SİGORTA HASAR BEDELLERİ                      |
| <b>68</b>      | <b>OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>      |
| 680            | ÇALIŞMAYAN KISIM GİDER VE ZARARLARI(-)       |
| 681            | ÖNCEKİ DÖNEM GİDER VE ZARARLARI(-)           |
| 681.01         | DAMGA VERGİSİ                                |
| 689            | DİĞER O.DIŞI GİDER VE ZARAR.(-)              |
| 689.01         | DURAN VARLIK SATIŞ ZARARLARI                 |
| 689.02         | TAZMİNAT GİDERLERİ                           |
| 689.03         | SİGORTA HASAR BEDELLERİ                      |
| 689.04         | ÖDENEN GECİKME ZAMLARI                       |
| 689.05         | BAĞIŞ VE YARDIMLAR                           |
| <b>69</b>      | <b>DÖNEM NET KARI (ZARARI)</b>               |
| 690            | DÖNEM KARI VEYA ZARARI                       |
| 691            | DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.YAS.YÜK.KARŞ.(-)     |
| 692            | DÖNEM NET KARI VE ZARARI                     |
| 697            | YILLARA YAY.İNŞ.ENFLASYON.DÜZELT.HESABI      |
| 698            | ENFLASYON DÜZELTME HESABI                    |
| <b>7</b>       | <b>MALİYET HESAPLARI (7/A SEÇENEĞİ)</b>      |
| <b>70</b>      | <b>MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESAPLARI</b> |
| 700            | MALİYET MUHASEBESİ BAĞLANTI HESABI           |
| 701            | MALİYET MUHASEBESİ YANSITMA HESABI           |
| <b>71</b>      | <b>DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</b> |
| 710            | DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ        |
| 710.01         | A PROJESİ                                    |
| 710.01.001     | DİREKT İLK MADDE VE MALZEME                  |
| 710.01.001.001 | DEMİR                                        |
| 710.01.001.002 | ÇİMENTO                                      |
| 710.01.001.003 | KERESTE                                      |
| 710.01.002     | YARDIMCI MALZEME                             |
| 710.01.002.001 | SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ                      |
| 710.01.002.002 | ELEKTRİK MALZEMESİ                           |
| 710.01.002.003 | BOYA MALZEMESİ                               |
| 710.01.003     | DİĞER MALZEMELER                             |
| 710.01.003.001 | KIRTASIYE MALZEMESİ                          |
| 710.01.003.002 | AMBALAJ MALZEMESİ                            |
| 710.01.003.003 | TAMİR-BAKIM YEDEK PARÇA                      |
| 711            | DİREKT İLK MAD.VE MALZ.YANSITMA.HESABI       |
| 712            | DİREKT İLK MAD.VE MALZ.FİYAT FARKLARI        |

|                |                                        |
|----------------|----------------------------------------|
| 713            | DİREKT İLK MAD.VE MALZ.MİKTAR FARKLARI |
| <b>72</b>      | <b>DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</b>        |
| 720            | DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ               |
| 720.01         | A PROJESİ                              |
| 720.01.001     | BRÜT ÜCRET                             |
| 720.01.002     | SSK İŞVEREN PAYI                       |
| 720.01.003     | İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ               |
| 721            | DİREKT İŞÇİLİK GİD.YANSIT.HESABI       |
| 722            | DİREKT İŞÇİLİK ÜCRET FARKLARI          |
| 723            | DİREKT İŞÇİLİK SÜRE FARKLARI           |
| <b>73</b>      | <b>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ (-)</b>      |
| 730            | GENEL ÜRETİM GİDERLERİ                 |
| 730.01         | A PROJESİ                              |
| 730.01.001     | ENDİREKT YARDIMCI MALZEMELER           |
| 730.01.001.001 | ELEKTRİK MALZEMESİ                     |
| 730.01.001.002 | MARANGOZ MALZEMESİ                     |
| 730.02.002     | DİĞER MALZEMELER                       |
| 730.02.002.001 | KAYNAK MALZEMESİ                       |
| 730.02.002.002 | YALITIM-İZOLASYON MALZEMESİ            |
| 730.02.003     | ENDİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ             |
| 730.02.003.001 | BRÜT ÜCRET                             |
| 730.02.003.002 | SSK İŞVEREN PAYI                       |
| 730.02.003.003 | İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ               |
| 730.02.004     | DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER  |
| 730.02.004.001 | ELEKTRİK GİDERLERİ                     |
| 730.02.004.002 | SU GİDERLERİ                           |
| 730.02.004.003 | TELEFON GİDERLERİ                      |
| 730.02.004.004 | TAMİR-BAKIM GİDERLERİ                  |
| 730.02.004.005 | MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ                   |
| 730.02.004.006 | SİGORTA GİDERLERİ                      |
| 730.02.004.007 | KİRA GİDERLERİ                         |
| 730.02.004.008 | PERSONEL İAŞE GİDERLERİ                |
| 730.02.005     | VERGİ-RESİM VE HARÇLAR                 |
| 730.02.005.001 | DAMGA VERGİLERİ                        |
| 730.02.005.002 | MOTORLU TAŞIT VERGİLERİ                |
| 730.02.005.003 | BİNA VERGİLERİ                         |
| 730.02.005.004 | TAPU HARÇLARI                          |
| 730.02.006     | AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI          |
| 730.02.006.001 | BİNA AMORTİSMANI                       |
| 730.02.006.002 | TESİS-MAKİNE VE CİHAZLAR AMORTİSMANI   |
| 730.02.006.003 | TAŞITLAR AMORTİSMANI                   |
| 730.02.006.004 | DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI                |
| 730.02.006.005 | MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMANI |
| 730.02.007     | FİNANSMAN GİDERLERİ                    |
| 730.02.007.001 | KREDİ FAİZLERİ                         |
| 730.02.007.002 | TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI           |
| 731            | GENEL ÜRETİM GİDERLERİ YANSITMA HESABI |



