



YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞİN BAŞLAMA, BİTİM TARİHİ VE VERGİ TEVKİFATI İLE BAŞLANGIÇTA YILLARA YAYGIN OLMAYAN İŞİN YILLARA YAYGIN İNŞAAT İŞİNE DÖNÜŞMESİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

M. İrfan AKŞEHİR
E. Vergi Denetmeni
İç Denetçi

I-GİRİŞ:

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için; Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması, inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve inşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması şartlarının bir arada aranılması gerekir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında; *“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.”* hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında *“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. Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr veya zararının tespitinde dikkate alınır.”* hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kuruluşların aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri yapmaları halinde bu ödemeler üzerinden tevkifat yapacakları hüküm altına alınmış olup; aynı maddenin (3) numaralı bendinde, bu Kanunun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden sorumlularca gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Söz konusu tevkifat oranı bu maddedeki yetkiye dayanılarak, %3 olarak belirlenmiştir.

II-YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞİ:

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması şartlarının bir arada aranılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, bir işin yıllara sirayet edip etmediğinin belirlenmesinde işe başlama tarihi olarak sözleşmede bir tarih belirlenmiş ise bu tarih, sözleşmede bu konuda bir hüküm yoksa işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarihin esas alınması gerekir.

İşin yıllara sarıh olması için ertesi yıla sarkması yeterli olup 12 aylık bir sürenin geçip geçmediğine bakılmayacaktır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde «yapım» bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme 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 yapım işleri olarak tanımlanmıştır.

III- YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞİNDE İŞİN BAŞLAMA VE BİTİM TARİHİ:

Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde **geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin**, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Mali idare yapılan başvuru üzerine aşağıdaki görüşleri vermiştir.

1-İşin fiilen 2011 yılında bitmiş olmasına rağmen geçici kabul tutanağının 2012 yılında onaylanması halinde işin bitim tarihi hk.

“İlgi (a)’da kayıtlı özelge talep formunuza ilgi (b)’de kayıtlı yazımızla cevap verilmiş olup, bu kez ilgi (ç)’de kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde yer alan ilgi (c)’de kayıtlı dilekçenizle işin fiilen 2011 yılında bitmiş olmasına rağmen elinizde olmayan nedenlerle geçici kabul tutanağının 2012 yılında onaylandığını, buna göre işin bitim tarihinin geçici kabul tutanağının onay tarihinin değil de geçici kabul itibar tarihi olan 03/06/2011 tarihinin dikkate alınması gerektiği belirtilerek, konunun yeniden değerlendirilmesi talep edilmektedir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde **geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin**, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Şirketiniz tarafından taahhüt edilen doğalgaz boru hattı yapım hizmeti işinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olması nedeniyle, söz konusu işe ilişkin geçici kabul tutanağı onaylanmadığı sürece işin devam ettiğinin kabulü gerekecektir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “*Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat*” başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; “*Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.*” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerinde işin bitimi tarihi, Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinde geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih olarak belirlenmiş olup Kanunun lafzının açık olduğu durumlarda aksi bir belirleme yapma imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla geçici kabul tutanağında belirlenen geçici kabul itibar tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilerek işlem tesis edilmesi mümkün değildir.” Şeklinde,

Konu ile ilgili bir başka özelgesinde,

2-Yıllara sarı iş kapsamında değerlendirilen işin başlangıç tarihinin tespiti ve hak ediş bedelleri üzerinden tevkifat yapılıp yapılamayacağı hk.



“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinde, Genel Müdürlüğünüzün «... 1500 Seyircili Spor Salonu İnşaatı Yapım İşini»nin ... ve ... Ortak Girişimi»ne ihale edildiği, düzenlenen 17.12.2010 tarihli sözleşmeye göre 23.12.2010 tarihli işyeri teslim tutanağı ile yer teslimi yapılarak işe başlandığı, ancak söz konusu tutanağın son paragrafına «Bu işyeri havanın fen noktasında çalışmaya uygun olmadığı günlere denk geldiğinden işe başlama tarihinin fen noktasına uygun olduğu zamanda işyerinde çalışmaya başlanılacaktır.» notu düşülerek olur alındığı, 27.01.2011 tarihinde hava koşullarının işe başlamaya uygun olduğuna ilişkin işe başlama tutanağı düzenlendiği belirtilerek işyeri teslim tutanağının 2010 yılında düzenlenmiş olmasına karşın işe başlama tutanağının 2011 yılında düzenlenmiş olması nedeniyle söz konusu işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve hakediş ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi kapsamında tevkifat yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

