

YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE VERGİ UYGULAMALARI



Cahit Serkan KUMDAKCI

S.M.Mali Müşavir & Bağımsız Denetçi

- **Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşinin Koşulları**
- **İşin Başlangıç ve Bitiş Tarihleri**
- **Vergi Kesintisi (Stopaj / KDV Tevkifatı)**
- **Geçici Vergi**
- **Yıllara Sari İnşaat Onarım işlerinden elde edilen faizlerin vergilendirilmesi**
- **Genel Gider Dağıtımları**
- **İnşaat Taahhüt İşlerinde Damga Vergisi**

Sunum Planı:

- **Asgari İşçilik Fark Primlerinin Gider Yazılma Durumu**
- **İş Ortaklıkları ile İlgili Değerlendirmeler ve İş Ortaklıklarının Sona Ermesinde Devreden KDV Sorunu**
- **Vergi İncelemeleri**
- **İhale Katılım Rasyoları**

Sunum Planı:



Yıllara Yaygın İnşaat Onarım İşlerinin Koşulları



- **Gelir Vergisi Kanununun'da öngörülen yapım ve onarım işlerinden söz edebilmek için,**
- **a) Bir yapım ve onarım işi olması,**
- **b) Yapım ve onarım işinin taahhüt işi olması,**
- **c) Yapım ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması, koşullarının bir arada olması aranır**

Yıllara Yaygın Yapım Ve Onarım İşlerinin Koşulları



Kamu İhale 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.

YAPIM İŞİNİN TAAHÜD İŞİ OLMASI ;

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 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 İlkesi” gereği , işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade eder

Örneğin 20 Kasım 2014 yılında başlayıp 20 Mart 2015 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 2015 tarihinde başlayıp 10 Aralık 2015 tarihinde tamamlanan bir taahhüt işi gibi aynı takvim yılı içinde başlayıp biten işler 12 ay devam etmelerine karşın yıllara yaygın yapım ve onarım işi kapsamında değerlendirilmezler.

Yapım ve Onarım İşinin Birden Fazla Yıla Yaygın Olması ;