|                |                                       |
|----------------|---------------------------------------|
| 732            | GENEL ÜRETİM GİD.BÜTÇE FARKLARI       |
| 733            | GENEL ÜRETİM GİDERLERİ VER.FARKLARI   |
| 734            | GENEL ÜRETİM GİD.KAPASİTE FARKLARI    |
| <b>74</b>      | <b>HİZMET ÜRETİM MALİYETİ</b>         |
| 740            | HİZMET ÜRETİM MALİYETİ                |
| 740.01         | A PROJESİ                             |
| 740.01.001     | İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ           |
| 740.01.001.001 | DEMİR                                 |
| 740.01.001.002 | ÇİMENTO                               |
| 740.01.001.003 | KERESTE                               |
| 740.01.002     | YARDIMCI MALZEME GİDERLERİ            |
| 740.01.002.001 | SIHHİ TESİSAT MALZEMESİ               |
| 740.01.002.002 | ELEKTRİK MALZEMESİ                    |
| 740.01.002.003 | BOYA MALZEMESİ                        |
| 740.01.003     | İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ               |
| 740.01.003.001 | BRÜT ÜCRET                            |
| 740.01.003.002 | SSK İŞVEREN PAYI                      |
| 740.01.003.003 | İŞSİZLİK SİGORTASI PRİMİ              |
| 740.01.003.004 | KIDEM TAZMİNATI                       |
| 740.01.003.005 | İHBAR TAZMİNATI                       |
| 740.01.003.006 | PERSONEL İAŞE GİDERLERİ               |
| 740.01.004     | DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER |
| 740.01.004.001 | ELEKTRİK GİDERLERİ                    |
| 740.01.004.002 | SU GİDERLERİ                          |
| 740.01.004.003 | TELEFON GİDERLERİ                     |
| 740.01.004.004 | SİGORTA GİDERLERİ                     |
| 740.01.004.005 | MÜŞAVİRLİK GİDERLERİ                  |
| 740.01.004.006 | TAMİR-BAKIM YEDEK PARÇA               |
| 740.01.004.007 | TEMİZLİK                              |
| 740.01.005     | DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER                |
| 740.01.005.001 | KİRA GİDERLERİ                        |
| 740.01.005.002 | BAĞIŞ VE YARDIMLAR                    |
| 740.01.005.003 | TEMSİL VE AĞIRLAMA                    |
| 740.01.005.004 | ODA AİDATLARI                         |
| 740.01.005.005 | SEYAHAT GİDERLERİ                     |
| 740.01.005.006 | MAHKEME VE NOTER MASRAFLARI           |
| 740.01.006     | VERGİ-RESİM VE HARÇLAR                |
| 740.01.006.001 | BİNA VERGİLERİ                        |
| 740.01.006.002 | MOTORLU TAŞIT VERGİLERİ               |
| 740.01.006.003 | DAMGA VERGİLERİ                       |
| 740.01.006.004 | ÖZEL İLETİŞİM VERGİLERİ               |
| 740.01.006.005 | HARÇLAR                               |
| 740.01.007     | AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI         |
| 740.01.007.001 | BİNALAR AMORTİSMANI                   |
| 740.01.007.002 | TESİS-MAKİNE VE CİHAZLAR AMORTİSMANI  |
| 740.01.007.003 | TAŞITLAR AMORTİSMANI                  |
| 740.01.007.004 | DEMİRBAŞLAR AMORTİSMANI               |

