**YILLARA SARİ İNŞAAT ONARIM   İŞLERİNDE VERGİ UYGULAMALARI**

Gelir Vergisi Kanunun’da   öngörülen yapım ve onarım işlerinden söz edebilmek için,

**1-**Bir yapım ve onarım işi olması,

**2-**Yapım ve onarım işinin taahhüt işi olması,

**3-**Yapım ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması,

koşullarının bir arada olması  aranır.

**YAPIM ONARIM İŞLERİ.**

Yapım ve onarım işleri özel hukukta “istisna” akdi denilen sözleşme türleri kapsamına girerler. İstisna akdi, bir tarafın bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olarak tanımlanır . Yapım ve onarımı amaçlayan istisna akitleri yapım işlerinin ilk koşulunu oluşturmaktadır

            İnşa” kelimesi; bir şeyi yapma, kurma, “İnşaat” kelimesi; yapı, yapım işleri  anlamına gelir.

Kamu ihale Kanunu 4. maddesinde “yapım” teriminin tanımını yapmış; “Her türlü inşaat, ihzarat, imalat, sondaj, tesisat, onarım, yıkma, değiştirme, iyileştirme ve montaj” işlerini  kapsamına almıştır.

Bu kapsamda bina yapımı yanında yol yapım ve gemi yapım işi de Gelir Vergisi Kanunu açısından yapım tanımı kapsamına girmekle beraber, sadece tek başına yol yapım işi için gerekli olan mıcır nakli işi , yapım kapsamına girmez.

G.V.K. nun 42 nci maddesinin sözlerinden YSIO işlerinde taahhüt şartının aranılacağına dair bir anlam çıkarılmamakla birlikte idarenin yorumları ve Danıştay’ın bu konuda almış olduğu bir çok karar bu sonuca varılması gerektirmektedir.

Maliye Bakanlığı 5.1.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı özelgesinde bu konuya açıklık getirmiş ve inşaat ve taahhüt işi kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Söz konusu özelge şöyledir:

**İNŞAAT TAAHHÜT  İŞİ**

” İnşaat ve taahhüt işleri kavramından; taahhüt işleri yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri olmalarının yanında , yapılan işin kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan inşaat ve onarma işleri şeklinde yorumlanması gerekir.”

Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatlar taahhüt niteliği taşımadığından 42 nci madde kapsamına girmemektedir.

Bir işin yıllara yaygın olmasından amaçlanan, yapılan işin birden fazla takvim yılını ilgilendirmesidir. Takvim yılı 12 aylık süreyi değil, muhasebe uygulamaları açısından önem arz eden “Dönemsellik ilkesi’’ gereği , işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade eder

**Örneğin**15 Ekim 2016 yılında başlayıp  15  Şubat 2017 yılında biten bir iş dört ayda bitmiş olmasına karşın, birden fazla takvim yılını ilgilendirdiğinden yıllara yaygın bir yapım ve onarım işi olarak kabul edilir. Buna karşın 10. Ocak 2016 tarihinde başlayıp 10 Aralık 2016 tarihinde tamamlanan bir taahhüt işi gibi aynı takvim yılı içinde başlayıp biten işler 12 ay devam etmelerine karşın yıllara yaygın yapım ve onarın işi kapsamında değerlendirilmezler.

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri esas itibariyle Gelir Vergisi Kanunu’nun 42. maddesinde düzenlenmiştir.

Madde hükmüne göre, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilip tamamı o yılın geliri sayılarak o dönemde beyan edilmekte ve vergilendirilmektedir.

Ancak kazancın bu şekilde yani işin bitimde vergilendirilmesi vergi tahsilatında bir gecikmeye yol açtığından, bu gecikmenin olumsuz etkilerinin giderilmesi bakımından yıllara sari inşaat ve onarma işleri kapsamında yapılan hakediş ödemeleri üzerinden , bir sonraki bölümde daha detaylı anlatacağım konu olan , stopaj yoluyla vergi alınması usulü benimsenmiştir.

inşaat taahhüt ve onarım işlerinde işin yıllara sari olup olmayacağı hususu, işe başlama ve işin bitirilme tarihlerine bakılarak tespit edilmektedir. Bu yüzden de yapılacak işin başlangıç ve bitim tarihlerinin tespiti önem taşımaktadır. Uygulamada işin bitim tarihi konusunda pek bir problemle karşılaşılmazken, işin başlangıç tarihi olarak hangi tarihin esas alınması gerektiği konusunda tereddütlerle karşılaşılmaktadır.

