

Yüklenilen yapım işine ait sözleşmenin iş tamamlanmadan işveren tarafından feshedilmesi nedeniyle mükellefiyeti sonlandırılmış adi ortaklık adına ödenmesine karar verilen hesap kesme hakedişine (fesih hakedişine) ait faturanın kimin tarafından düzenlenmesi gerektiği hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	54451858-045-8842
Tarih	24.03.2022

T.C.OSMANİYE VALİLİĞİ

Defterdarlık DEFTERDARLIK GELİR MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : 54451858-045-8842

24.03.2022

Konu : Adi Ortaklık Mükellefiyetinin Yeniden Açılması

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; "... İnşaat İşi " faaliyeti kapsamında, adınıza ... Ltd. Şti. ile birlikte 7/1/2016 tarihinde adi ortaklık olarak mükellefiyet tesis edildiği, yüklenici olarak aldığınız işi tamamlayıp bitirmeden işveren tarafından sözleşmenizin feshedilmesi nedeniyle adi ortaklığınızın feshedilerek, 20/12/2016 tarihinde mükellefiyet kaydınızın kapatıldığı, işverenle yapılan görüşmeler neticesinde adi ortaklığınız adına hesap kesme hakedişi (fesih hakedişi) ödenmesine karar verildiğinden, alacağınız ödeme karşılığında adi ortaklık olarak fatura düzenlemeniz gerektiği, bu kapsamda 28/1/2019 tarihinde ... Ltd. Şti. ile tekrar adi ortaklık sözleşmesi düzenlendiğinden bahisle iş ortaklığınızın aynı vergi numarasıyla 28/1/2019 tarihi itibarıyla işe başlamasının mümkün olup olmadığı, aynı vergi numarasıyla işe başlanmasının mümkün olmaması durumunda, alınan hesap kesme hakedişi

bedeli karşılığı faturanın nasıl düzenleneceği ve vergilendirilmesinin nasıl olacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti*" başlıklı 38 inci maddesinde; bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "*tahakkuk esası*" ve "*dönemsellik*" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Ayrıca "*Dönemsellik*" kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek, hasılat, gelir ve karlarını aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırmak durumundadırlar. Bu ilke uyarınca, gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "*15.3.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri*" başlıklı bölümünde de birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin tanımı konusunda Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı açıklaması yer almıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 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 almakta olup, bir işin Kanunun 42 nci madde kapsamına girmesi için faaliyet konusu işin, inşaat ve onarma işi olması, taahhüde bağlı olarak yapılması ve birden fazla takvim yılına sirayet etmesi gerekir.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise, "*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 yer verilmiştir.

Öte yandan, adi ortaklıklar, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 620-645 inci maddeleri arasında düzenlenmiştir. Anılan Kanunun 620 nci maddesinde adi ortaklık sözleşmesi, iki ya da daha fazla kişinin emeklerini ve mallarını ortak bir amaca erişmek üzere birleştirmeyi üstlendikleri sözleşme olarak tanımlanmıştır. Tüzel kişiliği bulunmayan adi ortaklıkların kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu olmayıp; adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kar veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir. Stopaj ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyet tesisi ise adi ortaklık adına yapılmakta olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma, belge düzenleme, kayıtların nizamı gibi mükellefin ödevlerine ilişkin hükümlerine adi ortaklık tarafından riayet edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, özelge talep formu ekinde yer alan belgelerin tetkikinden şirketiniz ile ... Ltd. Şti. tarafından oluşturulan adi ortaklığa ilişkin mükellefiyet tesis edildiği, adi ortaklık tarafından "... *İnşaatı Yapım İş*"nin taahhüt edildiği, 8/1/2016 tarihinde imzalanan sözleşmede işe 10 gün içinde başlanacağı ve 540 gün içinde tamamlanmasının hükmüne bağlandığı, ancak sözleşmeye konu işi tamamlanmadan işveren tarafından sözleşmenin feshedilmesi nedeniyle ortaklığın feshedilerek 20/12/2016 tarihinde mükellefiyet kaydının kapatıldığı anlaşılmıştır.