|                |                                             |
|----------------|---------------------------------------------|
| 740.01.007.005 | MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIK AMORTİSMANI      |
| 740.01.008     | FİNANSMAN GİDERLERİ                         |
| 740.01.008.001 | KREDİ FAİZLERİ                              |
| 740.01.008.002 | TEMİNAT MEKTUBU KOMİSYONLARI                |
| 740.01.008.003 | FİNANSAL KİRALAMA GİDERLERİ                 |
| 740.02         | B PROJESİ                                   |
| 741            | HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA HESABI           |
| 742            | HİZMET ÜRETİM MAL.FARK HESAPLARI            |
| <b>75</b>      | <b>ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ</b>    |
| 750            | ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDER.              |
| 751            | ARAŞ.VE GELİŞ.GİD.YANS.HESABI               |
| 752            | ARAŞ.VE GELİŞ.GİDER FARKLARI                |
| <b>76</b>      | <b>PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ</b> |
| 760            | PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ        |
| 761            | PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİD.YANSITMA HESABI    |
| 762            | PAZARLAMA SAT.VE DAĞ.GİD.FARK HESABI        |
| <b>77</b>      | <b>GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>              |
| 770            | GENEL YÖNETİM GİDERLERİ                     |
| 770.01         | İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ                     |
| 770.01.0001    | BRÜT ÜCRET                                  |
| 770.01.0002    | İŞVEREN KATKI PAYLARI                       |
| 770.02         | MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ                    |
| 770.03         | DIŞARIDAN SAĞLANAN FAYDA VE HİZMETLER       |
| 770.03.0001    | ELEKTRİK SU VE GAZ GİDERLERİ                |
| 770.03.0002    | MUHASEBE VE MÜŞAVİRLİK ÜCRETLERİ            |
| 770.04         | ÇEŞİTLİ GİDERLER                            |
| 770.04.0001    | KİRA GİDERİ                                 |
| 770.04.0002    | TELEFON GİDERLERİ                           |
| 770.04.0003    | NOTERLİK GİDERLERİ                          |
| 770.04.0004    | PROVİZYON GİDERLERİ                         |
| 770.04.0005    | KIRTASIYE GİDERLERİ                         |
| 770.04.0006    | ODA AİDAT GİDERLERİ                         |
| 770.04.0007    | YEMEK GİDERLERİ                             |
| 770.04.0008    | BÜRO MALZEMELERİNİN BAKIM GİDERLERİ         |
| 770.04.0009    | GİDER YAZILAN DEMİRBAŞLAR                   |
| 770.04.0010    | DİĞER ÇEŞİTLİ GİDERLER                      |
| 770.05         | VERGİ RESİM VE HARÇLAR                      |
| 770.05.0001    | K.KABUL EDİLMİYEN GİDERLER                  |
| 770.05.0002    | E.KATKI PAYI                                |
| 770.05.0003    | DAMGA VERGİSİ                               |
| 770.05.0004    | DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇLAR                |
| 770.06         | AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI               |
| 770.06.0001    | MADDİ DURAN VARLIK AMORT.GİDERLERİ          |
| 770.06.0002    | MADDİ OLMAY.DUR.VAR.AMORT.GİDERLERİ         |
| 771            | GEN.YÖN.GİD.YANSITMA HESABI                 |
| 772            | GENEL YÖNETİM GİD.FARKLARI HESABI           |
| <b>78</b>      | <b>FİNANSMAN GİDERLERİ</b>                  |