GVK’nın 44. maddesinde söz konusu işlerde işin bitim tarihi kesin olarak bir hükme bağlanmıştır. Ancak işin başlangıç tarihi ile ilgili verilen özelgeler dışında herhangi bir yasal düzzenleme bulunmamaktadır.

Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.

Madde 44 - inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir.

***Yıllara sari inşaat ve onarma işleri kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi;***

-Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise, yer teslim edildiği tarihi,

-Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,

Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak kabul edilmesi genel olarak uygulamalarda kullanılmakta olup , Konu hakkında Maliye  Bakanlığıda aynı görüşte olduğunu verdiği özelgelelerle belli etmiştir.

***Gelir İdaresi Başkanlığı fntn 27,4,2006 tarih ve 31824 sayılı özelsesi;***

***”İnşaat ve onarma işlerinde işe başlama tarihi taahhüde ilişkin sözleşmenin imza tarihidir. İhale ile teslim alınan işlerde ise işe iş yerinin teslimi ile başlanacağı için, işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilir.***

***Bu sebeple, sözleşme tarihi 15.11.2005, yer teslim tarihi 28.11.2005 olan inşaat işine bu tarihte başlanılması gerekirken, inşaat alanının ağaçlarla kaplı olması nedeniyle işe başlanılamamasının ilgili Müdürlüğe bildirilmesi üzerine, Müdürlüğün 27.12.2005 gün ve 27422 sayılı yazılarında alanın inşaata uygun hale getirildiğinin bildirildiği anlaşılmış olup, 27.12.2005 tarihinin işe başlama tarihi olarak kabul edilmesi ve iş tamamlama süresi 240 gün olan söz konusu inşaat işinin yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak kabul edilerek yapılacak istihkak ödemelerinden GVK'nın 94/3. maddesine göre tevkifat yapılması gerekir. “***

Genel olarak değerlendirildiğinde işin başlangıç ve bitiş tarihleri , yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyet ve hakedişlerinin karşılıklı kapatılarak işin kar ve zararının tespit edileceği dönem ve dolayısı ile işin genelinden kesilecek %3 stopaj ve bu stopajların kurumlar vergisinden mahsup edileceği dönem açısından önem arz etmektedir.

**YILLARA SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE  
STOPAJ   VE  KDV TEVKİFATI**

Yıllara Sari İnşaat, Onarım ve Yapım işleri dolayısı ile bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’ncü maddesinin 3’ncü bendine göre %3 gelir vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15.maddesi 1-a bendine göre % 3 kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hükmü yer almaktadır. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Burada amaçlanan konuyu Gelir Vergisi Kanunu 42. Madde kapsamında değerlendirdiğimizde ‘’Yıllara Sari İnşaat ve Onarım‘’ işlerinin kar/zarar hesaplamalarının işin tamamlandığı yıl tespit edilmesinden dolayı , yapılan istihkaklardan %3 stopaj yapılarak verginin güvence altına alınması olduğunu söyleyebiliriz.

Alt taşeronlar tarafından ifa edilen işlerde de, eğer yapılan iş bir takvim yılında başlayıp diğer takvim yılında tamamlanıyorsa ( Yıllara sari inşaat Onarım işi hükmündeyse), ana yüklenici tarafından ödenen hakedişlerden *%* 3 Stopaj kesilme yükümlülüğü vardır.

Gelir idaresi Başkanlığı İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nında 30/07/2013 tarih ve 1136 sayılı vermiş olduğu özelge’de ‘’ Bu hüküm ve açıklamalara göre; alt taşeron olarak faaliyette bulunduğunuz işlerin yıllara sari inşaat ve onarım işleri kapsamında olması halinde, şirketinize yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca % 3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.’’ diyerek taşeron firmalarında , ana yüklenici firmalar gibi stopaj yükümlülüğü altında olduğu belirtilmiştir.

