

## SÖZLEŞMESİNE GÖRE YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAATLARIN SONRADAN YILLARA

## YAYGIN HÜVİYET KAZANMASI DURUMUNDA YAPILACAK VERGİ KESİNTİSİNİN ZAMANI-II(G)

# SÖZLEŞMESİNE GÖRE YILLARA YAYGIN OLMAYAN İNŞAATLARIN SONRADAN YILLARA YAYGIN HÜVİYET KAZANMASI DURUMUNDA YAPILACAK VERGİ KESİNTİSİNİN ZAMANI-II(G)

**Yazar:** Cumhur İnan BİLEN\*

**Yaklaşım / Eylül 2008 / Sayı: 189**

## B- GEÇİCİ VE KESİN KABUL USULÜNE TABİ OLMAYAN DİĞER TAAHHÜT İŞLERİ

Diğer taahhüt işlerinde ise; işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin, işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. **İşin fiilen tamamlanmasından, taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılması** anlaşılmalıdır. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin müteahhit tarafından çeşitli nedenlerle bırakıldığı durumlarda ise; işin **“fiilen bırakıldığı tarih”** işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir.

- İnşaat ve onarım işinin yıllara sirayet edip etmediği işin başlangıcında biliniyorsa, **-avanslar dahil-** ilk istihkak ödemesinden itibaren gelir vergisi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

- Başladığı yılda biteceği öngörülen işlerde ödenecek istihkak bedellerinden herhangi bir gelir vergisi stopajı yapılmaması gerekmektedir.

- İnşaat ve onarım işinin yıllara sirayet edip etmeyeceğinin işin başlangıcında bilinmemesi veya inşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmeyle beraber işin devamı sırasında herhangi bir nedenle (geçici kabulün gecikmesi, mücbir sebep vs. nedenlerle süre uzatımı, ihale bedelinin % 30'u kadar işin arttırılması gibi nedenlerle) taahhüt altına girenlerle ek sözleşme yapılması durumlarında; vergi kesintisinin sonraki yılbaşından itibaren ödenen istihkaklardan veya ek sözleşme tarihinden itibaren ödenen istihkak bedellerinden yapılması gerekmektedir.

Bu sonuca, yukarıda açıklanan Kanun maddeleri ve aşağıda belirtilen yargı kararları ve muktezalar birlikte **yorumlandığında** ulaşılmaktadır. Ancak, **konunun yasa düzeyinde (GVK'nın 94. maddesinde) açıklığa kavuşturulması gerektiği görüşünü taşımaktayız.**

Burada, önemli olan işin yıllara sari inşaat ve onarım işi hüviyeti kazandığı olgusunu, objektif bir kritere bağlamaktır. Bu bakımdan; müteahhit ile işverenin taahhüt işinin aynı takvim yılı içerisinde bitmeyeceği ve taahhüt işinin kalan kısmının önümüzdeki dönemde hangi tarihte bitirileceğine ilişkin kendi aralarında uzlaştıkları tespitleri kağıda geçirdikleri ek sözleşmenin varlığı durumunda, bu sözleşme imzalandıktan sonra yapılacak tüm istihkaklardan gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, bu tip bir ek sözleşmenin işin başladığı yıl değil de izleyen yılda düzenlenmesi durumunda, vergi kesintisinin, işin başladığı yılı takip eden yılbaşından yılbaşından itibaren ödenen istihkaklardan yapılması gerekmektedir.