|            |                                             |
|------------|---------------------------------------------|
| 780        | FİNANSMAN GİDERLERİ                         |
| 780.01     | KREDİ FAİZ GİDERLERİ                        |
| 780.02     | KUR FARKI GİDERLERİ                         |
| 780.03     | VADE FARKLARI                               |
| 781        | FİNANSMAN GİDERLERİ YANSITMA HESABI         |
| 782        | FİNANSMAN GİDERLERİ FARK HESABI             |
| <b>79</b>  | <b>GİDER ÇEŞİTLERİ (7/B SEÇENEĞİ)</b>       |
| 790        | İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ              |
| 791        | İŞÇİ ÜCRET VE GİDERLERİ                     |
| 792        | MEMUR ÜCRET VE GİDERLERİ                    |
| 793        | DIŞARIDAN SAĞLANAN. FAYDA VE HİZMETLER      |
| 794        | ÇEŞİTLİ GİDERLER                            |
| 795        | VERGİ RESİM VE HARÇLAR                      |
| 796        | AMORTİSMANLAR VE TÜKENME PAYLARI            |
| 797        | FİNANSMAN GİDERLERİ                         |
| 798        | GİDER ÇEŞİTLERİ YANSITMA HESABI             |
| 799        | ÜRETİM MALİYET HESABI                       |
| <b>8</b>   | <b>SERBEST</b>                              |
| 800        |                                             |
| <b>9</b>   | <b>NAZİM HESAPLAR</b>                       |
| 90         | TEMİNAT MEKTUPLARI                          |
| 900        | GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR     |
| 901        | GEÇİCİ TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALACAKLILAR   |
| 902        | KESİN TEMİNAT MEKTUPLARINDAN BORÇLULAR      |
| 903        | KESİN TEMİNAT MEKTUPLARINDAN ALACAKLILAR    |
| 91         | CİROLAR, KEFALETLER, GARANTİLER             |
| 910        | ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ                  |
| 911        | ALINAN YATIRIM İNDİRİMLERİ KARŞI HESABI     |
| 92         | TEMİNAT, EMANET VE İPOTEK VERİLEN KIYMETLER |
| 920        | YATIRIM İNDİRİMİNDEN KULLANILANLAR          |
| 921        | YATIRIM İND. KULLANILANLAR KARŞI HESABI     |
| 93         | TEMİNAT, EMANET VE İPOTEK ALINAN KIYMETLER  |
| 94         | MATRAH DÜZELTMELERİ                         |
| 950        | KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER            |
| 950.01     | A PROJESİ                                   |
| 950.01.001 | ÖDENMEMİŞ SSK PRİMLERİ                      |
| 950.01.002 | KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI                |
| 950.01.003 | DİĞER                                       |
| 950.02     | B PROJESİ                                   |
| 951        | KANUNEN KABUL EDİLM. GİD. KARŞI HESABI      |
| 951.01     | A PROJESİ                                   |
| 951.01.001 | ÖDENMEMİŞ SSK PRİMLERİ                      |
| 951.01.002 | KIDEM TAZMİNATI KARŞILIKLARI                |
| 951.01.003 | DİĞER                                       |
| 951.02     | B PROJESİ                                   |
| 960        | MATRAHTAN İNDİRİLECEK GELİRLER              |
| 961        | MATRAHTAN İND. GELİRLER KARŞI HESABI        |

**EK 2: HAKEDİŞ RAPORU ÖRNEĞİ**

| YAPIM İŞLERİ HAKEDİŞ RAPORU (Kapak)   |   |                     |  |
|---------------------------------------|---|---------------------|--|
| Tarihi                                | : | .....               |  |
| No.su                                 | : | .....               |  |
| Uygulama Yılı                         | : | .....               |  |
| Yapılan İşin Adı                      | : | .....               |  |
| Yapılan İşin Etüt / Proje No.su       | : | .....               |  |
| Yüklenicinin Adı / Ticari Unvanı      | : | .....               |  |
| Sözleşme Bedeli                       | : | .....               |  |
| İhale Tarihi                          | : | .....               |  |
| İhale Kom.Karar Tarihi ve No.su       | : | .../.../... sayı    |  |
| Sözleşme Tarihi ve No.su              | : | .../.../... sayı    |  |
| İşyeri Teslim Tarihi                  | : | .../.../...         |  |
| Sözleşmeye Göre İşin Süresi           | : | .....Takvim/İş Günü |  |
| Sözleşmeye Göre İş Bitim Tarihi       | : | .....               |  |
| Verilen Avanslar                      | : | .....               |  |
| Toplamı                               | : | .....               |  |
| Mahsubu Yapılan Avansın Toplam Tutarı | : | .....               |  |

| <u>Sözleşme Bedeli</u> | <u>Sözleşme Artış Onayının Tarih / No.su</u> | <u>Ek Sözleşme Bedeli</u> | <u>Toplam Sözleşme Bedeli</u> |
|------------------------|----------------------------------------------|---------------------------|-------------------------------|
| .....                  | .....                                        | .....                     | .....                         |
| .....                  | .....                                        | .....                     | .....                         |
| .....                  | .....                                        | .....                     | .....                         |
| .....                  | .....                                        | .....                     | .....                         |
| .....                  | .....                                        | .....                     | .....                         |
| .....                  | .....                                        | .....                     | .....                         |