***Ana yüklenici firmanın , taşeron firma’dan muvazaalı durumlar yaratarak stopaj***

***Kesmekten imtina etmesi***

-Taşeronlarla her takvim yılı için düzenlenen sözleşmelerde işin bitim tarihinin genelde yılsonu (31.12...) olarak belirlenmesi,

-Her takvim yılı için düzenlenen sözleşmelerde işlerin ayrı ayrı bölünerek farklı sözleşmeler yapılması,

-Taşeron firmanın ana yüklenici firma ile ilişkili şirket statüsünde bulunması gibi yada verilen işlerin hep birbirinin devamı niteliğinde ve bir bütün olması, gibi muvazaalı durumlar yaratabilir.

**Stopaj İle İlgili Özellikli Durumlar**

Vergi Usul Kanununun “Vergi Kesenlerin Sorumluluğu” başlıklı 11.maddesinde; “yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz” hükmü yer almaktadır.

Böylece mükellef (ana yüklenici) hem tevkif etmediği gelir stopaj vergisi, hem vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile karşı karşıya kalacak hem de adına tarh edilen gelir stopajının taşeron (alt yüklenici) firmaya rücu ederek tahsil etmeye çalışacaktır. Taşeron (alt yüklenici) firmanın kendisine rücu edilen gelir stopaj vergisini mükellefe (ana yükleniciye) ödemesi halinde ise, ilgili dönem beyannamelerini düzelterek mahsup etmesi sonucu ortaya çıkacak olan gelir stopaj iadesi için yasal prosedürleri yerine getirmesi ile ancak iade alabilecek ve mesele çok daha karmaşık bir hale gelecektir.

***Yıl içerisinde başlayıp bitecek olan işlerde iş tamamlanmayıp bir sonraki yıla sarkıyorsa, işin yıllara sari olan kısmında****%****3 lük stopaj yapılmalıdır.***

Sözleşme hükümlerine göre işin başlangıç ve bitim tarihlerinin aynı yıl içerisinde olması durumunda , bir işin Gelir Vergisi kanunu 42. Madde kapsamında değerlendirilmeyeceği ve % 3 oranında stopaja tabii olmayacağı konusunu önceki bölümde anlatmaya çalışmıştım.Ancak böyle bir durumda işin Geçici Vergi kapsamında değerlendirileceği konusu unutulmamalıdır. İşin sözleşme aşamasında yıllara sari olmayıp , işin tamamlanamaması , süre uzatımı verilmesi .. vb gibi durumlarla daha sonradan yıllara sari olması durumunda , yıllara sari olduğu tarihten sonra yapılacak ödemelerden stopaj yapılmalıdır. Bu gibi durumlarda daha önce ödenen geçici vergilerin , daha sonra yapılan stopajlarla birlikte , işin tamamlandığı yıl verilen Kurumlar Vergisi Beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilmesi gerekir.

*Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 13/09/2010 tarih ve 2010-42-11-569 sayılı Özelgesi’nde*

*İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin 2009 yılında bir firmanın taşeronu olarak inşaat işine başladığı aynı yıl içerisinde bitirilmesi gereken söz konusu işin 2010 yılına sarktığı ve 2009/7-9 ve 2009/10-12 dönemlerine ait kurum geçici vergi beyannamesini vererek tahakkuk eden 801.07 TL. geçici vergiyi ödediğiniz belirtilerek taahhüt ettiğiniz işin yıllara sari inşaat ve onarım işine dönüşmesi nedeniyle vermiş olduğunuz geçici vergi beyannamelerinize ilişkin ne şekilde işlem yapılacağı hususunda görüş istenilmektedir.*

*Söz konusu inşaat işinin uzayarak ertesi yıla sarkması sonucu anılan iş yıllara sari inşaat işi niteliği kazandığı için bahse konu iş dolayısıyla 2010 yılı başından itibaren yapılacak hakediş ödemleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ve bu tarihten itibaren geçici vergi ödenmemesi gerekmektedir. Ayrıca, 2009 yılı geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin işin tamamlandığı yılda verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekecektir.*diyerek işin yılllara sari olduğu dönemden sonra stopaj yapılması gerektiğini ve ödenen geçici vergilerin , işin tamamlanmasından sonra verilen kurumlar vergisi beyannamesinden mahsup edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

***Geçici Kabul onayından sonra ödenen iştikaklardan stopaj yapılıp yapılmaması durumu;***

GVK 44. Maddesinin İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir, hükmüne göre geçici kabul onayının işin tamamlandığının bir emaresi olması gereği , geçici kabul sonrası yapılan ödemelerden %3 oranında stopaj kesintisi yapılmaz.Ancak geçici kabul onayından sonra yapılan ödemeler ve yapılan harcamalar takip eden ilk geçici vergi beyannamesine dahil edilerek geçici vergi beyanı konusu yapılmalıdır.