....Diğer taraftan, bir işin yıllara sirayet edip etmediğinin belirlenmesinde işe başlama tarihi olarak sözleşmede bir tarih belirlenmiş ise bu tarih, sözleşmede bu konuda bir hüküm yoksa işyeri teslim tutanağının düzenlendiği tarihin esas alınması gerekir.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin tetkikinden; «... Merkez 1500 Seyircili Spor Salonu İnşaatı Yapım İşini»ne ait tip sözleşmenin 17.12.2010 tarihinde imzalandığı ve anılan sözleşmenin 9 uncu maddesiyle sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 5 (beş) gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı, düzenlenen yer teslim tutanağının imzalanmasıyla yükleniciye yer tesliminin yapılmış olacağı ve işin süresinin işyeri teslim tarihinden itibaren 300 (üçyüz) takvim günü olacağı belirlendiği, yer teslim tutanağının ise İhale Makamınca 23.12.2010 tarihinde onaylandığı anlaşılmıştır.

Buna göre söz konusu inşaat işine ilişkin olarak düzenlenen 17.12.2010 tarihli sözleşmenin 9 uncu maddesinde yer teslim tutanağı düzenlenerek işe başlanacağı hükme bağlandığından ve yer teslim tutanağının imzalandığı 23.12.2010 tarihinde anılan işe başlanıldığı kabul edileceğinden, birden fazla takvim yılına sirayet eden söz konusu yapım işinin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi uyarınca yıllara sari inşaat ve onarma

iş kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, bu işe ilişkin olarak ödenecek istihkak bedellerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.” Şeklinde,

Konu ile ilgili bir başka özelgesinde,

3-Yıllara sari inşaat ve onarma işinde işin başlangıç ve bitim tarihi hk.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Bankası Hizmet Binası Yeni Bina Yapım İşinin yüklenici olarak tarafınızca üstlenildiği, söz konusu işle ilgili sözleşmenin 24.11.2010 tarihinde düzenlendiği, 06.01.2011 tarihinde de fiili yer tesliminin (sigorta başlangıç tarihi) yapıldığı, ancak geçici kabul itibar tarihinin ise belli olmadığı belirtilerek; söz konusu işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılması şartlarının bir arada aranması gerekmektedir.

Madde kapsamına giren işlerde işin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise, yer teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,
- -Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih olarak kabul edilmesi gerekir.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekinde, Bankası A.Ş.Şube ve Özel İşlem Merkezi Lojmanlı Yeni Hizmet Binası Yapım İşine Ait Sözleşmenin 24.11.2010 tarihinde imzalandığı, sözleşmenin «İşe başlama ve bitirme tarihi» başlıklı 9 uncu maddesinde, sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 5 (beş) gün içinde yer teslimi yapılarak işe başlanacağı, yüklenici ve

idare yetkilisi/yetkilileri arasında düzenlenen yer teslim tutanağının imzalanmasıyla yer teslimin yapılmış olacağı, taahhüdün tümünü işyeri teslim tarihinden itibaren 365 gün içinde tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceği belirtilmiş olup söz konusu yer teslim tutanağı İhale Makamınca 06.01.2011 tarihinde onaylandığı ve bu tutanakta da işin bitim tarihi 05.01.2012 olarak öngörüldüğü anlaşılmıştır.

Buna göre, taahhüt konusu işin, işyeri teslim tutanağı düzenlenerek işyerinin fiilen teslim edildiği 06.01.2011 tarihinde başlamış olması ve sözleşmeye göre ertesi yılda (365 takvim günü içinde) bitirileceğinin öngörülmesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi gereğince yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi ve ödenecek istihkak bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.” Şeklinde,

Konu ile ilgili bir başka özelgesinde,

4-Yıllara sari inşaat ve onarma işinde işin bitim tarihi:

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Santral ve Müşteri Hizmetleri Binası Bakım Onarım Tadilatı ve Güçlendirme İşinin yüklenici olarak tarafınızca üstlenildiği, söz konusu işle ilgili sözleşmenin 27.07.2010 tarihinde düzenlendiği, 08.09.2010 tarihinde fiili yer tesliminin yapıldığı, sözleşmeye göre işin bitim tarihinin 21.01.2011 olarak belirlendiği, ihale makamının geçici kabulü 31.12.2010 itibar tarihli olarak 02.03.2011 tarihinde onayladığı belirtilerek; söz konusu işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edilmektedir.