**Örnek-1:** PNR Sanayi A.Ş., 15.08.2007 tarihinde düzenledikleri taahhüt sözleşmesi ile fabrika binası yapım işini KLM Müteahhitlik A.Ş.'ye ihale etmiştir. Söz konusu taahhüt sözleşmesinde işin bitim tarihi 15.12.2007 olarak öngörülmüştür. Bu taahhüt sözleşmesinde üzerinde mutabık kalınan yapım bedeli (KDV hariç) 3.000.000,00 YTL'dir. Sözleşmede öngörülen istihkak ödeme tarihleri ve tutarları, 15.10.2007'de (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL, 15.11.2007'de (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL ve işin bitim tarihinde (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL şeklindedir. PNR Sanayi A.Ş. ilk iki hakedişi sözleşmede tespit edilen zamanlarda ödemiş ve bu istihkak ödemeleri üzerinden herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapmamıştır. Olumsuz kış şartları ve hammadde fiyatlarındaki aşırı artış nedeniyle işin yetiştirilemeyeceğinin anlaşılması üzerine 14.12.2007 tarihinde iki firma yetkilileri biraraya gelerek yeni bir ek sözleşme düzenlemişler ve işin yapım bedelinin (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL daha arttırılmasına ve işin bitim tarihinin 27.02.2008 olarak değiştirilmesine karar vermişlerdir. PNR Sanayi A.Ş. önceki sözleşmenin son taksidi olan (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL'yi 15.12.2007 tarihinde ve ek sözleşme bedeli olan (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL'yi de 27.02.2008 tarihinde KLM Müteahhitlik A.Ş.'ye herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapmaksızın ödemiştir. KLM Müteahhitlik A.Ş., söz konusu fabrika binasını, ek sözleşmede taahhüt ettiği üzere, 27.02.2008 tarihinde PNR Sanayi A.Ş.'ye tam ve eksiksiz olarak teslim etmiştir.

Bu durumda; KLM Müteahhitlik A.Ş.'nin PNR Sanayi A.Ş.'ye karşı üstlendiği fabrika binası inşaatı işi başlangıçta yıllara sari bir inşaat ve onarım işi hüviyetinde değildir. Bu nedenle, PNR Sanayi A.Ş.'nin ilk iki taksit üzerinden herhangi bir gelir vergisi kesintisi yapmamasında eleştirilecek bir nokta bulunmamaktadır. İşin yıllara sari hüviyet kazandığı durumda bile, geriye dönük olarak önceki avans ya da istihkak ödemelerine ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, iki firma yetkilileri 14.12.2007 tarihinde düzenlemiş oldukları sözleşme ile söz konusu fabrika inşaatı işine yıllara sari inşaat ve onarım işi mahiyeti kazandırmışlardır. Dolayısıyla, firmanın bu

tarihten sonra yapmış olduğu 15.12.2007 tarih ve (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL tutarlı ile 27.02.2008 tarih ve (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL tutarlı hakediş ödemelerinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca % 3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekiyordu.

Söz konusu hatanın vergi inceleme elemanlarınca 28.05.2008 tarihli inceleme tutanağıyla tespiti halinde 2007 Aralık dönemi için 30.000,00 YTL gelir vergisi ve aynı tutarda vergi ziyai cezası ile 2008 Şubat dönemi için 30.000,00 YTL gelir vergisi ve aynı tutarda vergi ziyai cezasının PNR Sanayi A.Ş. adına tarh edilmesi gerekirdi. Ancak, aynı hatanın 28.02.2009 tarihinde vergi inceleme elemanlarınca tespit edilmesi halinde; PNR Sanayi A.Ş. tarafından KLM Müteahhitlik A.Ş. adına yapılması gereken gelir vergisi kesintisi KLM Müteahhitlik A.Ş.'nin 2008 hesap döneminde ödemesi gereken kurumlar vergisine mahsuben yapılacağı için, vergi aslının öncelikle KLM Müteahhitlik A.Ş.'den aranması gerekmektedir. KLM Müteahhitlik A.Ş.'nin fabrika inşaatından mütevellit kazancını 2008 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde tam ve doğru olarak beyan ettiğinin vergi inceleme elemanlarınca tespiti halinde; zamanında hiç tahakkuk ettirilmeyen gelir vergisi tevfiyatı aslı PNR Sanayi A.Ş.'den ayrıca aranmaz. PNR Sanayi A.Ş. adına, geç tahakkuktan mütevellit olarak, yalnızca VUK'un 341. ve 344. maddeleri uyarınca vergi ziyai cezası kesilmesi ve gelir vergisi tevkifatının ödenmesi gereken tarihten KLM Müteahhitlik A.Ş. tarafından söz konusu işten kaynaklanan kazançta dair kurumlar vergisinin ödeneceği tarihe kadar gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir.