*Konu ile ilgili Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.01.2011 tarih ve 2010-KVK-15-4-36 numaralı özelgesi;*

*Özelge talep formunuz ve eklerinden, taahhüdünüz altında tamamlanan ... 400 Yataklı Devlet Hastanesi işinin geçici kabul tutanağının 20.11.2009 tarihinde onaylandığı anlaşılmaktadır.*

*Buna göre, ... 400 Yataklı Devlet Hastanesi işi ile ilgili olarak geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan hakediş ödemeleri o yılın kazancı sayılacağından bu ödemeler üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesine göre vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.*

***Avans ödemelerinden stopaj yapılıp yapılmaması durumu***

Gelir Vergisi Kanunun 94. Maddesinde belirtilen kişi ve kurumlar 42’nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödedikleri istihkaka bedellerinden avans olarak ödenenler dahil nakden veya hesaben yaptıkları sırada, aynı maddenin 3 numaralı bendinde belirtilen *%* 3 Vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

*Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’ nın 04/05/2012 tarih ve 42-1528 sayılı özelgesinde ‘’ Yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yükleniciye ödenen avans ödemesi ileride yapılacak hakediş ödemelerinden mahsup edilecek olup avans ödemesinin yapıldığı dönemde Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca tevkifata tutulacağı tabiidir.’’ diyerek avans ödemelerinden de stopaj yapılması yükümlülüğünü ortaya koymuştur.*

**KDV TEVKİFATI**

Bilindiği üzere; Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9 uncu maddesi ile Maliye Bakanlığına, vergi emniyetinin sağlanması açısından gerekli gördüğü işlemlerde, alıcının teslim ya da hizmetin KDV’sini kısmen ya da tamamen satıcıya ödemeyerek sorumlu sıfatıyla bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırması konusunda mecburiyet getirme yetkisi verilmiştir. Maliye Bakanlığı da kendisine tanınan bu yetkiye dayanarak 89 , 91 , 99 , 117,122 Seri No.lu KDV Genel Tebliğleri ve en son ‘’KDV Genel Uygulama Tebliği ile yapım işlerinde kısmi sorumluluk kapsamında düzenlemeler yapmıştır.

KDV Kanunu’nun 9 uncu maddesi ile Maliye Bakanlığına tanınan yetkiye dayanılarak, vergi güvenliği müessesini sağlamak amacıyla bazı kurum ve kuruluşların yapım işlerinde katma değer vergisi tevkifatı öngörülmüştür. Bu kurum ve kuruluşlar şunlardır; Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler , il özel idareleri, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler, Döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlar belirlenmiş alıcılar olarak ilgili tebliğlerde yer almaktadır. Yani bu belirlenmiş alıcılara yapılan yapım işleri kapsamındaki işlerden 117 No’lu KDV Genel Tebliği ile belirlenmiş olan 2/10 oranında KDV tevkifatı yapılması zorunluluğu getirilmiştir.

**KDV Tevkifatı kapsamında olmayan işlemler;**

- KDV tevkifatı yapma zorunluluğu bulunan kurum ve kuruluşların birbirlerine karşı yaptığı inşaat işleri tavkifata tabi değildir. Örneğin, Toplu Konut İdaresinin A Bakanlığına yapmış olduğu inşaat işinde tevkifat uygulanmayacaktır.

-Fatura düzenleme sınırının altında olan işlemlerde tevkifat uygulanmayacaktır. 2016 yılı için bu tutar KDV dahil 900 TL olduğundan, bu yılın sonuna kadar KDV dahil 900 TL’yi geçmeyen işlemler için tevkifat uygulaması söz konusu değildir.

-KDV Tevkifatına tabi işlemler,ihalesi 30.04.2006 tarihinden sonra tamamlanmış olan yapım işlerine ilişkin olup, bu tarihten önce yapılan ihaleler ile ilgili olarak yapılan işlerde faturalarda gösterilen KDV tutarı tevkifata tabi tutulmayacaktır

-Bazı yapım işlerinde KDV istisnası öngörüldüğünden, bu işlemlerde de tevkifat uygulanmayacaktır. Ör ;limanlar ve hava meydanlarının inşası istisnası , serbest bölgelerde yapılan inşaat ve onarım işlerinde KDV istisnası, Konut Yapı Kooperatiflerine yapılan inşaat taahhütlerinde istisnası gibi.

