

Fabrika Binası Yapım İşinde KDV ve Gelir Vergisi tevkifatı

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	E-84974990-130[KDV.1/İ-9-2023/25]-555935
Tarih	30.11.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunlari Kdv ve Ötv Grup Müdürlüğü

Sayı : E-84974990-130[KDV.1/İ-9-2023/25]-555935

30.11.2023

Konu : Fabrika Binası Yapım İşinde KDV ve Gelir Vergisi tevkifatı

İlgi : .././202. evrak kayıt tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; vergi mükellefi olmayan ... ile fabrika binası yapım işi kapsamında maliyet (10.000.000,00.-TL) artı %5 müteahhitlik hizmeti vermek suretiyle 2022 yılı Ekim ayında sözleşme imzaladığınız ve söz konusu işin bitim tarihinin 2023 takvim yılı Kasım ayı olarak planlandığı, inşaat yapımı için gerekli olan bütün malzemelerin tarafınıza fatura edileceği ve bunun üzerinden hakediş hazırlayarak yapım işi kapsamında fatura düzenleyeceğiniz, ayrıca işin belirli bölümlerinin taşeron firmaya yaptırılacağı belirtilerek, söz konusu fabrika binası yapım işinde kullanılacak olan hazır beton, demir vb. malzeme alımlarında ve taşeronlara devredilecek işlerde ve Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi tevkifatı uygulanıp uygulanmayacağı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Ticari kazancın tarifi" başlıklı 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise, gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, ticari faaliyet emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Öte yandan, mezkûr Kanunun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "*Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır.) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*" hükmü yer almaktadır.

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

- a) Faaliyet konusu işin inşaat ve onarma işi olması,
- b) İnşaat ve onarım işinin birden fazla yıla sirayet etmesi,
- c) İnşaat ve onarım işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

Bu bağlamda, mezkûr madde kapsamında inşaat ve onarım işleri, resmi ve özel taahhütler gereğince başkasının hesabına yapılan işlerden ibarettir. Söz konusu işin taahhüde bağlı olarak yapılması, inşaat ve onarım işinin başkasının nam ve hesabına yapılması ve karşılığında hakediše bağlı bir istihkak ödemesinin ortaya çıkması ile mümkündür.

Mezkûr Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrası, "*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 amirdir.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında kimlerin hangi ödemeler üzerinden tevkifat yapmak zorunda oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın 3 üncü bendinde de; 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelleri üzerinden %3 **(04.02.2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 03.02.2021 tarihli ve 3491 sayılı Cumhurbaşkanı Kararının Eki Karar'da 01.03.2021 tarihinden itibaren yapılan ödemelere uygulanmak üzere %5)** tevkifat yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

İnşaat taahhüt işlerinde işin yıllara sari olup olmayacağı, işe başlama ve işin bitirilmesinin farklı takvim yıllarında vuku bulup bulmadığının tespiti ile mümkün olabilmektedir. İşin bitim tarihi olarak ise geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabul tutanağının onay tarihi, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihin esas alınması gerekmektedir.

Ayrıca, müteahhitlerce işin tamamen veya kısmen taşeronlara yaptırılması halinde, taşeronların Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi karşısındaki durumları, taahhüt ettikleri kısmın mahiyet itibariyle inşaat ve onarım işi kapsamında olup olmadığı ve süre olarak yıllara sirayet edip etmediğine göre tespit edilecektir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... ile aranızda düzenlenen "... Projesi İnşaatı Ana Müteahhit Sözleşmesi"nin incelenmesinden; söz konusu sözleşme kapsamında yapılan işin yapım işi olduğu, 5/10/2022 tarihinde başlayıp, 2023 takvim yılı Kasım ayında bitirileceğinin belirtildiği anlaşıldığından, söz konusu işin niteliği de dikkate alınarak ... adına ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi, anılan işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen yıllara sari inşaat işi kapsamında değerlendirilmesi ve ...'nin tarafınıza yapacağı hakediş ödemeleri üzerinden %5 oranında tevkifat yapması gerekmektedir.

Diğer taraftan, tarafınızca taahhüt edilen işlerden birden fazla yıla sirayet eden inşaat ve onarma işlerinin alt yüklenicilere (taşeronlara) yaptırılması halinde, alt yüklenicilere (taşeronlara) yapacağınız hakediş ödemeleri üzerinden, alt yüklenicilerin mükellefiyet durumuna göre Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi veya 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca %5 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimlere yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin,

-"Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik Mimarlık ve Etüt Proje Hizmetleri" başlıklı (I/C-2.1.3.2.1.) bölümünde

-"2.1.3.2.1.1 Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı

Tebliğin;

-(I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri,

-(I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi ve benzeri nedenlerle iş bedelinin daha sonra 5 milyon TL'yi aşması halinde, bu durumun ortaya çıktığı tarihten itibaren tevkifat uygulanır.

2.1.3.2.1.2 Kapsam

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

-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, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

-Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakımonarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

-Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır."

açıklamaları yer almaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile (I/C-2.1.3.1/a) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL üzerinde olan yapım işlerinin tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilmesi halinde, işi devreden her yüklenici tarafından ilgili aşamada bedelin 5 milyon TL'lik sınırı aşıp aşmadığına bakılmaksızın, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.) bölümü uyarınca (4/10) oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, işlemin bu kapsamda tevkifata tabi olup olmadığı, ana işin yapım işi kapsamında tevkifata tabi olup olmadığına göre belirlenmelidir.

Buna göre, adına ticari kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gereken ... adına KDV mükellefiyeti de tesis edilmesi gerektiğinden, söz konusu mükellefe KDV dahil bedeli 5 milyon TL üzerindeki yapım işleri için (4/10) oranında, yine bu işlerin alt yüklenicilere devredilmesi durumunda da alt taşeronlar tarafından düzenlenecek faturalarda (malzeme ve işçilik bedelleri ayrıştırılmadan) toplam hizmet bedeli üzerinden aynı oranda KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, inşaat malzemeleri alımlarınız içinde Tebliğın (I/C-2.1.3.3.) bölümünde sayılan ürünlerin (bakır, çinko, alüminyum ve kurşun ürünleri, ağaç ve orman ürünleri, demir-çelik ürünleri gibi) yer alması halinde, bu alımlarınızda Tebliğın ilgili bölümlerinde belirlenen oranlara göre KDV tevkifatı uygulamanız gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026