**Örnek-2:** Yukarıdaki örnekten farklı olarak; işin gelecek yıla sarkacağına ilişkin taraflar arasında yazılı bir ek sözleşme yapılmamış olsun. Bu durumda; yalnızca 27.02.2008 tarih ve (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL tutarlı hakediş ödemesinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca % 3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekecekti. Çünkü, işin yıllara sari iş mahiyetini kazandığı ertesi yıla sarkan tek ödeme bu son taksit olmaktadır. Önceki avans ya da istihkak ödemelerine ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

**Örnek-3:** Birinci örnekten farklı olarak ek sözleşmenin 20.01.2008 tarihinde yapıldığını kabul edelim. Bu durumda; Yine yalnızca 27.02.2008 tarih ve (KDV hariç) 1.000.000,00 YTL tutarlı hakediş ödemesinden GVK'nın 94. maddesi uyarınca % 3 oranında gelir vergisi kesintisi yapılması gerekecekti. Çünkü, işin yıllara sari iş mahiyetini kazandığı ertesi yıla sarkan tek ödeme bu son taksit olmaktadır. Yine, önceki avans ya da istihkak ödemelerine ilişkin herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

- İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte fiilen işin sonraki yıla sirayet etmesi halinde işin başladığı yılı takip eden yılbaşından itibaren ödenen istihkak bedellerinden stopaj yapılması gerekmektedir. Ancak, fiilen (mevcut teknolojik ve fiziki imkanlarla) yıl sonuna yetiştirilemeyeceği işin başlangıç aşamasında öngörülebilir işleri sırf tevkifat yükünden kaçınmak amacıyla başlangıçta yıllara sari iş statüsünde değerlendirilmesine cevaz verilmemektedir. Bu muvazaalı durumun tespiti halinde, vergi inceleme elemanlarınca zamanında kesilmeyen tevkifatlar nedeniyle eleştiriyeye maruz kalınabileceğinin farkında olunması gerekmektedir.

- Geçici kabulün idarece onaylandığı tarihten sonraki dönemlerde yapılacak istihkak ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

#### C- KONUYA İLİŞKİN YARGI KARARLARI

##### 1- Sayıştay Genel Kurulu'nca Verilen 02.06.1966 Tarih ve 3122/5 Sayılı Karar

Kamuya karşı yürütülen taahhüt işinde keşif artışı olması, yüklenici firmaya süre uzatımı verilmesi, süre uzatımı verilmemekle birlikte müteahhidle cezalı çalışılması, ödenek azlığı nedeniyle işin başladığı yıl bitirilememesi ve ertesi yıl veya yıllara sirayet etmesi durumlarında gelir vergisi tevkifatının ne zaman ve hangi hakedişlerden yapılacağına ilişkin olarak; Sayıştay Genel Kurulu'nca verilen 02.06.1966 tarih ve 3122/5 sayılı Karar'ın ilgili bölümü aşağıya alınmıştır:

**"...İşin başlanıldığı yıl içinde bitirilmesi sözleşmesinde öngörülen işlerde inşaat ve onarım işlerinin herhangi bir nedenle ertesi yıla sirayeti halinde;**

**a- Sirayet keyfiyeti takvim yılı sona ermeden idare ile müteahhit arasında ek anlaşma ile kararlaştırılmışsa bu tarihten,**

**b- Böyle bir anlaşmanın mevcut olmamasına rağmen herhangi bir sebeple iş ertesi yıla sirayet ettirilmişse -ilk yıla ait istihkak hariç- müteakip takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkaklardan gelir vergisi tevkifatı yapılır."**