**İndirim Konusu Yapılamayan KDV Nin İadesi;**

- KDV tevkifatı kapsamındaki yapım işlerinde hizmeti alanlar (yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar belirlenmiş alıcılar ), bu alışlar nedeniyle yüklendikleri KDV’nin 2/10 unu sorumlu sıfatıyla vergi dairesine ödemektedir. Hizmet alan kurum ve kuruluşlar, yükleniciye ödedikleri vergi (8/10) ile sorumlu sıfatı ile ödediği vergiyi (2/10) indirim konusu yapabilmekte, yüklenici ise sadece tevkifat sonrasında kalan vergiyi hesaplanan KDV olarak beyan etmektedir. Yüklenicilerin tevkifat konusu hizmet nedeniyle tahsil edemedikleri KDV’yi aşağıda belirteceğimiz şartların gerçekleşmesi durumunda iade olarak almaları mümkündür. Yapım işlerinde tevkifat uygulamasından doğan KDV alacaklarının iade esasları şöyledir:

-Mükellefin kendisinin vergi borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde, 5.000 TL’ye kadar olan tutar, inceleme veya teminat aranmadan, aşan kısmın teminat karşılığında veya inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsup edilmektedir.

-Mükellefin kendisinin vergi borcu dışındaki borçlarına mahsubunun talep edilmesi halinde; miktarına bakılmaksızın, teminat veya inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsup talebi yerine getirilmektedir.

Adi, kolektif ve komandit şirketlerde ortaklık payı ile orantılı olmak üzere ortakların (komandit şirketlerde sadece komandite ortakların) vergi, SSK prim borcu ve ithalde ödenecek vergi borçlarına mahsubunun istenmesi halinde miktarına bakılmaksızın, teminat veya inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir tasdik raporu ile mahsup talebi karşılanmaktadır.

-Nakden iade talep edilmesi halinde, miktarına bakılmaksızın, teminat veya inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir tasdik raporu ile iade yapılmaktadır.

**Alt Yüklenicilere Yaptırılan İşlerde KDV Tevkifatı**

-KDV Genel Uygulama Tebliğine göre , yükleniciler tarafından kısmen yada tamamen alt yüklenicilere ve daha alt yüklenicilere devredilmiş işlerde , belirlenmiş KDV tevkifat oranı üzerinden , alt yüklenicilere ödenen istihkaklardan KDV tevkifatı yapılması zorunludur.

-21.06.2012 de Yayımlanan 63 No’lu KDV sirkülerine göre tevkifata tabi olan işlerin, KDV kanunu hükümleri çerçevesinde vergiden müstesna olması halinde, işlem bedelleri üzerinden KDV hesaplanmayacağı için herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır. Ancak, vergiden istisna olan işlerin alt yüklenicilere devredilmesi ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemin KDV’den müstesna olmaması halinde, alt yüklenicilerin gerçekleştirdikleri işlemler üzerinden hesaplanan KDV, tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek ; Hisse senetleri BİST’de işlem gören (X) A.Ş. ne, işlettiği limanın genişletilmesi işi ile ilgili olarak 3065 sayılı Kanunun (13/e) maddesi kapsamında verilen inşaat taahhüt işlerinin KDV İstisnası kapsamında olması sebebiyle asıl yüklenici ile (X) A.Ş. arasında bir KDV ödemesi ve dolayısı ile KDV tevkifatı olmayacaktır. Ancak bu işin tamamının yada bir kısmının , asıl yüklenici tarafından alt yüklenicilere devredilmesi halinde, alt yükleniciler ve daha alt yüklenicilerin ifa ettikleri inşaat taahhüt (yapım) işlerinde, tevkifat uygulanır.

**GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI**

Gelir Vergisi Kanunu yıllara yaygın inşaat işleri için yapmış bulunduğu düzenlemesiyle, inşaat işinin devam ettiği sürece geçici vergi bakımından bir istisna koymamak üzere, gelirin elde edilmediğini açıkça hüküm altına almıştır. Yukarıda da değinildiği üzere GVK 42 Maddesi gereği Yıllara sari işlerden elde edilen kâr veya zarar işin bittiği yılda tespit edilecektir. Dolayısıyla geçici vergi açısından da yıllara yaygın işin devamı müddetince kâr zarar tespiti yapılmayacaktır.