| <u>Süre Uzatım Kararlarının</u> |               | <u>Verilen Süre</u> | <u>İş Bitim Tarihi</u> |
|---------------------------------|---------------|---------------------|------------------------|
| <u>Tarih</u>                    | <u>Sayısı</u> |                     |                        |
| .....                           | .....         | .....               | .....                  |
| .....                           | .....         | .....               | .....                  |
| .....                           | .....         | .....               | .....                  |
| .....                           | .....         | .....               | .....                  |
| .....                           | .....         | .....               | .....                  |
| .....                           | .....         | .....               | .....                  |

M.Y.H.B.Y. Örnek No :3 (Merkezi Yönetim Harcanma Belgeleri Yönetmeliği 3 No'lu örnek Formudur)

| HAKEDİŞ RAPORU (Son sayfa) |              |
|----------------------------|--------------|
| ..... İŞİ                  | Hakediş No : |

....../..... TARİHİNE KADAR YAPILAN İŞİN

|                         |                                                         |       |
|-------------------------|---------------------------------------------------------|-------|
| A                       | Sözleşme Fiyatları İle Yapılan İş                       | ..... |
| B                       | Fiyat Farkı Tutarı                                      | ..... |
| C                       | <b>Toplam Tutar ( A + B )</b>                           | ..... |
|                         |                                                         |       |
| D                       | Bir Önceki Hakedişin Toplam tutarı                      | ..... |
| E                       | Bu Hakedişin Tutarı ( C - D )                           | ..... |
| F                       | KDV ( E x %..)                                          | ..... |
| G                       | <b>Tahakkuk Tutarı</b>                                  | ..... |
| KESİNTİLER VE MAHSUPLAR | a) Gelir / Kurumlar Vergisi ( E x % .. )                | ..... |
|                         | b) Damga Vergisi ( E - g x % ... )                      | ..... |
|                         | c) KDV Tevkifatı ( F x ...)                             | ..... |
|                         | d) Sosyal Sigortalar Kurumu Kesintisi                   | ..... |
|                         | e) İdare Makinesi Kiraları                              | ..... |
|                         | f) Gecikme Cezası                                       | ..... |
|                         | g) Avans Mahsubu                                        | ..... |
|                         | h) Bu Hakedişle Ödenen Fiyat Farkı<br>Teminat Kesintisi | ..... |
|                         | .....                                                   | ..... |
|                         | .....                                                   | ..... |
| H                       | <b>Kesintiler ve Mahsuplar Toplamı</b>                  | ..... |
|                         | <b>Yükleniciye Ödenecek Tutar ( G - H )</b>             | ..... |

|                                                 |                                            |
|-------------------------------------------------|--------------------------------------------|
| YÜKLENİCİ                                       | DÜZENLEYENLER<br>(Yapı Denetim Elemanları) |
|                                                 |                                            |
| ONAYLAYAN<br><br>...../...../.....<br>ONAYLAYAN |                                            |

M.Y.H.B.Y. Örnek No :3/10 (Merkezi Yönetim Harcama Belgeleri Yönetmeliği 3/10 No'lu örnek Formudur)

### EK 3: GEÇİCİ KABUL TUTANAĞI ÖRNEĞİ

#### YAPIM İŞLERİ GEÇİCİ KABUL TUTANAĞI

İşin Adı : .....

Yüklenicinin adı/ticari unvanı : .....

Sözleşme tarihi : .....

Sözleşme bedeli : .....

Sözleşmeye göre işin süresi(takvim günü) : .....

Sözleşmeye göre işin bitirilmesi gereken tarih : .....

Varsa süre uzatımları : .....

Süre uzatımı dahil işin bitirilmesi gereken tarih : .....

İşin bitirildiği tarih : .....

Geçici kabul itibar tarihi : .....

.....ile yüklenici .....arasında imzalanan sözleşme kapsamında gerçekleştirilen iş için düzenlenen Geçici Kabul Teklif Belgesi'nden ön incelemenin yapıldığı anlaşılmış olup;.....tarihli makam oluru ile Başkan .....Üye.....Üye.....Üye.....olmak üzere teşkil edilen Geçici Kabul Komisyonumuz, yüklenici .....de hazır olduğu halde .....-.....tarihleri arasında işyerine giderek yüklenici tarafından yapılmış işleri geçici kabul bakımından incelemiş ve aşağıda yazılı hususları tespit etmiştir.