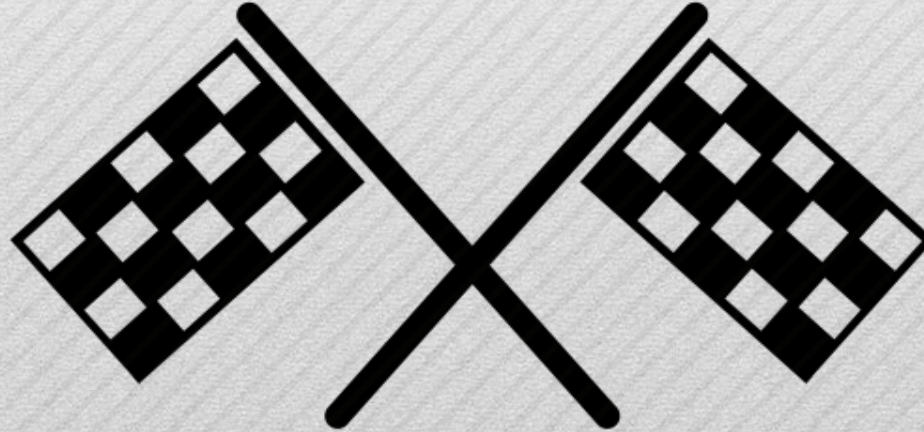
İşin Başlangıç Ve Bitiş Tarihleri

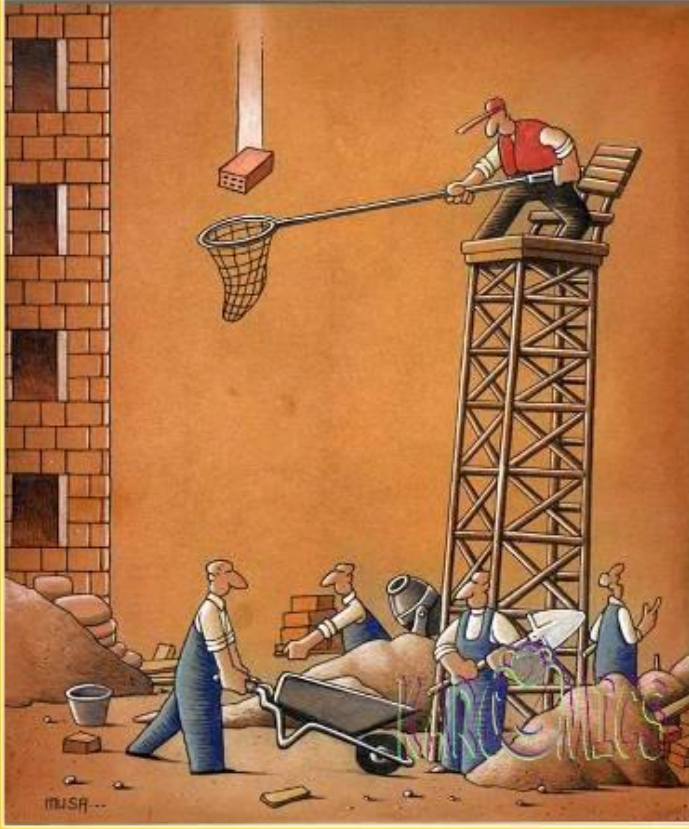


- Yıllara sari inşaat ve onarım işleri esas itibariyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde düzenlenmiştir.
- Madde hükmüne göre, yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl tespit edilip tamamı o yılın geliri sayılarak o dönemde beyan edilmekte ve vergilendirilmektedir.
- 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.

İnşaat 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 karşılaşmaktadır.

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





- **Madde 44 - 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 nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır.**

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 Bakanlığı da aynı görüşte olduğunu verdiği bir özelgelerle belli etmiştir.



Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.4.2006 tarih ve 31824 sayılı özelgesi;

"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 başlanması gerekirken, inşaat alanının ağaçlarla kaplı olması nedeniyle işe başlanılamamasının ilgili Müdürlüğe bildirilmesi üzerine, Müdürlüğün 27.12.2005 gün ve 27422 sayılı yazılarında alanın inşaatı 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.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.04.2014 tarih ve 368 sayılı özelgesi;

İlgide kayıtlı özelge talep formu ekinde, ... ve ... Bölgelerinde Yapılacak Olan Spor Salonu ve Yüzme Havuzu İnşaatı İşine Ait Sözleşmenin 11.10.2012 tarihinde imzalandığı, sözleşmenin "İşe başlama ve bitirme tarihi" başlıklı 9 uncu maddesinde, sözleşmenin imzalandığı tarihten itibaren 10 (on) 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 300 gün içinde tamamlanarak geçici kabule hazır hale getirileceği belirtilmiş olup, söz konusu yer teslim tutanağı İhale Makamınca 22.10.2012 tarihinde onaylanmış ancak, yine İhale Makamınının 29.11.2012 tarihli oluruna istinaden, yapılacak olan söz konusu işin kazı çalışmalarının ... Belediyesi Başkanlığı Fen İşleri Müdürlüğü tarafından yapılarak, bu işlerin tamamlanmasından sonra 03.01.2013 tarihli İşe Başlama Tutanağı ile şirketinizin fiilen işe başladığı anlaşılmıştır.

.....

Buna göre, 22.10.2012 tarihinde yapılan yer teslimi ile başladığının kabul edilmesi gereken taahhüt konusu işin, sözleşmeye göre 300 takvim günü içinde bitirileceğinin öngörülmesi nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi gereğince yıllara sari inşaat ve onarma işi kapsamında değerlendirilmesi şirketinize yapılan hakediş ödemelerinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15/1-a maddesine göre tevkifat Yapılması gerekmektedir



YILLARA SARI 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 İnaşat Onarım işi hkmndeysel), ana yüklenici tarafından ödenen hakedişlerden % 3 Stopaj kesilme yükümlülüğü vardır.

Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbül Vergi Dairesi Başkanlığı'nında 30/07/2013 tarih ve 1136 sayılı vermiş olduğu zelge'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 durumu

- 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 ziyayı 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.