4369 sayılı Kanunla geçici vergiye ilişkin GVK’nun Mükerrer 120 nci maddesinin konumuza ilgili kısmı şöyle değiştirilmiştir.

“Ticari kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere ... belirlenen ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları *(42 nci madde kapsamına giren kazançlar* ... *hariç)* üzerinden, ... geçici vergi öderler.”

Geçici vergiye ilişkin yayımlanan 217 seri no.lu GV Genel Tebliğinde de YSIOI yapan mükelleflerin bu kazançları üzerinden geçici vergi ödemeyecekleri ancak mükelleflerin bu kazançları dışında kalan ticari veya mesleki kazançları için geçici vergi ödeyecekleri belirtilmiştir.

Bu ifadelerden de anlaşıldığı üzere 42 nci madde kapsamında yapılan işler stopaj yoluyla zaten geçici bir vergiye tabi tutulmaktadır. Bunlar üzerinden tekrar ayrı bir geçici vergi hesaplatmak mükerrerliğe yol açacaktır.

Bu işin zararla yada karla sonuçlanması stopaj yoluyla peşin vergisinin ödenmiş olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir.

Yıllara sari iş kazançla sonuçlandığında, üzerinden geçici vergi hesaplanmayarak mükerrer vergi alınması önleniyorken, işin zararla sonuçlanması halinde bu zararın diğer işlerden doğan gelirden indirilmemesi aslında olmayan bir matrahın geçici vergiye tabi tutulmasına böylece de zararla sonuçlanan işten tevkif yoluyla alınmış peşin bir vergi zaten varken, mükerrer vergilemeye yol açmaktadır.

**FAİZ  KUR FARKI**

**Birinci Görüş:**

**Faizin İşin Bitiminde Vergilendirilmesi Gerektiği;**

Bu konuda ileri sürülen görüşlerin ilki bu şekilde elde edilen faiz gelirlerinin YSİO işinin bir parçası olduğu ve dolayısıyla iş bitiminde vergilendirilmesi gerektiği yönündedir. Danıştay'ın bu görüşü destekleyici 8.6.1994 tarih ve E.1994/581, K.1994/3495 sayılı kararı bulunmaktadır.

**Danıştay 3. Dairesi Tarih : 31.05.2010**

**Yillara Yaygin İnşaatlarda Faiz Gelirlerinin Her Yil Beyan Edilmeyeceği**

193 sayılı Yasa'nın kuralına yukarıda yer verilen 42. maddesine göre, başkaca bir ticari faaliyet nedeniyle gelir elde edildiği saptanmadıkça, kaynağı yıllara sari inşaat işi olan menkul sermaye iradının, işin bittiği yılın kar veya zararının tespitinde esas alınarak beyanı gerekeceğinden, davacının vergilendirmeyi etkileyici mahiyetteki bu iddiasının doğruluğunun 2577 sayılı Yasa'nın 20. maddesi ile tanınan yetki uyarınca gerekli görülecek kanıtlar davacıdan istenilip değerlendirildikten sonra saptanabileceği açıktır

**İkinci Görüş: Faizin elde Edildiği Yılın Geliri Sayılması Gerektiği;**

İleri sürülen ikinci görüş ise bu şekilde elde edilen faiz gelirlerinin YSİO işinin bir parçası olmadığı ve bu gelirlerin elde edildiği yılın geliri olarak beyan edilip vergilendirilmesi gerektiğidir. Bizim de katıldığımız Maliye Bakanlığının 24.12.1984 tarih ve 22123 sayılı muktezası bu doğrultudadır. Söz konusu muktezada; "....inşaatını taahhüt eden şirketinizin bu işten elde ettiği istihkaklarını bankalarda mevduat hesaplarında tutması nedeniyle yıl sonunda şirketiniz adına tahakkuk ettirilen faizlerin o yılın kazancı olarak mı, yoksa inşaatın bittiği yılın kazancı olarak mı beyan edileceğinin bildirilmesi istenilmektedir.