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekinde yer alan A.Ş. Yapım İşleri Sözleşmesi, İşyeri Teslim Tutanağı Formu ve Yapım İşleri Geçici Kabul Tutanağının incelenmesinden, sözleşmenin 27.07.2010 tarihinde imzalandığı, 08.09.2010 tarihinde fiili yer tesliminin yapılarak işe başlanıldığı, 02.03.2011 tarihinde de geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı görülmüştür.

Şirketiniz tarafından taahhüt edilen Santral ve Müşteri Hizmetleri Binası Bakım Onarım Tadilatı ve Güçlendirme İşinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olması nedeniyle, söz konusu işe ilişkin geçici kabul tutanağı onaylanmadığı sürece işin devam ettiğinin kabulü gerekecektir.

Buna göre, 2010 yılında başlayıp geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı 02.03.2011 tarihinde biten işin, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi gereğince yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi gerekeceğinden, ödenecek istihkak bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi gereğince kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.” Şeklinde,

Konu ile ilgili bir başka özelgesinde

5-Yıllara sari inşaat ve onarma işinde işin bitim tarihi:

“İlgi Özelge Talep Formu ile Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi numarasında kayıtlı mükellef olduğunuzu; ... ili ... Hidro Elektrik Santrali bina inşaatında ... İnş. ve Tic. A.Ş. nin taşeron firması olarak çeşitli inşaat taahhüt işleri yaptığınızı; bu işlerle ilgili yapılan sözleşmelerde işe başlama ve bitim sürelerine ilişkin kesin bir tarih olmadığını; ilk yaptığınız sözleşmeye istinaden işe Ocak/2010 tarihinde başladığınızı ve bu işin 2010 yılı içerisinde bitirileceğini; ikinci sözleşmenizdeki işe ise henüz başlanmadığını ve bitiş tarihinin 2011 yılı olacağını tahmin edildiğini; bu sözleşmelerden ilkinin yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilemeyeceğin; ancak iki sözleşmenin bir arada değerlendirilmesi halinde bunun yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilebileceğini; fakat ilk işinize ait hakediş ödemelerinizden Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a bendi uyarınca %3 oranında kesinti yapıldığını belirterek, bu işinizden dolayı elde ettiğiniz hakedişlerinizden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ile elde edilen hasılatın 04-06/2010 kurum geçici vergi beyannamesinde gösterilip gösterilmeyeceği ve kesilen stopajların bahse konu dönem beyannamesinde mahsup edilip edilmeyeceği, hususunda görüş talep etmekteyiz.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

Şirketinize yaptırılan işin başlangıç tarihi olarak, sözleşmede işe başlama tarihi belli edilmişse bu tarih, işin başlama tarihi belirtilmemekle birlikte yer teslimi için bir tarih öngörülmüş ise bu tarih, yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin fiili başlangıç tarihi, sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise, sözleşmenin imzalandığı tarih, işin başlangıç tarihi olarak esas alınacaktır. İşin bitim tarihi olarak ise geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde



geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilecek ve elde edilen kazanç için bittiği dönemin kazancı olarak vergiye tabi tutulacaktır.”Şeklinde görüşler verilmiştir.

IV-VERGİ TEVKİFATI:

Gelir vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi ve kuruluşların aynı maddede bentler halinde sayılan ödemeleri yapmaları halinde bu ödemeler üzerinden tevkifat yapacakları hüküm altına alınmış olup; aynı maddenin (3) numaralı bendinde, bu Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden sorumlularca gelir vergisi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Söz konusu tevkifat oranı bu maddedeki yetkiye dayanılarak, 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %3 olarak belirlenmiştir.

Aynı şekilde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; (a) bendinde de, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de bahse konu vergi kesintisi oranı % 3 olarak belirlenmiştir.