Stopaj İle İlgili Özellikli Durumlar

•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 çalışmışım.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 ödemeleri 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 yıllara sari olduğu dönemden sonra stopaj yapılması gerektiğini ve ödenen geçici vergilerin , işin tamamlanmasından sonra verilen kurumlar vergisi beyannamesinden mahsup edilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Yine benzer bir konu da Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığı, 22.08.2011 tarih ve 2010-107 sayılı Özelgesi'nde

“.....başlangıçta sözleşmeye istinaden 2010 yılında başlanıp aynı yıl içerisinde bitirilmesi öngörülen söz konusu inşaat işinin, süre uzatımı alınması nedeniyle yıllara sari hale geldiği anlaşılmış olup, süre uzatımının idarece onaylandığı tarihten itibaren yapılan hakediş ödemeleri üzerinden 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre % 3 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, önceki dönemlerde kesinti yapılmaksızın ödenmiş olan hakedişlerden ise vergi kesintisi yapılmayacağı tabiidir. Ayrıca, süre uzatımına idare tarafından izleyen yılda onay verilmesi durumunda ise, söz konusu işin 2011 yılına sarkması nedeniyle her halükarda 01.01.2011 tarihinden itibaren yıllara sari olacağı tabidir.” demiştir.

•Geçici Kabul onayından sonra ödenen istikaklardan 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 Kanununun 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 Tebliği 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. Bu oran daha önce 91 No'lu tebliğde 1/3 ve 99 No'lu Tebliğde 1/6 olarak belirlenmişti.

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.

-Teslim ve Hizmet bedeli KDV dahil 1.000 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.

Tevkifat Uygulanmayacak İşlemler

İndirim Konusu Yapılamayan KDV nin iadesi;

- **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.

ÖRNEK OLAY

Yapılan Hakediş	Tevkif Edilen KDV (2/10)	Tahsil Edilen KDV (8/10)
100.000,00 TL	3.600,00 TL	14.400,00 TL
Maliyet	İndirilecek KDV	Devreden KDV
90.000,00 TL	16.200,00 TL	1.800,00 TL



Alt Yüklenicilere Yaptırılan İşlerde KDV Tevkifatı

-91 No'lu KDV genel tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren, 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 Yayınlanan 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.



Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi

-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.”

Yıllara Sari İnşaat Onarım İşlerinde Geçici Vergi Uygulaması

Geçici vergiye ilişkin yayımlanan 217 seri no.lu GV Genel Tebliğinde de YSİOİ 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 zararlar ya da karlarla sonuçlanması stopaj yoluyla peşin vergisinin ödenmiş olduğu gerçeğini değiştirmeyecektir.

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

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 FAİZ GELİRLERİNİN HER YIL BEYAN EDİLMEYECEĞİ

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

Yıllara Sari İnşaat Gelirlerinden elde edilen faiz ve kur farkları

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 kredi 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.



MÜŞTEREK GENEL GİDER DAĞITIMLARI

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 işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

2. Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümülüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş 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.

Ortak Genel Giderlerden Kasıt ve Kapsam

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde dağıtılacak bir ortak giderden bahsedilebilmesi 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 yapıyor 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.

Diğer İşlerden Kasıt

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 ait 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.

I. GÖRÜŞ

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 arazi 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.

II. GÖRÜŞ

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 paylaşılması 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.

MALİYE BAKANLIĞI GÖRÜŞÜ

Konuya ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından verilen 14.04.1997 tarihli özelgede ikinci görüş savunulmuştur. Söz konusu 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)

Dikkat edileceği üzere Maliye Bakanlığı’nın konuya ilişkin vermiş olduğu özelgede ikinci görüş savunulduğu net olarak görülmektedir.

ÖRNEK OLAY

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
S.M.M.M C. Serkan Kumdaker TOPLAM		485.000,00 TL	100%	300.000,00 TL

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 olarak kullanılan görüşe göre kullanılmayan günlere isabet eden amortismanlar ortak genel gider niteliğine dönüşür ve ortak genel giderlerin dağıtılması esasına göre dağıtım yapılır.

Ortak Amortismanların Dağıtımı

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 dağıtımına konu edilmelidir.