##### 2- Konuya İlişkin Danıştay Kararları

Sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatların sonradan yıllara yaygın hüviyet kazanması durumunda yapılacak vergi kesintisine ilişkin olarak Danıştay 4. Dairesi'nin hükmü aşağıdaki gibidir:

**"Davacı hakkında 2002 ve 2003 yıllarında hak edişlerinden vergi tevkifatı yapılmadığından bahisle cezalı tarhiyat yapılmış ise de; davacı yaptığı inşaat işini 2002 yılında yapılan sözleşme ile 15.12.2002 tarihinde bitireceğini taahhüt etmiş olup yapılan iş yıllara sirayet edecek nitelikte değildir. Fakat, daha sonra işin taahhüt edilen tarihte tamamlanmayarak yıllara sirayet etmesi nedeniyle iş yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işi niteliği kazanmış ve sonraki hak edişlerden tevkifat yapılarak beyan edilmiştir. 18 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin 1-A bölümünde, sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun bitirilemeyerek idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde ertesi takvim yılı başından itibaren vergi tevkifatı yapılacağı belirtildiğinden, söz konusu işin ilgili dönemde yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işi olmaması nedeniyle bu dönemde ödendiği istihkaklardan vergi tevkifatı yapmayan davacı hakkında yapılan tarhiyatta yasal isabet yoktur."(1)**

Bu yargı Kararı'ndan da görüleceği üzere, Danıştay sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatların sonradan yıllara yaygın hüviyet kazanması durumunda, bu durumun anlaşıldığı tarihten önceki istihkak ya da avans ödemeleri

üzerinden geçmişe dönük olarak gelir vergisi tevfiyatı yapılmasına gerek olmadığı görüşündedir.

## D- KONUYA İLİŞKİN MALİYE BAKANLIĞI DÜZENLEMELERİ

### 1- Konuyla İlişkin 18 Sıra No.lu Muhasebat Genel Tebliği

Yukarıda açıkladığımız konuya ilişkin Maliye Bakanlığı GVK'da ve KVK'da ya da gelir veya kurumlar vergisi genel tebliği düzeyinde herhangi bir açıklamada bulunmamıştır. Ancak, konuya ilişkin Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Müdürlüğü'nün saymanlıkları ve kamuya yıllara sari iş yapan müteahhitleri ilgilendiren genel tebliğ düzeyinde düzenlemeleri bulunmaktadır.

18 Sıra No.lu Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliği'nin(2) 1-A bölümünde konuya ilişkin yapılan açıklamalar şu şekildedir:

**"Sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarım işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek, idarece ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;**

a) Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,

b) Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."

### 2- Konuya İlişkin Maliye Bakanlığı Özelgeleri

Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunan bir mükellef, yapı kooperatifine karşı taahhüt ettiği enerji nakil hattı inşasına ilişkin olarak 27.07.1981 tarihinde imzalanan sözleşmede işin bitim tarihi 19.12.1981 olarak tespit edildiği ancak geçici kabul tutanağında işin bitim tarihi 12.02.1982 tarihinden (Geçici kabul tutanağında işin bitim tarihi 19.12.1981 olarak belirtilmiştir) bahisle, 1981 yılı sonuna kadar yapılan istihkak ödemelerinde % 5 gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağına açıklanmasına istemiştir. Maliye Bakanlığı, vermiş olduğu Özelgele;

**"İnşaatın gelecek yıla yaygın olduğu dönemde (olayımızda 1982 yılında) ödenecek hakedişlerden stopaj yapılacağını, geriye dönük olarak, 1981 yılı için stopaj yapılmayacağını"(3) açıklamıştır.**

Benzer konuda, Bakanlığın aynı yöndeki görüşü;

**"Sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatın bir sonraki yıla yaygın olması durumunda, ödenen istihkakların tamamı üzerinden değil inşaatın yaygın olduğu yılın başından itibaren ödenecek istihkaklardan vergi kesintisini yapılması gerektiği"** şeklindeki bir özelge ile mükellefe bildirilmiştir(4).