Yapılan işin sözleşme ve eklerine uygun olduğu ve geçici kabule engel olabilecek eksik, kusur ve arızaların bulunmadığı görülmüştür.

ANCAK<sup>(1)</sup>.....  
.....  
.....  
.....

SONUÇ: Geçici kabul bakımından muayene ve inceleme işlemlerinin yapılması görevi Komisyonumuza verilmiş bulunan söz konusu işin yukarıda belirtilen (varsa ayrıntıları veya gerekçeleri ekli sayfalarda sayılan ve gösterilen) kayıtlarla ve bitim tarihi de .....olarak itibar edilmek üzere geçici kabulünün yapılması Komisyonumuzca uygun görülmüş ve.....Makamın onayına sunulmak üzere işbu Geçici Kabul Tutanağı ..... nüsha olarak düzenlenmiştir.  
Tarih : .....

Geçici Kabul Komisyonu Üyelerinin  
Adı soyadı :  
Görev unvanı :  
İmzası :

Yüklenicinin  
Adı//ticari unvanı :  
İmzası :

Geçici kabul tutanağı onay tarihi :.....

Yetkili makamın imzası

- (1) Buraya geçici kabul komisyonu üyelerinin düşünceleri ile varsa kusur ve noksanların kaç maddeden ibaret olduğu, tamamlanması için gereken süre veya nefaset kesilmesine karar verilmesi halinde nefaset tutarları yazılacaktır.

Standart Form-KİK049 0/Y (Yapım İşleri Muayene Ve Kabul Yönetmeliği'nin 2 Numaralı Ekidir.)

#### EK 4: HAKEDİŞ FATURASI ÖRNEĞİ

| <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: 300px;"><p>Sn: .....<br/>.....<br/>Vergi Dairesi .....<br/>Vergi Numarası .....</p></div> <div style="text-align: right; padding-top: 20px;"><p>ABC İNŞAAT TAAHHÜT<br/>SAN. TİC. LTD. ŞTİ..<br/>.....Levent/ İstanbul<br/>Mecidiyeköy VD./000 000 0000</p></div> |                                                                                                   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Açıklama                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | Tutarı                                                                                            |
| ..... İli, ..... İlçesi, ..... Mahallesi 10. Ada, 5.<br>Pafta, 4. Parsel üzerinde yapılan Alışveriş merkezi<br>inşaatı elektrik işleri 2 No'lu hakediş bedeli<br><br>SSK İşyeri Sicil No: xxxxxxxxxxxxxxxxxxxx                                                                                                             | 100.000,00<br><div style="border-left: 1px solid black; height: 100px; margin-left: 10px;"></div> |
| KDV Matrahı                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | 100.000,00                                                                                        |
| KDV %18                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 18.000,00                                                                                         |
| Ara Toplam                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 118.000,00                                                                                        |
| Stopaj %3                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 3.540,00                                                                                          |
| <b>Genel Toplam</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                        | <b>114.460,00</b>                                                                                 |
| Yalnız: Yüzondörtbindörtüzyaltmış YTL'dir                                                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                   |



## KAYNAKÇA

### KİTAPLAR

Akyol, M. Emin ve Muzaffer Küçük. Tüm Yönleriyle Geçici Vergi. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2003.

Çolak, Mustafa. Stopaj ve Sorumluluk Müessesesi. Ankara:Yaklaşım Yayıncılık, 2004.

Demir, Ahmet. Tekdüzen Muhasebe Sistemi. 6. Baskı. İstanbul: Çağdaş Yayıncılık Ltd., 2006.

Duman, Ömer. Gelir, Kurumlar KDV ve ÖTV de Verginin Mahsubu ve İadesi. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 2003.

İstanbul Maliye Vakfı. Gelir Vergisi Muktezalari. İstanbul:İstanbul Maliye Vakfı Yayınları, 1997.

Kırman, Ahmet. Damga Vergisi Kanunu Şerhi. Ankara: Doğu Matbaacılık, 1997.

Kızılot, Şükrü . İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. 11. Baskı. Ankara:Yaklaşım Yayıncılık AŞ, 2008.

Kızılot, Şükrü. İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik. 8. Baskı. Ankara:Yaklaşım Yayıncılık AŞ, 1996.