Örneğin ; Makine, 100 gün bir işte 140 gün başka bir işte kullanılmış ve 65 günde işletme bünyesinde boşa beklemiş ve 60 gün de başka bir firmaya kiralanmış,ise aşağıdaki işlemler yapılacaktır.

- **Öncelikle bu makinenin gün başına düşen amortisman tutarı hesaplanacak**
- **Daha sonra işletme dışında kiralandığı 60 güne isabet eden tutar direkt gider yazılacak**
- **İşletme bünyesinde boşa kaldığı 65 güne isabet eden tutar ortak genel gider olacak ve ortak genel gider kıstaslarına göre inşaat ve onarma işlerine dağıtılacak**
- **Amortismanın 100 güne isabet eden tutarı birinci işin maliyetine , 140 güne isabet eden tutarı da ikinci işin maliyetine eklenecektir.**



Yıllara Yaygın inşaat İşlerinde Damga Vergisi

İnşaat işiyle ilgili yapılan sözleşmeler ister kamu ile yapılsın isterse özel sektör arasında yapılsın damga vergisine tabidir.

Ancak, hakedişler kısmında işin kamuya yapılması ile özel sektöre yapılması halinde farklılık arz eder.

A) İş resmi dairelere yapılıyorsa; resmi daireler tarafından (avanslar dahil) yapılan ödemelere ilişkin hakediş faturasındaki meblağdan damga vergisi kesilir.

(DVK 1 sayılı tablo IV/1-a)

B) Yıllara sari iş, resmi dairelere yapılmıyorsa düzenlenen hakedişler üzerinden damga vergisi hesaplanmaz, ödenmez. Ancak, istihkak sahibi yaptığı hizmet karşılığı tahsilat yaptığını MAKBUZA bağlarsa, yani iş sahibine MAKBUZ düzenlerse ödeme makbuzları üzerinden binde 6,6 damga vergisi ödemek zorundadır. (Dayanak: DVK'nın 1 sayılı tablosunun IV-1.b bölümü)

Yıllara Sari İnşaat İşinde Damga Vergisi Olayı

“Vergi, Resim, Harç istisna belgesi”, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerin vergi, resim ve harç istisnasından yararlandırılmasına imkan sağlayan ve Dış Ticaret Müsteşarlığı , İhracat Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen bir belgedir.

2008/6 sayılı ihracat, transit ticaret, ihracat sayılan satış ve teslimler ile döviz kazandırıcı hizmet ve faaliyetlerde vergi, resim ve harç istisnası hakkında tebliğ’in 7. maddesine göre düzenlenir.

Yıllara Sari İnşaat işleri açısından belge alınabilmesi için , yapılan ihalenin “ Yerli ve Yabancı İstekliye açık olması ve Yatırım programında , yatırım bütçe kodu bulunması şartları birlikte aranır.

Belge kapsamında , iş ile ilgili alınan teminat mektubunun BSMV’si , İhale Karar Pulu , İhale Sözleşmesi Damga Vergisi ve Hakediş Damga Vergisi ödemeleri yapılmaz.

Belge süresi bitiminden itibaren 3 ay içerisinde kapatma müracaatının yapılması gerekmektedir.

Vergi Resim Harç İstisna Belgesi



Asgari İşçilik Fark Primlerinin Gider Yazılması

SGK Tarafından Hesaplanan Fark İşçilik Primlerinin Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınabilme Durumu ve Zamanı

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6. maddesinde, *kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı* hüküm altına alınmış olup, bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından **Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.**

Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde ise, *hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatının (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği* hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun "**Prim Belgeleri ve Primlerin Ödenmesi**" başlıklı ikinci bölümünde sigorta primlerinin ödenmesine ilişkin çeşitli hükümlere yer verilmiş olup, anılan bölümün "**Primlerin ödenmesi**" başlıklı 88. maddesinin on birinci fıkrasında, *kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamayacağı* belirtilmiştir.

İşverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgari işçilik tutarının SGK tarafından resen tahakkuk ettirilmesine asgari işçilik primi diyoruz. Bu açıdan bakarsak , işverenin eksik işçilik bildiriminde bulunması dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan ve kesinleşen prim ödemeleri, işverenin işçisine yaptırdığı hizmetin karşılığı olarak fiilen ödemediği ücret dolayısıyla yapılan bir prim ödemesi olmayıp, Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununda yer alan bir düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla, SGK primlerinin Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin SGK'ya fiilen ödenmiş olması gerekmekte olup, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

Buna göre, eksik işçilik bildirimini dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan primler, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın işveren tarafından fiilen ödendiği dönemde gider olarak yazılabilecek, ve o dönem ki GVK ve KVK matrahlarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

Konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından verilen bir özalgede,

“SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin SGK’ya fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın SGK’ya fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.” görüş bildirilmiştir.

Öte yandan SGK tarafından hesaplanan fark işçilik primleri nedeniyle ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizleri’nin kurum kazancından indirilemeyeceği ve KKEG olarak dikkate alınması gerektiğini de hatırlatmak isterim.



İŞ ORTAKLIKLARI İLE İLGİLİ DEĞERLENDİRMELER

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin yedinci fıkrasında iş ortaklıkları, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı **kurumların kendi aralarında** veya **şahıs ortaklıkları** ya da **gerçek kişilerle**, belli bir işin yapılmasını **ortaklaşa yüklenmek** ve **kazancını paylaşmak** amacıyla kurdukları ortaklıklardan **bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler** olarak tanımlanmıştır.

Bu kurumlar, kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmektedirler. Şahıs ortaklıkları veya gerçek kişilerin Kanunun 2'nci maddesinde sayılanlarla veya Kanunun 2'nci maddesinde sayılanların kendi aralarında oluşturdukları adi ortaklıklar hakkında, istenilmesi halinde iş ortaklıkları olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilebilecektir. Bu durumda, mükelleflerce **talep edilmesi halinde tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığına bakılmaksızın iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefi olabileceklerdir.**

İş Ortaklıkları

Kurulacak olan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için en az aşağıdaki unsurları taşıması gerekir.

- Ortaklardan **en az birinin kurumlar vergisi mükellefi** olması,
- Ortaklığın **belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle** kurulması,
- İş ortaklığı konusunun belli bir iş olması,
- Birlikte yapılacak olan **işin belli bir süre içinde gerçekleştirilmesinin** öngörülmesi,
- İş ortaklığı ile işveren arasında **bir yüklenim sözleşmesinin** olması,
- **Tarafların**, müştereken yüklenilen **işin** belli bir veya birden fazla bölümünden değil, **tamamından işverene karşı sorumlu olmaları**,
- İşin bitiminde **kazancın paylaşılması**,
- Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi VUK'da belirtilen mükellefiyetle ilgili **ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.**



Borçlar Kanunu'nun 623'ncü maddesi hükmüne göre, aksine sözleşme yoksa, her ortağın kârdan ve zarardan hissesi birbirine eşittir. Fakat ortaklar, kuruluş sözleşmelerinde kâr veya zararın aralarında ne şekilde paylaşılacağını belirleyebilirler. Bu durumda sözleşmelerindeki kurallar geçerli olacaktır. Ortaklardan biri sermaye olarak sadece emeğini ortaya koymuşsa, onun zarara ortak olmayarak, yalnız kâra iştiraki kararlaştırılabilir.

Adi ortaklıklar, kurumlar vergisi mükellefi olmamalarına rağmen katma değer vergisi mükellefi olmaları nedeniyle ayrı defter tutabilmektedirler. Ortaklar ise dönem sonlarında ortaya çıkan kar veya zararı, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak kendi hesaplarına dahil etmektedirler.

İşin bitiminde ortaya çıkan zararların durumu



İş ortaklıkları ise Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

İş ortaklıklarının zararları ortaklarca indirim konusu yapılamayacaktır. Aynı şekilde ortakların zararları da iş ortaklıklarınca vergi matrahından indirilemez.

KDVK'nın 29/2. maddesinde indirim KDV'nin hesaplanandan fazla olduğu durumda aradaki farkın sonraki döneme devrolacağı ve iade edilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak KDVK'nın bazı maddelerinde yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV'nin iadesine olanak sağlayan hükümlere yer verilmiştir.