Buna göre, hesap kesme hakedişi (fesih hakedişi) ödemesinin, ortaklıktaki hisseleri oranında paylaşarak adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından kurum kazancına dahil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 160 ıncı maddesinde " 153 üncü maddede yazılı mükelleflerden işi bırakanlar, keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

...

İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış

addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir. Bu durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir. Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez.

Bu madde kapsamında mükellefiyet kayıtları terkin edilenlerin kimlik bilgileri ile bunların bastırılmış veya tasdik ettirmiş oldukları belgeler ve kullanmış oldukları ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgiler Maliye Bakanlığınca belirlenecek araçlarla duyurulur.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.",

- 161 inci maddesinde, "Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder.

İşlerin her hangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.",

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, mezkûr Kanunun 227 nci maddesinde, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmış olup, söz konusu kayıtların, Kanunun 229 uncu ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen belgelerden uygun olanı ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 229 uncu maddesinde, faturanın satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 232 nci maddesinde, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia ve yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde ise faturanın, malın teslimi ve hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda, tahakkuka ilişkin bir belge olan ve ödeme ile ilişkisi olmayan faturanın, malın teslimi veya hizmetin ifasını müteakip, ödeme yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, hakedişli işlerde, hakedişlerin harcama yetkilisince onaylandığı (kısım kısım yapılan taahhüt işlerinde ise her bir kısmın onaylandığı) tarih itibariyle KDV yönünden vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak, hakedişe ait faturanın da aynı tarihten itibaren itibaren yedi gün içinde düzenlenmesi icap etmektedir.

Öte yandan, 22/1/2002 tarih ve 24648 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanununun 19 ila 23 üncü maddeleri sözleşmenin feshi konularını kapsamakta olup, 4/3/2009 tarih ve 27159 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin ekinde (ek:8) yer alan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa tabi idareler tarafından ihalesi yapılarak sözleşmeye bağlanan yapım işlerinin yürütülmesinde uygulanacak genel esasları belirleyen "Yapım İşleri Genel Şartnamesi"nde sözleşmenin feshi ile ilgili ayrıntılara yer verilmiştir.

Söz konusu Şartnamenin;

- "*Kesin Hakediş Raporu ve Hesap Kesilmesi* " başlıklı 40 ıncı maddesinde, "(1) Birim fiyat esaslı sözleşmelerde kesin hesaplar aşağıdaki esaslara göre yapılır:

a) *İşin geçici kabulü yapıldıktan sonra, kesin hakediş raporunun düzenlenmesine esas olacak kesin metraj ve hesapların tamamlanmasına başlanır... Yüklenicinin kesin hakediş raporunun düzenlenmesinde geçici hakediş raporlarındaki rakamlara itibar edilmez ve kesin metraj ve hesaplar sonucunda bulunan miktarlar esas alınır.*

(10) *Hesap kesme işleminde, gerçekleştirilen bütün işlerin kesin hakediş raporuna geçirilen bedelinden iş sırasında geçici hakediş raporları ile ödenen miktarlar düşülür. Daha sonra 39 uncu maddede açıklanan geçici hakediş ödeme usulleri çerçevesinde, hakedişe yapılan ek ve kesintilerden sonra kalan tutar yükleniciye veya vekiline ödenir.*

",

- "*Sözleşmenin Feshi ve Tasfiye Durumları*" başlıklı 47 nci maddesinde, "