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen daha yeni tarihli bir Mukteza'da, Bakanlığın benzer görüşleri tekrarlanmıştır:

**"İlgide kayıtlı dilekçenizden, ... Mevkiinde daha önce yaptırmış olduğunuz Hotel'in ilave yatak blokları ve kaba inşaat işleri için 15.10.2004 tarihinde sözleşme yaparak 10.11.2004 tarihinde fiilen sözleşme ile taşeronla verdiğiniz, bu sözleşme hükümlerine göre taşeron firmanın işini 31.12.2004 tarihinde fiilen tamamlayıp geçici ve kesin kabul tutanağı doğrultusunda faturasını düzenlediğini, inşaatın çatı katının yapılması, açık havuz, amfi tiyatro ile havuz bar bölümlerinin yaptırılması için 03.01.2005 tarihinde taşeron firma ile ek bir sözleşme yaptığınızı ve bu sözleşme doğrultusunda 08.03.2005 tarihinde işlerin tamamlandığını belirterek, yapılan ana sözleşmelerin iki ayrı zamanda taahhüt edilip, başlama ve bitiş tarihlerinin iki ayrı hesap dönemi halinde olması nedeniyle işin GVK'nın 42 ve 44. maddelerine göre yıllara sari inşaat sayılıp sayılmayacağı ve yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı konusunda özelge talep ettiğiniz anlaşılmıştır.**

....

Dilekçeniz eki Sözleşmenin incelenmesinden; ... Hotel kaba inşaat işini, ... Tic. Ltd. Şti ile yapmış olduğunuz 15.10.2004 tarihli sözleşme ile 25.10.2004 tarihinde başlaması ve 31.12.2004 tarihinde bitirilmesi taahhüt edilmiştir. Taahhüt edilen işin 31.12.2004 tarihinde fiilen tamamlandığı, yine aynı firma ile bazı ek bölümlerin yapımı için 03.01.2005 tarihinde yeni bir sözleşme yapılarak, bu işinde 08.03.2005 tarihinde fiilen tamamlandığı, bu işlerle ilgili istihkak ödemelerinin işin tamamlandığı yılda yapıldığı ve faturalarında aynı tarihte düzenlendiği anlaşılmıştır.

Buna göre; bölümler halinde taahhüt edilen işlerden her birinin ayrı ayrı sözleşmeye dayandığı hallerde, bu işlerin ayrı ayrı değerlendirilerek yıllara sirayet edip etmediğine bakılması gerekmektedir. Her iki işinde aynı yıl içerisinde başlayıp bittiğinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına giren inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Bu açıklamalara göre; yapılan işlerin yıllara sirayet eden inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmesi mümkün olmadığından, şirketinizce yapımcı firmaya ödenecek istihkak bedellerinden tevkifat yapılması da mümkün bulunmamaktadır."(5)

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yıllara sari inşaat ve onarım işinde süre uzatımı olması halinde tevkifat yapılmayacağı konusunda vermiş olduğu bir Özelge'de ifade etmiş olduğu görüşleri şu şekildedir:

**"16.09.2004 tarihinden itibaren 45 gün içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak 28.02.2005 tarihinde bitirildiği belirtilen inşaat taahhüt işi, başlangıçta sözleşme gereği birden fazla takvim yılına sirayet etmediğinden 31.12.2004 tarihine kadar yapılan inşaat işlerine ilişkin olarak ödenen (08.11.2004 tarihinde 135.000,00 YTL ve 06.12.2004 tarihinde 125.097,43 YTL olmak üzere) toplam 260.097,43 YTL istihkak bedeli üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması, 14.01.2005 ve 02.03.2005 tarihlerinde ödenen toplam 90.482,65 YTL istihkak bedeli üzerinden ise GVK'nın 94. maddesinin üçüncü bendi uyarınca % 5 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir."(6)**