İndirimli orana tabi mal ve hizmetlerin bünyesindeki KDV'nin iadesine ilişkin 29/2. madde, tam istisna kapsamında iadeye olanak sağlayan 32. madde söz konusu duruma örnek olarak verilebilir.

İş Ortaklığının Son Bulması Halinde Devreden Kdv'nin Durumu



KDV mükellefiyetine sahip işletmelerin işi bırakmaları durumunda kayıtlarında ve son dönem KDV beyanlarında yer alan devreden KDV'nin iadesine ilişkin olarak KDVK'da bir hüküm bulunmamaktadır.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun faaliyetin sona ermesi durumunda izleyen aya devreden ve indirim imkanı kalmayan katma değer vergisinin iade edilemeyeceğine ilişkin olarak vermiş olduğu bir kararda şu ifadeler yer verilmiştir:

“Kanunda açıkça anılan durumlar dışında iade değil, indirim yöntemi benimsenerek, sistem buna göre oluşturulduğundan, 29 ve 32. maddelerin kapsamadığı durumlarda verginin iade edilmesine olanak bulunmadığı gibi faaliyetin bırakılması da yasa yapıcı tarafından iade yönteminin kabulü için yeterli bir neden olarak kabul edilmemiştir.”

05.03.2012 Tarihli Kocaeli vergi dairesi başkanlığının verdiği görüşte:

Ancak, adi ortaklıklar KDV açısından ortaklardan ayrı bir mükellefiyete tabi tutulmaları sebebiyle, adi ortaklığın devreden KDV nin ortakların kendi muhasebe kayıtlarında ve KDV beyannamelerinde hisseleri nispetinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

Bu nedenle, ortaklığın feshi nedeniyle indirim konusu yapılamayan KDV nin sonraki döneme devrolunan KDV olarak kalması gerekmekte olup, devrolunan KDV nin iadesinin talep **edilmesi veya ortaklar tarafından kendi adlarına verilecek KDV beyannamesinde "İndirilecek KDV"** olarak beyan edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Adi ortaklıklara ilişkin hükümler 6098 sayılı Borçlar Kanununda düzenlenmiştir. Mezkur Kanunun 620'inci maddesine göre; adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşmedir.

Bir adi ortaklığın sermaye şirketine dönüşmesi önceleri mümkün değilken, yeni Türk Ticaret Kanunu ile bu durum değişmiştir. Diğer bir ifadeyle, adi ortaklığın sermaye şirketine dönüşmesi yeni Türk Ticaret Kanunu ile mümkün hale gelmiştir. Bu süreçte, adi ortaklığın ortakları içinde kurumlar vergisi mükellefi olmasının dönüşmeye etkisi ise özellik arz etmektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun "Ticari işletme ile ilgili birleşme ve tür değiştirme" kenar başlıklı 194'üncü maddesi uyarınca; bir ticari işletme, bir ticaret şirketiyle, onun tarafından devralınmak suretiyle birleşebilir.

Burada ticari işletme kavramı ön plana çıkmaktadır. TTK' nun 11. Maddesine göre "Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.

Adi Oraklığın Sermaye Şirketine Dönüşmesi

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI 'nın 28/02/2011 Tarih ve 17.4-140 sayılı özelgesi;

GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinin (2) numaralı bendinde, kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devir alan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (Bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır.) durumunda değer artış kazancınının hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği belirtilmiştir.

Adi ortaklığın sermaye şirketine dönüşmesi halinde KDV ve KV açısından yapılacak işlem

.....

Görüleceği üzere, gerek Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarında gerekse Türk Ticaret Kanununda adi ortaklıkların nevi değiştirmelerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Ayrıca, söz konusu adi ortaklıkta gerçek kişiye ait hissenin ferdi işletme sayılmak suretiyle, aktif ve pasifiyle bütün halinde bir sermaye şirketine devrolunması durumunda, mevcut adi ortaklık sona ermiş olacağından, söz konusu adi ortaklığın nevi değişikliği işleminin gelir veya kurumlar vergisi hükümlerine göre vergi ertelemesi müessesesinden yararlanmak suretiyle yapılması mümkün bulunmamaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:



3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17/4-c maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanuna göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden müstesnadır.