BAŞLANGIÇTA AYNI YIL İÇİNDE BİTMESİ ÖNGÖRÜLEN İNŞAAT VE ONARIM İŞİNDE İŞİN ERTESİ YILA SARKMASI HALİNDE VERGİ KESİNTİSİ:

Başlangıçta aynı yıl içinde bitirilmesi planlandığı için birden fazla takvim yılına sirayet etmesi öngörülmeyen inşaat ve onarma işleri nedeniyle yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, başlangıçta yıllara sari olmayan bir inşaat ve onarım işinin takip eden takvim yılına sarkması nedeniyle sonradan yıllara sari inşaat ve onarma işine dönüşmesi halinde dönüşüm tarihinden sonra yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Burada dikkat edilecek husus, vergi tevkifatının ödenmiş olan hak edişlere değil ödenecek istihkaklara uygulanacak olmasıdır.

Mali idare yapılan başvuru üzerine aşağıdaki görüşleri vermiştir.

1)İşin fiilen 2011 yılında bitmiş olmasına rağmen geçici kabul tutanağının 2012 yılında onaylanması halinde işin bitim tarihi,

“İlgi (a)’da kayıtlı özelge talep formunuza ilgi (b)’de kayıtlı yazımızla cevap verilmiş olup, bu kez ilgi (ç)’de kayıtlı özelge talep formunuz ve ekinde yer alan ilgi (c)’de kayıtlı dilekçenizle işin fiilen 2011 yılında bitmiş olmasına rağmen elinizde olmayan nedenlerle geçici kabul tutanağının 2012 yılında onaylandığını, buna göre işin bitim tarihinin geçici kabul tutanağının onay tarihinin değil de geçici kabul itibar tarihi olan 03/06/2011 tarihinin dikkate alınması gerektiği belirtilerek, konunun yeniden değerlendirilmesi talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kar veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına girmesi için, faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, işin taahhüde bağlı olarak başkaları hesabına yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekmektedir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde *geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihin, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, bitim tarihi olarak kabul edileceği belirtilmiştir.*

Şirketiniz tarafından taahhüt edilen doğalgaz boru hattı yapım hizmeti işinin geçici ve kesin kabul usulüne tabi olması nedeniyle, söz konusu işe ilişkin geçici kabul tutanağı onaylanmadığı sürece işin devam ettiğinin kabulü gerekecektir.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; “Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hal-

lerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.” hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işlerinde işin bitimi tarihi, Gelir Vergisi Kanununun 44 üncü maddesinde geçici kabul tutanağının onaylandığı tarih olarak belirlenmiş olup Kanunun lafzının açık olduğu durumlarda aksi bir belirleme yapma imkanı bulunmamaktadır. Dolayısıyla geçici kabul tutanağında *belirlenen geçici kabul itibar tarihinin işin bitim tarihi olarak kabul edilerek işlem tesis edilmesi mümkün değildir. Bilgi edinilmesini rica ederim.*”

Konu ile ilgili bir başka özelgesinde,

2- İnşaat işinde işin öngörülen süreden önce bitirileceğinin taahhüt edilmesi durumunda işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hk.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, sözleşmede süresi 400 gün olarak belirlenen bir inşaat işinde, müteahhidin bu işi öngörülen süreden önce, aynı yıl içerisinde bitireceğini yazılı olarak taahhüt etmesi durumunda söz konusu işin yıllara sari iş kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve hakediş ödemeleri üzerinden kesinti yapıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

..... Müdürlüğü hizmet binası inşaat işine ait tip sözleşmenin 26.1.2011 tarihinde imzalandığı, sözleşmenin “İşe başlama ve bitirme tarihi” başlıklı 9 uncu maddesinde, sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 3 (üç) gün içinde Yapım İşleri Genel Şartnamesi hükümlerine göre yer teslimi yapılarak işe başlanacağı, yüklenici ve idare yetkilisi/yetkilileri arasında düzenlenen yer teslim tutanağının imzalanmasıyla yer tesliminin yapılmış olacağı, yüklenicinin taahhüdünün tümünü işyeri teslim tarihinden itibaren 400 (dört yüz) gün içinde tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceği,

- İşyeri tesliminin 2.2.2011 tarihinde gerçekleştiği,
- Müteahhit firmanın söz konusu işi 20.12.2011 tarihinde bitireceğine dair sözleşme tarihinde düzenlediği taahhütnameyi Kurumunuza aynı gün ibraz ettiği ve Kurumunuzca da taahhütte bulun-

nulan süreye göre imalat iş planının düzenlendiği anlaşılmıştır.