Aynı takvim yılında başlanılıp bitirilen inşaat ve onarım işlerinde yapılacak istihkak ödemelerinden tevkifat yapılmayacağı konusunda Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir başka Özelge'de ifade etmiş olduğu

görüşlerine aşağıda yer verilmiştir:

“20.09.2006 tarihli sözleşmeye göre 120 gün içinde (23.01.2007 tarihinde) bitirilmesi öngörülen inşaat işine ait geçici kabul tutanağının 2006 yılında idarece onayının yapılmış olması durumunda yıllara yaygın inşaat ve onarma işinden söz edilemeyeceğinden, diğer bir ifadeyle; inşaat işi aynı takvim yılı içinde başlanıp bitirildiğinden, yapılacak istihkak ödemesi üzerinden vergi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir.”(7)

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın yıllara sari inşaat işiyle ilgili hakediş ödemelerinden kesilmeyen gelir vergilerinin durumuna ilişkin vermiş olduğu bir Özelge'de açıklamış olduğu görüşleri ise şu şekildedir:

“İlgi dilekçe ile ... Belediyesi'nin 2004 yılı Sayıştay denetimleri sırasında, şirketinizce 12.12.2003-15.01.2004 tarihleri arasında yapılan “... İşi” ile ilgili olarak gelir vergisi tevkifatı yapılmadığının tespit edilmesi üzerine söz konusu tevkifat miktarının belediye tarafından şirketinizden talep edildiği belirtilerek, konu hakkında Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

.....

VUK'un 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 etme hakkını kaldırmaz...” hükmü yer almıştır.

Bu çerçevede; GVK'nın 42. maddesi kapsamında olduğu anlaşılan söz konusu işiniz nedeniyle elde ettiğiniz kazancın 2004 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmiş olması halinde; ... Belediyesi tarafından bu iş nedeniyle şirketinize ödenen hakediş bedellerinden sorumlu sıfatıyla gelir vergisi tevkifatı yapılmadığından, tevkif edilmeyen verginin kurumlar vergisi beyannamenizde mahsubu söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, ... Belediyesinin hakedişlerinizden keserek vergi dairesine yatırması gereken verginin, kurumlar vergisi adı altında şirketiniz tarafından ödendiğinin kabulü gerekmektedir.

Öte yandan, ... Belediyesi vergi sorumlusu sıfatıyla gelir vergisi tevkifatı yapmadığından vergi ziyana sebep olmuştur. Ancak, 2004 dönemi kurumlar vergisi beyan döneminin geçmesi nedeniyle mahsup imkanı kalmadığından, söz konusu tevkifat aslının aranması gerekmektedir. Dolayısıyla ... Belediyesi'ne ödemek zorunda olacağınız herhangi bir tevkifat tutarından söz edilemeyecektir.”(8)

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 32 günde bitirilmesi gereken tadilat işinin geciktirilmesi halinde cezai müeyyidesinin olacağı mukavelesinin yapıldığı, ancak işverenin zamanında yer teslimi yapmaması nedeniyle bir bölümü bir sonraki yıla sarkan işin yılın son gününde biten kısmı için fatura kesilerek kalan kısmın ise Şubat ayında bitirilmesi halinde düzenlenen faturada stopaj kesintisinin yapıp yapılmayacağı konusundaki görüşlerini vermiş olduğu bir Mukteza da şu şekilde açıklamıştır:

“Söz konusu iş her ne sebeple olursa olsun süresinde bitirilemeyerek ertesi yıla taşması durumunda, taraflar arasında önceden düzenlenmiş bir sözleşme varsa (inşaatın taahhüt edilen tarihte teslim edilemeyeceğinin anlaşılması üzerine ikinci sözleşme ile inşaatın bitim tarihini yeniden belirleyen mukavele) bu mukavele tarihinden, önceden düzenlenmiş böyle bir sözleşme yoksa ertesi takvim yılı başından itibaren ödenecek hakediş bedellerinden % 5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır. Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca, 16.11.2005 tarihinde yapılan sözleşme gereği 32 günde bitmesi gereken ancak işverenin yer teslimini zamanında yapmaması nedeniyle 31.12.2005 tarihine kadar bitirilemeyen işin, başlangıçta sözleşme gereği birden fazla takvim yılına sirayet etmemesi nedeniyle 31.12.2005 tarihine kadar yapılan işlere ilişkin ödenen istihkak bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmaması, ancak 2006 takvim yılı başından itibaren ödenecek istihkak bedellerinden ise % 5 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.”(9)