Buna göre, Gelir veya Kurumlar Vergisi kanunlarında adi ortaklıkların nevi değiştirmelerine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmadığından, söz konusu işlemin KDV Kanununun 17/4-c maddesi kapsamında KDV den istisna tutulması da mümkün değildir.



VERGİ İNCELEMELERİ

S.M.M.M C. Serkan Kumdakçı

-Taahhüt Şeklinde Yapılan İnşaatlarda Vergi İncelemesi

Taahhüt şeklindeki inşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak yapılan vergi incelemesi, genellikle aşağıda belirtilen durumların saptanması amacıyla yöneliktir.

-Malzeme sarfının ve inşaat giderlerinin saptanması,

-İnşaat maliyetlerinin ya da giderlerin hangi yollarla yükseltildiği (sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımı (naylon fatura kullanımı, akaryakıt ve nakliye giderlerinin olduğundan fazla gösterilmesi, bitmeyen inşaatlarda kullanılan malzemeye ilişkin faturaların biten işin maliyetine yansıtılması, hiç bir inşaatla kullanılmamış stokta duran malzemenin inşaat maliyetine yansıtılması),

- İnşaat ve onarma işleriyle ilgili olarak defter tutulmaması veya vergi mükellefiyetinin gizlenmesi (Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, alınan istihkakların % 20'si safi kar olarak kabul edilebilir.)

-İncelenecek Mükellef Seçimi

İncelenecek mükellef seçiminde (ihbar ve şikayet dışında) VERGİ DENETİM KURULUNA devredilen **RİSK ANALİZ SİSTEMİNE** göre seçim yapılacak (istisnalar olabilir).

RİSK ANALİZ SİSTEMİ

Tüm ekonomik faaliyetler, vergiyle ilgili veriler ve istatistikî bilgiler Bakanlık bünyesindeki “**ulusal mali bilgi altyapısı**” altında toplanmaktadır.

Bu otomasyon projesinde; risk kriterleri sektör, bölge ve mükellef bazında tanımlanıp, ortalama standart değerden sapmalar dikkate alınarak her mükellefin risk puanları hesaplanır.

- Hasılatla İlgili Hatalar
- Maliyetle İlgili Hatalar
- İstisna Uygulamalarıyla İlgili Hatalar
- Özellikli İnşaat Modellerinde Hatalar
- Kdv İle İlgili Hatalar
- Dv İle İlgili Hatalar

HASILAT TESPİTİYLE İLGİLİ HATALAR

- Hasılat veya maliyetin doğru tespit edilemediği durumlarda inceleme elemanı resen takdir yetkisini kullanır :
- Geçmiş yargı kararlarında;
 - Yıllara yaygın işlerde,
 - Maliyetin %25 i,
 - Satışın %20 si safi kar kabul edilmektedir.

İnşaat Şirketlerinin İncelenmesinde Eleştiri Konusu Olacak Hatalar:

ALINMASI GEREKEN ÖNLEMLER

- Alış -verişin bedeli mutlaka bankadan ödenmeli,
- Yoğun alış yapılan satıcılar nezdinde gününde çapraz inceleme, maliye kod listesinden sorgulama,
- Satıcının altında imalatçı olması güven verir,
- Alınan malzemenin imalatta kullanılabilir olması,
- Satıcıya bu cins ve miktar malın girişi,
- Nakliye irsaliye ve faturası,
- İç denetime direnç gösteren firmalarla ilişkiyi durdurma.

Zarar Eden Mükellefler; Dikkat !

Vergi Denetim Kurulu bünyesindeki Risk Analiz Merkezince geliştirilen yeni program ile birlikte riskli mükellef ve illerin tespit edilebileceği açıklandı. Geliştirilen yazılımla her mükellefin, sektörün ve ilin risk puanlaması yapılabilecek. Son dönemdeki Vergi Usul Kanunu'ndaki elektronik uygulamalara ait düzenlemelerle de (e-defter, e-fatura, e-arşiv, e-tebligat) vergi denetimindeki etkinliği artırmak kolaylaştırılabilecektir.