Kızılot, Şükrü, Gelir Vergisi Kanunu ve Uygulaması. Cilt 2. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Cilt: 1. Ankara:Yaklaşım Yayınları, 1994.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Cilt: 2. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1994.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Cilt: 3. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1996.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Cilt: 4. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1998.

Kızılot, Şükrü. Danıştay Kararları ve Özelgeler. Cilt: 5. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000.

Mat, Hidayet ve A.Sami Başaran. Kamu İhale Mevzuatı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık AŞ., 2003.

Özbalcı, Yılmaz. Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları (Değişen Yapraklı Süreğen Yayın). Ankara: Oluş Yayıncılık, 1998.

Özbalcı, Yılmaz. Gelir Vergisi Kanunu Yorum Ve Açıklamaları. 2. Baskı. İstanbul: Favori Ofset Matbaacılık, 1980.

Özbalcı, Yılmaz. Katma Değer Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002.

Özkan, Erkan ve Ali Tezel. Asgari İşçilik Uygulaması. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004.

Özyer, M. Ali. Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. 4. Baskı. Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara:2008.

Şenlik, Mehmet. İnşaat Muhasebesi. 2. Baskı. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Şimşek, V.Arif. Adım Adım İhale. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Uysal, Mustafa, Yeşim Taner ve Elif Buluç. Enflasyon Düzeltmesi Ve Muhasebesi. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2005.

Vural, Mahmut, M. Ali Özyer ve Aydın Kıratlı. Vergisel Açından Enflasyon Düzeltmesi. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2004.

Yalçın, Hüseyin ve Erkan Gürboğa. Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımında Stopaj. 2. Baskı. İstanbul: Kılavuz Yayınları, 2000.

Yılmaz, Kazım. İnşaat Muhasebesi, Vergilendirme ve Asgari İşçilik. Ankara: Ce-Ka Yayınları, 2007.

## MAKALELER

Ağca, Ahmet. “İnşaat Sözleşmeleri” Necdet Sağlam, Salim Şengel ve Bünyamin Öztürk. Türkiye Muhasebe Standartları Uygulaması içinde (231-284). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.

Akgün, A.İhsan. “12 Sıra No’lu MSUGT Çerçevesinde Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Enflasyon Muhasebesi”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:281, Ocak 2005.

Akmaz, Kemal. “Mükellefin Ölümünün Vergi Alacağına Ve Cezasına Etkisi”. E-Yaklaşım Dergisi, Sayı: 44, Mart 2007, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=2007039060.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=2007039060.htm), (24.03.2008).

Aslan, İsmail. “Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Geçici Vergiye Tabi Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde İnşaat İşlerinden Doğan Zararın Diğer İşlerden Doğacak Geçici Vergi Matrahından Mahsubu Sorunu”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:119, Kasım 2002.

Ayazoğlu, Berrak. “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:280, Aralık 2004.

Aydın, Fazıl. “İnşaat Taahhüt Hizmetlerinde KDV’nin Doğduğu Tarih”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:80, Ağustos 1999.

Bıyık, Recep. “İnşaat ve Onarma İşlerinden Elde Edilen Kazançlarda Vergileme”, Vergi Dünyası, Sayı:223, Mart 2000.

Biyan, Özgür. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri, Vergilendirilmesi ve Muhasebeleştirilmesi”. Bilanço Dergisi, Sayı 60-61, Ağustos 2004.

Çakmak, Şefik. “İnşaat Sektörünün Vergilendirilmesi İle İlgili Bazı Sorunların Değerlendirilmesi”. Vergi Dünyası, Sayı:226, Haziran 2000.

Çelik, Abdullah. “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Elde Edilen Finansman Gelirlerinin Vergileme Dönemi”. Vergici Ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı: 162, Ekim 2001.

Çelik, Abdullah, “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Mahsubu”, Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi, Sayı 158, Haziran 2001.

Çelik, Abdullah. “Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Müteahhidin Ölümü Halinde İşin Bitim Tarihinin Tespiti”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:239, Temmuz 2001.

Çelik, Abdullah. “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:246, Şubat 2002.

Çelik, Murat. “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarım İşlerinde Düzenlenen Hakediş Faturaları”. E-Yaklaşım, Sayı:53, Aralık 2007, [http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read\\_frame.asp?file\\_name=20071210367.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/read_frame.asp?file_name=20071210367.htm), (24.03.2008).

Durak, Adem. “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarım İşlerinden Elde Edilen Zarar İşin Bittiği Dönem Geçici Vergisinden Mahsup Edilemez”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:249, Mayıs 2002.