Son olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından asıl müteahhit firmadan alınan iki ayrı işin farklı tarihlerde başlanıp bitirilmesi halinde yıllara sari inşaat niteliği taşıyıp taşımayacağı konusunda verilen bir Mukteza da açıklanan görüşlere aşağıda yer verilmiştir:

“İlgide kayıtlı dilekçeniz ekinde yer alan ... ve ...Ortak Girişimi ile ... Proje Taahhüt ve Tic. Ltd. Şti. arasında yapılan sözleşmelerin incelenmesinden; “02.01.2006 tarihinde imzalanan ilk sözleşmenin 3. maddesinde sözleşmenin konusunun; B3-T5, B5-T5 VE B6-T5 Blok Mekanik Tesisat İşlerinin yapım işi olduğu, 9. maddesinde ise; 05.01.2006 tarihinde işe başlanacağı, 26.12.2006 tarihinin ise işin bitim tarihi olacağı, daha sonra 19.07.2006 tarihinde imzalanan ikinci sözleşmenin 3. maddesinde ise sözleşmenin konusunun, B8-T6a, B9-T6c Blokları Mekanik Tesisat İşlerinin yapım işi olduğu, sözleşmenin 9. maddesinde ise; 15.09.2006 tarihinde işe başlanacağı, 30.06.2007 tarihinin ise işin bitim tarihi olacağı” anlaşılmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ve ...Ortak Girişimi'nce Toplu Konut İdaresi'ne karşı ana müteahhit olarak taahhüt edilen işin bir bütün olması, alt firma olarak ...Ltd. Şti. ile blok bazında farklı tarihlerde ayrı ayrı sözleşme düzenlenmiş olsa bile bütün sözleşmelerde taahhüt edilen mekanik tesisat yapım işleri'nin tek bir işe ait olması ve aynı işverene taahhüt edilmiş olması nedeniyle 02.01.2006 tarih ve 19.07.2006 tarihli sözleşmelerin konusu yapım işlerinin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında yıllara yaygın inşaat ve onarım



işleri olarak değerlendirilmesi ve bu sözleşme kapsamında kurum mükelleflerine yapılacak ödemeler üzerinden de 5520 sayılı Kanun'un geçici 1. maddesinin 4. bendine göre Bakanlar Kurulu'nca bir oran belirleninceye kadar Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3. maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 02.01.2006 tarihli sözleşmeye istinaden 19.07.2006 tarihinden sonra yapılan istihkak ödemelerinden vergi tevkifatı yapılması gerekeceği de tabiidir.”(10)

## V- SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Yazımızda öncelikle yıllara sari inşaat işleriyle ilgili özel vergilendirme rejimi ana hatlarıyla açıklanmış, ardından da vergi mevzuatında kanun ya da tebliğ düzeyinde açıkça düzenlenmemiş olan “**sözleşmesine göre yıllara yaygın olmayan inşaatların sonradan yıllara yaygın hüviyet kazanması durumunda yapılacak vergi kesintisinin zamanı**” konusu irdelenmiştir. Her ne kadar konu hakkında verilmiş olan yargı kararları ve Maliye Bakanlığı özelgeleri aynı yönde de; Konunun ileride oluşabilecek ihtilafların kati şekilde önüne geçmek açısından -tercihen- yasa (GVK'nın 94. ve KVK'nın 15. maddesinde yapılacak değişikliklerle) veya genel tebliğ düzeyinde açıklığa kavuşturulması gerektiği görüşündeyiz.

