

**... ile yapılan sözleşmeye istinaden atıksu arıtma tesisi tasarımı,  
yapımı ve işletilmesi hizmetinde Kurumlar ve KDV tevkifatı**

|                   |                              |
|-------------------|------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                       |
| <b>Kanun</b>      | KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU   |
| <b>Özelge no</b>  | 39044742-130[Özelge]-1491238 |
| <b>Tarih</b>      | 15.12.2022                   |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı**

**Gelir Kanunları KDV-ÖTV Grup Müdürlüğü**

Sayı : 39044742-130[Özelge]-1491238

15.12.2022

Konu : ... ile yapılan sözleşmeye istinaden atıksu arıtma tesisi tasarımı, yapımı ve  
işletilmesi hizmetinde Kurumlar ve KDV tevkifatı

İlgi : ... tarih ve ... evrak kayıt numaralı özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketiniz ile ... Genel Müdürlüğü arasında yapılan sözleşme ile "... Atıksu Arıtma Tesisi Tasarımı, Yapım ve İşletimi" işinin üstlenildiği, bu kapsamda yapım işinin tamamlandığı ve söz konusu işin geçici kabulünün 5/2/2019 tarihinde idarece onaylandığı belirtilerek,

geçici kabul tarihinden sonra ... Atıksu Arıtma Tesisinin işletilmesi ile ilgili düzenlenen faturalarda %3 oranında hakediş kesintisi yapıp yapılmayacağı ile katma değer vergisi (KDV) tevkifatı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

#### **KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 44 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için; yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi ve taahhüde bağlı olarak yapılması gerekmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Vergi kesintisi" başlıklı 15 inci maddesinin birinci fıkrasında, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlarca, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacağı; anılan fıkranın (a) bendinde de 193 sayılı 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 ödemeleri üzerinden (2009/14594 sayılı BKK ile) 1/3/2021 tarihinden itibaren %5 oranında tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun "Tanımlar" başlıklı 4 üncü maddesinde; "Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat,

ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri" olarak tanımlanmıştır.

Buna göre, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihten sonra, ... Atıksu Arıtma Tesisi Tasarımı, Yapım ve İşletimi işine yönelik ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak, ... Atıksu Arıtma Tesisi Yapım ve İşletimi Sözleşmesi ve ekleri çerçevesinde, bahse konu tesisin inşaat ve onarma işleri ile tesisin işletilmesine ilişkin işlerin ayrı bir kabul tutanağına bağlanması ve bu işler için ayrı ayrı bedel tespit edilmiş olması durumunda, tesisin işletilmesine ilişkin işlerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak değerlendirilmeyeceği ve bu işlere ilişkin ödemelerden tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

#### **KDV KANUNU YÖNÜNDEN:**

3065 sayılı KDV Kanununun 9 uncu maddesinde, gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Kısmi Tevkifatın Mahiyeti ve Tevkifat Uygulayacak Alıcılar" başlıklı (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar, "Kısmi Tevkifat Uygulanacak Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.3.2.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler sayılmıştır.

Söz konusu Tebliğin;

- "Makine, Teçhizat, Demirbaş ve Taşıtlara Ait Tadil, Bakım ve Onarım Hizmetleri" başlıklı (I/C-2.1.3.2.3.) bölümünün "Tevkifat Uygulayacak Alıcılar ve Tevkifat Oranı başlıklı (I/C-2.1.3.2.3.1.) alt bölümünde,

*"Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetlerinde alıcılar tarafından (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."*

- "Kapsam" başlıklı (I/C-2.1.3.2.3.2.) alt bölümünde;

*"Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara ait veya bunlara tahsis edilen ve faaliyetlerinin yürütülmesinde kullanılan makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri tevkifat kapsamındadır."*

...

*Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların bakım hizmetleri, bunların kendinden beklenen işlevleri sağlamak için belli aralıklarla veya gerektiği zaman yapılan faaliyetlerdir. Bu hizmet sırasında bakımı yapılan eşyanın belli aksam ve parçalarının değiştirilmesi de hizmetin ayrılmaz bir parçasıdır."*

*Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtların onarımı ise bozulmuş, eskimiş araçların kullanılabilir hale getirilmesinden ibarettir. Bakım hizmetinde olduğu gibi onarım hizmetinde de onarılan şeye ait bazı parçaların değiştirilmesi işin tabii bir sonucudur."*

*Dolayısıyla, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait bakım ve onarım hizmetlerinin yalnızca işçilik hizmetinden ibaret sayılması söz konusu olmayıp, bu hizmetlerin gereği olarak yapılan malzeme, yedek parça ve sarf malzemesi teslimleri de bakım ve onarım hizmetine dahil bulunmaktadır..."*

- "Vergiye Doğuran Olayın Meydana Gelmesi" başlıklı (I/Ç-1.) bölümünde;

*"Hakedişli işlemlerde, verilen hizmet sebebiyle elde edilen hakediş bedeli için hakedişin tahakkuk ettiğini belgeleyen kabul tutanağının düzenlendiği bir diğer ifade ile hakediş raporunun onaylandığı tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşir."*

açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan, özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden, Şirketinizin sözleşme kapsamındaki faaliyetinin, "... Atıksu Arıtma Tesisi Tasarım, Yapım ve İşletimi" kapsamında işveren tarafından verilen işletme iznine göre işlerin tasarlanması, icra edilmesi, işletilmesi, bakım-onarımının yapılması olduğu anlaşılmaktadır.

Buna göre, yapım aşaması tamamlandıktan sonra, Şirketiniz tarafından belirlenmiş alıcılar kapsamında yer alan ... Genel Müdürlüğüne verilecek olan bahse konu hizmetlerden, bakım ve onarım mahiyetinde olanlar bakımından Tebliğin (I/C-2.1.3.2.3.) bölümü kapsamında (7/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Şirketiniz tarafından sözleşme kapsamında tesisin işletilmesine yönelik verilen hizmetlerde ise KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

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. — 16.09.2026