Erdem, Haluk. “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşi Zararı Geçici Vergiyi Etkilemelidir”. Mali Çözüm Dergisi, Sayı:52, Temmuz-Ağustos-Eylül 2000.

Gümüşay, Serdar, “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Vergi Tevkifatı”, Diyalog Dergisi, Sayı:214, Şubat 2006.

İnan, Atilla. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”. Sayıştay Dergisi, Sayı:60, Ocak-Şubat-Mart 2006, s:51-65, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der60m3.pdf>, (28.03.2008).

Kalkan, Süleyman ve Osman Sargin. “Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat Ve Onarma İşlerinde İş Devam Ederken Müteahhidin Ölümü Ve Varislerle İş Devam Edilmesi Halinde Vergileme. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:191, Temmuz 1997.

Karakaş, İsa. “Sosyal Sigortalar Kurumu Uygulamasında İhale Konusu İşlerde En Az İşçiliğin Matrahı Ve Tespiti”. Sayıştay Dergisi, Sayı:49, Nisan- Haziran 2003, s:117-122, <http://www.sayistay.gov.tr/yayin/dergi/icerik/der49m6.pdf>, (28,03,2008).

Kaya, Ömer ve Birgül Gedik. “Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Vergilendirmede Özellik Arz eden Durumlar”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 201, Mayıs 1998.

Kızılot, Şükrü. “İnşaat İşlerinde Kur Farklarına %5 Stopaj Uygulanmayacağı”. Yaklaşım Dergisi, Sayı 51, Mart 1997.

Koçak, Aysun. “Taahhüt İşlerinde Damga Vergisi Uygulaması”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:181, Ocak 2008.

Korkmaz, Hasan Fehmi. “Yıllara Yaygın İnşaat İşlerinde Elde Edilen Faiz ve Kur Farklarının Vergilendirilme Dönemi”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:166, Haziran 1999.

Küçük, Muzaffer. “Yıllara Yaygın Taahhüt İş Zorarlarının Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:231, Kasım 2000.

Küçük, Muzaffer. “Yıllara Yaygın Taahhüt İşlerinin Geçici Vergi Karşısındaki Durumu”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:275, Temmuz 2004.

Maç, Mehmet ve Şenol Turut. Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşlerinde Geçici Vergi. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:215, Temmuz 1999.

Maç, Mehmet Maç ve Şenol Turut. “Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. Maddesi Açısından İnşaat İbaresinin Kapsamı”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:226, Haziran 2000.

Ökmen, Erhan ve Timur Çakmak. “Taraflar Arasında Yapılan Sözleşmelerin Süresinde Meydana Gelecek Değişikliklerin Damga Vergisine Etkileri”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:205, Eylül 1998.

Örmeci, Musa. “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Vergilendirme”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 75, Kasım 1987.

Özkan, Atilla. “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:180, Ağustos 1996.

Savcı, A. Şahin. “Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Enflasyon Düzeltmesi Ve Bazı Sorunlar”. Yaklaşım Dergisi, Yaklaşım Yayınları, Sayı:280, Aralık 2004.

Şeker, Sakıp. “İnşaat ve Onarma İşlerinde Özellik Arzeden Geçici Vergi Uygulamaları”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:77, Mayıs 1999.

Tandoğan, Necati. “Yıllara Sari İnşaat ve taahhüt işlerinde İş Tamamlanmadan Müteahhidin Ölümü”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:145, Eylül 1993.

Tokat, Yakup. “Yıllara Yayılı İnşaat İşinde Vergilendirmeye İlişkin Farklı Durumlar”. Yaklaşım Dergisi, Sayı:171, Mart 2007.

Tuğlu, Ali. “Yıllara Sari İnşaat İşlerinde İşe Başlama ve İşin Bitim Tarihleri”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:229, Eylül 2000.

Yumuşak, İbrahim. “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşleriyle Müşterek Genel Gider Dağıtımı”. Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 141, Mayıs 1993.

## **YARARLANILAN İNTERNET SİTELERİ**

[www.bursavdb.gov.tr](http://www.bursavdb.gov.tr)

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)

[www.hukuki.net](http://www.hukuki.net)

[www.ihale.gov.tr](http://www.ihale.gov.tr)

[www.ivdb.gov.tr](http://www.ivdb.gov.tr)

[www.malihaber.com](http://www.malihaber.com)

[www.muhasibat.gov.tr](http://www.muhasibat.gov.tr)  
[www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr)  
[www.yaklasim.com.tr](http://www.yaklasim.com.tr)