İnşaat sözleşmesi her iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme türü, taahhütname ise bir şeyi yapmayı üstüne aldığı bildirilen yazılı beyandır. Bu nedenle, mevcut bir inşaat sözleşmesinin taahhütname ile değiştirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, taahhüt konusu işin, 2.2.2011 tarihinde başlanmış olması ve sözleşmeye göre ertesi yılda (400 takvim günü içinde) bitirileceğinin öngörülmesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi gereğince yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi ve ödenecek hakediş bedelleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmekte olup işin, 20.12.2011 tarihine kadar bitirileceğinin planlanması ve bunun taahhüt edilmesi durumu değiştirmemektedir.

Ancak, sözleşmede belirlenen ve inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesine neden olan iş bitim tarihinin, sözleşmede yapılacak bir değişiklik ile işin yıllara sirayet etmeyecek şekilde değiştirilmesi durumunda söz konusu işin, yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir. Bilgi edinilmesini rica ederim.”

Konu ile ilgili bir başka özelgesinde,

3- Başlangıçta aynı yıl içinde bitmesi öngörülen inşaat ve onarım işinde işin ertesi yıla sarkması halinde vergi kesintisi hk.

“Buna göre; «... Sulaması İnşaatı» kapsamında şirketinizce yüklenen işlerin inşaat işi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, anılan işin 20.05.2009 tarihinde düzenlenen ilk sözleşmede belirtilen sürede bitirilmeyip düzenlenen ek sözleşme ile izleyen yıla sarkması nedeniyle, yıllara sari hale gelen işle ilgili olarak ek sözleşmenin düzenlendiği tarihten itibaren şirketinize ödenecek istihkak bedellerinden 5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, başlangıçta aynı yıl içinde bitirilmesi planlandığı için birden fazla takvim yılına sirayet etmesi öngörülmeyen inşaat ve onarma işleri nedeniyle yapılan hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.



Ancak, başlangıçta yıllara sari olmayan bir inşaat ve onarım işinin takip eden takvim yılına sarkması nedeniyle sonradan yıllara sari inşaat ve onarım işine dönüşmesi halinde yapılacak hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır

Konu ile ilgili bir başka özelgeside aşağıdaki gibidir.;

4- Başlangıçta aynı yıl içinde bitmesi öngörülen inşaat ve onarım işinde işin ertesi yıla sarkması halinde vergi kesintisi hk.

“İlgide kayıtlı dilekçeniz ekindeki sözleşmenin incelenmesinden; yapılacakHastanesi proje inşaatına ait her türlü çelik imalat ve demir doğrama işlerini taahhüt ettiğiniz sözleşmeye göre söz konusu işin 2010 yılında başlayıp bitirilmesi öngörülmesine rağmen 2011 yılına sarktığı anlaşılmış olup 2011 yılına ilişkin ayrı bir sözleşme düzenlenip düzenlenmemesi işin yıllara sari olup olmama vasfını değiştirmeyecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, söz konusu işin belirtilen sürede bitirilmeyip bir sonraki takvim yılına sarkması nedeniyle, yıllara sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak nakden ve hesaben hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca %3 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.” şeklinde görüş vermiştir.

VI-YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞİNDE VERGİLEN DİRME VE BEYAN:

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar.

Genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:

1. Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;
2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarım

işinin bu madde şumulüne 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 onarım işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

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

Mali idare yapılan başvuru üzerine aşağıdaki şekilde görüş vermiştir.

Yıllara sari inşaat işinin fesh edilmesi halinde fesih tarihinden sonra yapılacak ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında 2007 takvim yılında müteahhitlik firması ile anlaşarak inşaat işine başladığınız ve müteahhit firma ile şirketiniz arasındaki bazı anlaşmazlıklar nedeniyle 10/11/2009 tarihinde iş sözleşmenizin karşılıklı olarak fesih sözleşmesi ile sona erdiği belirtilerek, müteahhit firma tarafından şirketinize 17/11/2009 tarihinde yaptığı ödemeler üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan ve birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edileceğinden, 2007 takvim yılında başlayıp birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat işinizin 10/11/2009 tarihinde feshedilmesi nedeniyle, sözleşmenin feshedildiği tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecek olup, bu tarihten sonra işveren tarafından söz konusu iş nedeniyle şirketinize yapılacak ödemeler *üzerinden tevkifat yapılmayacaktır.”*

Kaynaklar:

Gelir Vergisi Kanunu
Kurumlar Vergisi Kanunu
VUK