Yukarıda yapılan açıklama ve değerlendirmelere göre;

**i-** İnşaat ve onarım işinde keşif artışı olması veyahut başka bir sebeple (örneğin mücbir sebepler nedeniyle edimin yerine getirilememesi) süre uzatımı verilmesi söz konusu olup da verilen süre ile işin bitimi ertesi yıla sirayet ediyorsa; bu takdirde süre uzatımı verildiği yani gelecek yıla geçişin onaylandığı tarihten sonra ödenecek hakedişlerden,

**ii-** İş için süre uzatımı verilmemekle birlikte inşaat süresi cezalı çalışma ve benzeri nedenlerle ertesi yıla geçerse, bu takdirde de ertesi yılın başından itibaren ödenecek hakedişlerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

**iii-** Aynı yıl içinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin de daha önce işin yıllara sirayet edip etmeyeceğinin belli olmaması nedeniyle gelir vergisine tabi tutulmamış ödemelerden ya da avans niteliğindeki ödemelerden ayrıca gelir vergisi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

**iv-** İnşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte işin devamı sırasında ek sözleşme yapılarak işin takip eden yıla sirayet edeceği ortaya çıkarsa ek sözleşme tarihinden itibaren ödenen istihkak bedellerinden stopaj yapılması gerekmektedir. Benzer şekilde, inşaat ve onarım işinin başladığı yılda biteceği öngörülmekle birlikte fiilen işin sonraki yıla sirayet etmesi halinde işin başladığı yılı takip eden yılbaşından itibaren ödenen istihkak bedellerinden stopaj yapılması gerekmektedir.

**v-** Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde istihkak bedellerinden stopaj yapılmasının amacı, bu işlerden doğan kazancın işin bittiği yılın kazancı olarak vergilendirilmesi nedeniyle ortaya çıkan vergilendirmedeki gecikmenin önlenmek istemesidir. Yıllara sari olan ve sözleşmesindeki sürede bitirilen bir inşaat ve onarım işinin son hakedişi çeşitli nedenlerle iş tamamlandıktan (geçici kabule ilişkin tutanağın idarece onaylandığı tarihten) sonraki yılda ödenmişse, bu hakedişlerden de tevkifat yapılmaması gerekir. Çünkü; GVK'nın 44. maddesinin 2. fıkrasına göre; 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. Dolayısıyla, sonradan ödenen bu hakedişin sözleşmenin yürürlükte olduğu yıla ilgisi olmayıp, elde edildiği yılın geliri olarak **-herhangi bir gecikme olmaksızın-** zaten beyan edilecektir. Tevkifatların “**istihkak sahiplerinin gelir/kurumlar vergilerine mahsuben**” yapıldığı unutulmamalıdır.

### \* Hesap Uzmanı

(G) Yazının I. Bölümü için [TIKLAYINIZ](#)

- (1) Dn. 4. D.'nin E. 2005/1417, K. 2006/1373 sayılı Kararı.
- (2) 14.01.2003 tarih ve 24993 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- (3) MB.'nin 15.04.1982 tarih ve 22112-261/32754 sayılı Özelgesi.
- (4) MB.'nin 29.04.1993 tarih ve B.07.0.GEL.0.7606 sayılı Özelgesi.
- (5) Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.07.16.01/KVK.05.Özelge. 28 sayılı Özelgesi.
- (6) Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.4.DEF.0.16.11/GVK:190-05-41/3150 sayılı Özelgesi.
- (7) Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.16.16.01.GV.06.103/5347 sayılı Özelgesi.
- (8) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.06.16.01/GVK-2006-42 sayılı Özelgesi.
- (9) İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.35.16.01/176200-ÖZ/123-1748 sayılı Özelgesi.
- (10) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.34.16.01/GVK-42-13039 sayılı Özelgesi.

Yazdır

**Yazarlar :** 'CUMHUR İNAN BİLEN'