Bilindiği üzere, inşaat işi için alınan kredi faizleri inşaat maliyetinin bir unsurudur. Kaldı ki alınan krredi karşılığı ödenen faizler karşı kurumda o yılın geliri olarak beyan edilmekte ve vergilendirilmektedir. Şirketinizce alınan faiz gelirleri ise ödemeyi yapan banka tarafından aynı yılda gider yazılmakta, buna karşılık şirketinizce gelir yazılması inşaatın bitimine ertelenmektedir. Bu durum gelirin yıllık olması ilkesine aykırıdır. Çünkü faiz geliri özsermayenin bir unsurudur.

Nitekim, vergi kanunlarımıza göre; yıllara yaygın inşaat işi yapan bir kurum, inşaat için satın aldığı bazı malzemeyi veya inşaat işinde kullandığı bazı makinaları iş bitiminden önce satması halinde, bu satımdan elde ettiği karı (veya zararı) o yılın kazancı olarak beyan etmek zorundadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında; şirketinizin adına tahakkuk ettirilen sözkonusu faiz gelirlerinin aynı yılın kazancı olarak beyanı gerekir. " denilmektedir.

**GENEL GİDERLERİN**

Gelir Vergisi Kanunu’nun 43’ncü maddesinde birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, müşterek genel giderler ve amortismanların hangi esaslara göre dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

*1- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma isinin birlikte yapılması halinde*, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcama tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

*2-Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde*, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (birbirine olan nispeti dahilinde;

3-Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılmaktadır.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde dağıtılacak bir ortak giderden bahsedebilmesi için aşağıdaki şartların oluşması gerekmektedir.

**1.** Her şeyden önce ortak bir genel giderden bahsedilebilmesi için birden fazla yıllara sari inşaat ve onarma işinin olması ve/veya bu inşaat işi ile birlikte diğer işlerin yapılıyor olması gerekmektedir.

O halde bir firmada sadece tek bir yıllara sari inşaat ve onarma işi var ise o durumda yapılan giderlerin hepsi bu işle ilgili olacak ve ortak giderden bahsedilmeyecektir.

**2.** Ortak bir genel giderden bahsedilebilmesi için yapılan giderin işlerden herhangi birisi ile direkt ilgili olmaması gerekir .Şayet yapılan gider o iş ile ilgili ise bu durumda anılan gider ortak bir genel gider niteliğinde olmayacaktır.

Bu durumda ortak genel gider olarak tanımlanacak bu giderler genel yönetim ve merkez büro giderleri ve benzeri nitelikte olan ve yapılan işlerden herhangi birisi ile direkt ilgilendirilemeyen giderler olacaktır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 43’ncü maddesinin 5’nci bendinde ‘Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere at harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde’ müşterek genel giderlerin dağıtılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Bu madde şümulüne girmeyen işlerden ne anlaşılması gerektiği açıktır ancak madde metninde yer alan diğer işler kavramından ne anlaşılması gerektiği konusunda uygulamada farklı görüşler mevcuttur.

Bu görüşlerden **birincisine göre** diğer işler kavramı ticari kazancın veya kurum kazancının kaynağını teşkil eden bir ticari organizasyonun varlığını gerektiren ve süreklilik arz eden işletme faaliyetleridir.

Bu nedenle işletme aktifinde yer alan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin, menkul ve gayrimenkul malların satılması kiraya verilmesi, bankadaki mevduat dolayısıyla faiz elde edilmesi, eldeki yabancı paralar için oluşan kur farkları gibi arızi faaliyetler işletmenin devamlılık arz eden faaliyetleri içinde mütalaa edilmez.

Buna bağlı olarak bu işlemlerden elde edilen hasılat tutarlarının ortak genel giderlerin dağıtımında dikkate alınmaması gerekmektedir.

İkinci görüş ise gider dağıtımına esas işler için organizasyonun varlığını aramamaktadır.

Bu görüşün dayanağını ise ticari bir işletmenin zaten bir organizasyon olduğu, her türlü gelirinin bu organizasyonun varlığına bağlı olarak doğduğu, ayrıca bir organizasyona gerek olmadığı oluşturmaktadır.

Bu görüşe göre bir organizasyona dahil her türlü gelir ticari gelir sayılırken organizasyonun ortak genel giderlerinin de bu gelirler arasında paylaştırılması bir mantık bütünlüğünün gereğidir.

Buna göre bir organizasyon içinde gider yapılıyor ve gelir elde ediliyor ise o gelir için özel hiçbir gider yapılmasa dahi organizasyonun varlığı nedeniyle yapılan zorunlu giderlerin bu gelirlerin elde edilmesi ile ilgili olmadığı ileri sürülemez.

*Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından verilen 14.04.1997 tarihli özelgede ikinci görüş savunulmuştur. Sözkonusu özelgenin özeti aşağıdaki gibidir.*

*Bu nedenle, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin yanı sıra imalat, satış işleri de yapan ve ticari işletmenin faaliyetlerinin sonucu olarak mevduat faizi ve repo gelirleri de bulunan şirketinizin ilgili dönemde yapılan ve yıl içinde ayrıma tabi tutulmayan ortak genel giderleri, dönem sonunda yukarıda sayılan faaliyetlerden elde edilen istihkak bedelleri ile satış ve hasılat tutarlarının birbirine oranına göre dağıtılmasında anılan Kanun Hükümlerine aykırılık görülmemektedir.’(Maliye Bakanlığı’nın 14.04.1997 Tarih ve B.07.0.0.GEL.0.51.5114-36/1554 Sayılı Özelgesi)*

Örnek

Şirket Z AŞ. iki ayrı inşaat ve onarma işi ile birlikte iş makinesi kiralama işi ve inşaat malzemesi alım satım işleri ile uğraşmaktadır. İnşaat işlerinden 1. inşaat işine 120.000.TL ikinci inşaat işine 250.000.TL harcama yapmış olup iş makinesi kiralama işinden toplam 60.000.TL , inşaat malzemesi alım satım işinden 55.000-TL hasılat elde etmiştir. Dağıtılacak ortak gider 300.000.TL dir.

Buna göre hesaplama tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Faaliyetler | Gelir / Harcama | Tutar | Payı | Genel Giderden Aldığı Pay |
| ....... Yol Yapım İşi  Harcaması | Harcama | 120.000,00 TL | 25% | 75.000,00 TL |
| .... Bina İnşaatı Harcaması | Harcama | 250.000,00 TL | 52% | 156.000,00 TL |
| İş Makinesi Kiralama Hasılatı | Gelir | 60.000,00 TL | 12% | 36.000,00 TL |
| İnşaat Malzemesi Satışı Geliri | Gelir | 55.000,00 TL | 11% | 33.000,00 TL |
|  | TOPLAM | 485.000,00 TL | 100% | 300.000,00 TL |

**AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI**

GVK’nun 43’ncü maddesinin 3 nolu bendinde , birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanların, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

Dikkat edileceği üzere bu madde kapsamında dağıtıma tabi tutulacak amortisman müşterek kullanılan tesisat makine ve ulaştırma araçlarıdır. Başka bir ifadeyle sadece bir işte kullanılan makine ve tesisatın amortismanının dağıtıma tabi tutulmasına gerek yoktur. Dağıtım makine ve tesisatın her işte kullanıldığı gün sayısı esas alınarak yapılacaktır. Bu noktada özellik arz eden husus adı geçen makine ve tesisatların ya da ulaştırma araçlarının kullanılmadığı günlere isabet eden amortismanlarının ne şekilde dikkate alınacağıdır.

Bu konuda uygulamada farklı görüşler mevcuttur. Uygulamada ağırlık kazanan ve yaygın olanrak kullanılan görüşe göre kullanılmayan günlere isabet eden amortismanlar ortak genel gider niteliğine dönüşür ve ortak genel giderlerin dağıtılması esasına göre dağıtım yapılır.

Ancak burada dikkat edilmesi gereken nokta tamamen inşaat ve onarma işleri ile ilgili olan ve hiçbir şekilde diğer işlerle bağlantı kurulması mümkün olmayan makine ve benzeri nitelikteki kıymetlerin amortismanlarından diğer işlere pay verilemeyeceğidir. Burada söz konusu varlıkların amortismanları genel gider niteliğine dönüşse dahi sadece firma bünyesindeki inşaat ve onarma işlerine dağıtılması söz konusu olabilir. Aksi bir durum bizi yanlış sonuçlara götürür.

Ayrıca makine ve taşıma araçlarının yıl içinde bazı dönemlerde diğer firmalara kiralanması halinde ise kiralama süresine isabet eden amortisman tutarı direkt gider olarak dikkate alınmalı, firma bünyesinde kullanılan süreye tekabül eden amortisman tutarı ise dağıtıma konu edilmelidir.