Başta Gelir İdaresi Başkanlığı ve Sosyal Güvenlik Kurumu'na yapılan bildirimler olmak üzere, çeşitli kamu idarelerine mükellefler tarafından verilen bilgiler, Vergi Denetim Kurulu'nun Risk Analiz Merkezine aktarılarak mükelleflerin risk seviyesi kolayca tespit edilebilecek. Geliştirilen yazılımın 500'den fazla risk senaryosu test ederek tespitler yapabileceğini açıklayan Maliye Bakanlığı , yüksek riskli unsurlar olarak şunları sıraladı:

Son 5 yıl içinde ikiden fazla zarar beyan etmek,
36 ay boyunca sürekli devreden KDV beyan etmek,
Şirket ortakları ile yoğun ekonomik ilişki içerisinde bulunmak,
Vergi cenneti olan ülkelerle yüksek alım-satımı olmak,

Bu senaryolar tüm mükellefler için ayrı ayrı uygulanacağı gibi, her bir mükellef her bir senaryo itibarıyla risk puanı alırken, mükelleflerin kendi verileri benze ölçekli mükelleflerin verileri ve sektör verileri ile karşılaştırılarak genel risk puanı belirlenecek. Belirlenen bu risk puanlarına göre incelemede öncelikli mükellefler ayrıştırılarak dış ekonomi ile mücadele etmek amaçlanıyor.



İHALE KATILIM RASYOLARI

*)Yapım işleri uygulama yönetmeliğinin **bilanço veya eşdeğer belgeler** başlıklı 35. Maddesine göre bilançonun veya eşdeğer belgelerin istenildiği ihalelerde , ihalenin yapıldığı yıldan önceki yıla ait yayınlanması zorunlu olan yıl sonu bilançosunun veya gerekli bölümlerinin vergi dairesi veya SMMM /YMM onayı ile sunulması zorunludur.

Adayın veya isteklinin bilançolarında ;

a) Belli sürelerde nakit akışını sağlayabilmesi için gerekli likiditeye ve kısa dönem (bir yıl) içinde borç ödeme gücüne sahip olup olmadığını gösteren cari oranın (dönen varlıklar/kısa vadeli borçlar) en az 0,75 olması (hesaplama yapılırken; yıllara yaygın inşaat maliyetleri dönen varlıklardan, yıllara yaygın inşaat hakediş gelirleri ise kısa vadeli borçlardan düşülecektir),

YAPIM İŞLERİ İHALELERİ UYGULAMA YÖNETMELİĞİ ÇERÇEVESİNDE MALİ EVRAKLAR

b) Aktif varlıkların ne kadarının öz kaynaklardan oluştuğunu gösteren öz kaynak oranının (öz kaynaklar/toplam aktif) en az 0,15 olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri toplam aktiflerden düşülecektir),

c) Kısa vadeli banka borçlarının öz kaynaklara oranının 0,50'den küçük olması, ve belirtilen üç kriterin birlikte sağlanması zorunludur. Sunulan bilançolarda varsa yıllara yaygın inşaat maliyetleri ile hakediş gelirlerinin gösterilmesi gerekir

Belirtilen kriterleri bir önceki yılda sağlayamayanlar, **son üç yıla** kadar olan yılların belgelerini sunabilirler. Bu takdirde belgeleri sunulan yılların parasal tutarlarının ortalaması üzerinden yeterlik kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığına bakılır.

İhale veya son başvuru tarihi yılın ilk dört ayında olan ihalelerde, bir önceki yıla ait belgelerini sunmayanlar, iki önceki yıla ait belgelerini sunabilirler.

Bu belgelerde, yeterlik kriterini sağlayamayanlar ise iki önceki yılın belgeleri ile üç önceki ve dört önceki yılın belgelerini sunabilirler.

Bu durumda, belgeleri sunulan yılların parasal tutarlarının ortalaması üzerinden yeterlik kriterlerinin sağlanıp sağlanmadığına bakılır.


DİNLEDİĞİNİZ İÇİN TEŞEKKÜRLER

C.SERKAN KUMDAKCI
S.M.M.M / BAĞIMSIZ DENETÇİ



cserkan@cskdenetim.com

www.cskdenetim.com

 @skumdakci

S.M.M.M C. Serkan Kumdakci

CSK DENETİM
Mali Müşavirlik