

YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE TAŞERON FİRMALARIN VERGİ SORUNLARI

Uygulamada ikinci derece taahhüt işi yapanlar taşeron olarak adlandırılmaktadır. Müteahhitlerin taahhüt ettikleri işlerin bir bölümünü ya da tamamını kısım kısım taşeronlara yaptırmaları yaygın bir uygulamadır.

Taşeronlara yaptırılan işler birden fazla yılda bitirilecek ise, müteahhitlerce taşeronlara yapılacak istihkak ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması kanuni zorunluluktur.

Birinci derece müteahhitlerce üstlenilen işlerin taşeronlara kısım kısım yaptırılması ve işin aynı yıl içinde bitirilmesi halinde, taşaronlarca yapılan işler yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olmayacak, dolayısıyla da taşaronlara bu işler nedeniyle yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Nitekim, Danıştay 4. Üncü Dairenin 20.09.1994 tarih ve E: 1993/2849, K: 1994/4220 sayılı kararında yıl içinde başlanılıp bitirilen inşaat işi nedeniyle ödenen hakedişlerden vergi tevkifatı yapılmayacağına karar verilmiştir. Adı geçen karar aşağıdadır.

“...Şirketin 1988-1989 yılı hesaplarının incelenmesi sonucu düzenlenen rapora dayalı olarak...yapmış olduğu beş yıldızlı otel inşaatının yıllara sari inşaat işi olduğu, bu nedenle de yıl içinde ödenen istihkaklardan stopaj yapması gerekirken bundan kaçınmak amacıyla aralarında ortaklık bağı bulunan müteahhit firma ile işletici firma arasında birer yıllık üç sözleşme düzenlendiği ve sözleşme konusu işlerin aynı yıl içinde tamalanmış gibi gösterildiği, böylece 193 sayılı Yasanın 42 nci maddesinin ihlal edildiğigerek çeşisiyle kaçakçılık cezalı gelir stopaj vergisi tarhiyatı yapılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesinde " birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamelerinde gösterilir" denilmekte aynı Kanunu'nun 94/A-4 madde ve bendinde ise 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara ödenen istihkak bedelinden %5 nispetinde vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmektedir.

Davalı vergi dairesi, otel inşaatı işinin yıllara sari inşaat işi olması gerektiği, bu durumda da yukarıda anılan hükümler uyarınca ödenen istihkak bedellerinden stopaj yapılmasının zorunlu olduğu iddiasında ise de, incelenen dosyadan olayda yıllara sari inşaat işi olmadığı, sözleşme hükümlerine uygun olarak, ait oldukları yıl içinde başlanıp tamamlanan üç ayrı inşaat işi bulunduğu anlaşılmıştır.

Bu durumda, vergi mahkemesinin vermiş olduğu karar ve dayandığı gerekçe usul ve hukuka uygun olup bozulmasını gerektirecek bir husus bulunmadığından, davalının temyiz isteminin reddine oybirliği ile karar verildi"

Danıştay 4. Dairenin E:1989/1232, K: 1990/1080 sayılı ve E:1997/304 K: 1998/1203 sayılı kararları da bu yöndedir

Maliye Bakanlığının konuya ilişkin 09.06.1997 tarih ve b.07.0.GEL.0. 51/5129-96/23828 sayılı özelgesinin ilgili bölümleri aşağıya alınmıştır.

"..... Bir işin gelir vergisi kanununun 42. Maddesi kapsamına giren inşaat ve onarma işlerinden olması için; yapılan işin inşaat ve onarma işi olması, birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir.

Öte yandan, aynı kanunun 94ncü maddesinin 3 numaralı bendinde de 42 nci madde kapsamına giren işler dolayısıyla bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen (avans olarak ödenenler dahil) istihkak bedellerinden gelir vergisi kesileceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, yazınız ekinde yer alan sözleşmenin 4. ncü maddesinin a bendinde ana sözleşmede belirtilen süre içerisinde verilen her iş için, müstakilen süre , her türlü ceza ve ödenek dilimleri ile ilgili esaslara göre tespit edilecek ve ana sözleşmeye eklenecek olan ek protokoller, bunlara ait özel şartname ve teklif şartnameleri karşılıklı imzalanacak ve bunlara göre işlem yapılacaktır. Ek protokoller ana sözleşmenin eki olacağından yeniden noter tasdiki, karar pulu ve damga resmi işlemlerine tabi olmayacaktır. Ancak global ihale bedeli dolduktan sonra yapılacak ek protokollerde yürürlükteki orana göre damga vergisi alınır . denilmektedir.

Bu hükümlere göre, bir ana sözleşme ile işin kapsamı, süresi, bedeli gibi hususların esas çerçevesinin belirleneceği ancak proje bazında yapılacak işler ile bu işlere ait süre, ceza ve ödenek dilimlerinin ana sözleşmeye ek protokollerle belirlendiği ve bölümler halinde taahhüt edilen işlerden her birinin ayrı ayrı geçici kabul tutanağına bağlandığı hallerde bu işlerin her birinini ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekir. Bu durumda geçici kabul tutanağına bağlanan her bir işin yıllara sirayet etmesi halinde bu işler için müteahhide yapılacak istihkak ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 ncü maddesinin 3 numaralı bendine göre tevkifat yapılması gerekir.

Söz konusu işlerin aynı yıl içinde başlayıp sona ermesi halinde ise bu tevkifatın yapılmayacağı tabiidir.”

Bakanlığın yukarıya alınan özelgesinde kısım kısım yaptırılan işlerin her birinin bağımsız bir iş olarak kabulü için aranan şartlar aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

a- kısım kısım yaptırılan her iş için müstakil süre belirlenmesi

b- her iş için ödenek miktarı ve ceza şartlarının ayrı ayrı belirlenmesi

c- her iş için özel şartname ve teklif şartnamesi olması

d- her işin ayrı ayrı geçici kabule bağlanması

Yukarıda belirtilen şartların mevcudiyeti halinde; kısım kısım ihale edilen her bir iş, işin diğer kısımları ile ilgilendirilmeksizin kendi içinde bağımsız bir inşaat ve onarım işi olarak kabul edilecektir. Bu işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olup olmadığının belirlenmesi de başlanıldığı yılda bitirilip bitirilmeyeceğine göre belirlenecektir.

Maliye Bakanlığının 23.02.1995 tarih ve 13013-12/2378 sayılı özelgesinde de aşağıdaki görüşlere yer verilmiştir.

“..bir kaç yılda bitecek inşaatları, tümü itibariyle değil, her yıl belli üniteler itibariyle ihaleye çıkarıp, sonraki ihalelerde başlangıçtaki aynı müteahhide verilmesi durumunda ayrı sözleşme konusu olan her bir ünitenin, diğerleri ile arasındaki maddi ve teknik ilişki ne olursa olsun ayrı bir inşaat olarak kabulü ve yıllara sirayet etme bakımından 42. madde kapsamına girip girmeyeceği ayrı ayrı olarak değerlendirilmelidir.