(2) *İdare aşağıda belirtilen hallerde sözleşmeyi fesheder;*

a) *Yüklenicinin taahhüdünü ihale dokümanı ve sözleşme hükümlerine uygun olarak yerine getirmemesi veya işi süresinde bitirmemesi üzerine, ihale dokümanında belirlenen oranda gecikme cezası uygulanmak üzere, idarenin en az on gün süreli ve nedenleri açıkça belirtilen ihtarına rağmen aynı durumun devam etmesi,*

b) Sözleşmenin uygulanması sırasında yüklenicinin 4735 sayılı Kanununun 25 inci maddesinde sayılan yasak fiil veya davranışlarda bulunduğu tespit edilmesi,

hallerinde, ayrıca protesto çekmeye gerek kalmaksızın kesin teminat ve varsa ek kesin teminatlar gelir kaydedilir ve sözleşme feshedilerek hesabı genel hükümlere göre tasfiye edilir. Yüklenicinin kusurundan kaynaklanan nedenlerle yapılan iş miktarının iş programının gerisinde kaldığı ve kalan sözleşme süresinde işin fiilen bitirilmesinin fen ve sanat kuralları çerçevesinde mümkün olmadığı hallerde sözleşmede yer alan iş bitim tarihi beklenilmeden sözleşme (a) bendine göre feshedilebilir. (b) bendinde yer alan "sözleşmenin uygulanması" ibaresinden sözleşmenin imzalandığı tarih ile kesin kabul tarihi arasındaki süreç anlaşılır.

...

(11) Feshedilen sözleşme konusu işlerin hesabı genel hükümlere göre yapılır ve böylece yüklenicinin idare ile ilişkisi kesilmiş olur. Bunun için de sözleşmenin feshedilmesine ait onay tarihinde işlerin mevcut durumu, idarece görevlendirilecek bir heyet tarafından yüklenici veya vekili ile birlikte tespit edilerek bir "Durum Tespit Tutanağı" düzenlenir. Yüklenici veya vekili hazır bulunmadığı takdirde bu husus tutanakta belirtilir.

...

(18) Sözleşmenin feshedilmesinden veya tasfiyesinden sonra "hesap kesme hakedişi" idarece belirlenecek bir süre içinde yüklenici ile birlikte 40 ıncı maddedeki esaslara göre yapılır. Yüklenici gelmediği veya yetkili bir vekil göndermediği takdirde, idare bu hakedişi tek taraflı olarak yapar ve yüklenicinin bu hususta hiç bir itiraz hakkı olamaz."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan;

? Adi ortaklığınız ve ilgili İdare ile aranızda yapılan sözleşmenin incelenmesinden;

- "Sözleşmenin ekleri" başlıklı 8 inci maddesinin, ihale dokümanını oluşturan belgelerin öncelik sırasına göre belirtildiği (8.2.1) ayrımında, "Yapım İşleri Genel Şartnamesi"nin de yer aldığı,

- "Sözleşmenin feshine ilişkin şartlar" başlıklı 26 ncı maddesinde, sözleşmenin feshine ilişkin şartlar ve sözleşmeye ilişkin diğer hususlarda "4735 sayılı Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu" ile "Yapım İşleri Genel Şartnamesi" hükümlerinin uygulanacağını belirtildiği,

? Özelge talebinize ilişkin bila tarih ek dilekçenizde, işveren tarafından fesih edilen yapım işine ait hesap kesme hakedişinin, 2 no.lu hakedişten işin feshedildiği tarihe kadar geçen sürede yapılan imalatları kapsadığının belirtildiği

anlaşılmıştır.

Bu kapsamda, somut durumda, adi ortaklık adına ödenmesine karar verilen hesap kesme hakedişinin (fesih hakedişinin), Kamu İhale Sözleşmeleri Kanunu ve Yapım İşleri Genel Şartnamesi ile ... Genel Müdürlüğüyle yapılan sözleşme hükümleri çerçevesinde, sözleşmenin feshedilmesinden sonra sözleşmenin fesih edilmesine ait onay tarihi itibarıyla işlerin mevcut durumunun adı geçen Genel Müdürlük ile yüklenici (adi ortaklık) arasında tespit edilmesini müteakiben, yapılan işlere ilişkin olarak belirlenen bir bedel olduğu anlaşılmakta olup, söz konusu hakedişe ait faturanın, sözleşme kapsamında dilekçenizde belirtilen dönemde yapılmış işlerin bedeli olarak belirlenen tutar üzerinden, adi ortaklık tarafından düzenlenmesi 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