

# İNŞAAT İŞLETMELERİNDE VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

**Menekşe ARIKAN**

*Yeminli Mali Müşavir*

## 1. GİRİŞ

“Ticari kazanç” niteliğindeki inşaat ve onarma işlerinde; maliyetin teşekkülü, kar/zararın tespiti ile vergileme esasları ve muhasebe uygulamaları konusunda vergi hukukumuzda, **özel inşaat niteliğinde olanlar** ile **yıllara yaygın ve taahhüde bağlı olanlar** olmak üzere ikili sistem uygulamaktadır. Bünyesinde taahhüt unsuru bulunmayan ve satılmak üzere yapılan inşaatlar vergi uygulamasında özel inşaat olarak isimlendirilmektedir.

“Yıllara yaygın” diğer bir deyişle bitimi bir takvim yılını aşacak nitelikteki başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı yapılan inşaat ve onarma işlerinde gelir vergisi kanunu’nun 42, 43, 44. maddelerinde düzenlenen ve kurumlar vergisi kanunu’nun 13. maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür.

Bu çalışmamızda özel inşaat niteliğinde olan **kat karşılığı inşaat işleri ile yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinde** kazanç tespiti, vergilendirilmesi, Tekdüzen Muhasebe sistemi Uygulama Tebliğine göre muhasebeleştirilmesi ve özellik arz eden durumlar genel hatları ile açıklanmaya çalışılacaktır.

## 2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN İRDELENMESİ

### A. Gelir Vergisi Yönünden

Kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi ve inşaatçı (müteahhit) özel hukuk hükümleri gereğince yapılan sözleşme gereği belli borçlar yüklenmektedir. bu sözleşme ile arsa sahibi taşınmaz maldaki belli bir payın mülkiyetini öbür tarafa geçirmeyi, müteahhidde buna karşılık yapılan anlaşmaya uygun bir inşaat yapmayı kabul ve taahhüt etmektedir.

Gelir vergisi kanununda satın alınan veya inşa edilen gayrimenkullerin satışından doğan kazancın vergilendirilmesi ikili bir esasa göre düzenlenmiştir. Gayrimenkul alım satım ve inşa işleriyle devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak nitelendirilmekte ve bu hükümlere göre vergilendirilmektedir.(GVK Md 37-4)

Devamlılık unsuru bulunmayan alım satımlarda ise elde edilen kazanç, **değer artış kazancı** sayılmıştır. Değer artış kazancı, GVK'nun Mükerrer 80'inci maddesinde düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile, bir bedel ödenmeksizin elde edilen gayrimenkuller hariç olmak üzere, elde edilme tarihinden başlayarak 4 yıl içinde elden çıkarılması dolayısıyla sağlanan safi kazanç değer artış kazancı olarak gelir vergisine tabi tutulacaktır.

Kanun **elden çıkarma** deyiminin mal ve hakların satılması bir bedel karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade ettiğini belirlemiştir.

Bir takvim yılında elde edilen değer artış kazancının 2006 yılı için 6.000.- Yeni Türk Liralık kısmı gelir vergisinden müstesna olup bu tutarın aşılması halinde aşan kısmın beyan edilmesi gerekmektedir.

GVK'nun mükerrer 81 'inci maddesi ise,değer artış kazancının safi tutarının tespitini düzenlemektedir. Buna göre; elde edilecek bağımsız bölümlerin tutarından teslim edilen arsanın maliyet bedeli ile arsa sahibinin teslim dolayısıyla yaptığı giderler ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunacak tutardır.

Kanun metni hasılatın ayın veya menfaat olarak sağlanması halinde ayın ve menfaat değerinin VUK'nun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit edileceğini belirtmiştir.

Arsa sahibinin elde ettiği hasılat(daire ,işyeri,vb) ayın olması sebebiyle değeri vergi usul kanunun değerlendirme ile ilgili hükümleri çerçevesinde tespit edilmesi gerekir.(VUK 267 Md)

Diğer taraftan arsa sahibinin müteahhide teslim ettiği arsasının maliyet bedeli GVK'nun mükerrer 81 'inci maddesinin son fıkrası uyarınca elden çıkarılan malların elden çıkarıldığı ay hariç olmak üzere TEFE artış oranında arttırılarak tespit edilecektir.

Şu kadar ki, bu endekslemenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması şarttır (yürürlük; 01.01.2006)

## B. Kurumlar Vergisi Yönünden

Kurumlarca elde edilen kazançlar gelir vergisine konu kazanç ve iratlarından oluşmaktadır. Ancak bu kazanç

lar kurum bünyesinde elde edildiğinden ticari kazanç niteliği kazanır. Bu bakımdan Gelir vergisi Kanununda değişik kazanç ve iratlar için öngörülen istisna ve muafiyetlerden kurum kazancı elde edenler yararlanamazlar. Ancak; önceleri geçici maddelerde düzenlenen 1.1.2005 tarihinden itibaren KVK'nun 8'inci maddesinin 12 numaralı bendi ile kalıcı hale getirilen düzenleme ile, Gayrimenkul ticareti ile uğraşan kurumlar hariç, Kurumların en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan gayrimenkullerin satışından doğan ve sermayeye eklenmesine karar verilen kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulmuştur.

Kooperatifler ile dar mükellef kurumlarda, satıştan doğan kazancın sermayeye ilave edilmesi şartı aranmaz, bu kazançlar özel bir fon hesabında tutulur. Sermayeye eklenen veya fon hesabında tutulan kazançların beş yıl içinde; herhangi bir suretle işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmelerin tasfiyesi (devir, birleşme ve bölünme halleri hariç) halinde, bu kazançlar o yılın kazancı sayılarak vergiye tâbi tutulur.

### **C. Katma Değer Vergisi Yönünden:**

Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim sözkonusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide

arsa teslimi ; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir.

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımının mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürülmesi halinde , konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu **arsa teslimi** %18 oranında KDV 'ne tabidir.

Ancak arsa sahibinin ,gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde KDV uygulanmayacaktır(30 Seri No'lu KDV tebliği)

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak teslim edilen 150 m<sup>2</sup>'ye kadar **konut tesliminde** emsal bedel üzerinden %1 oranında **işyeri** veya 150m<sup>2</sup>'den büyük konut teslimlerinde ise **emsal bedel üzerinden** genel oranda %18 KDV uygulanacaktır.

150 m<sup>2</sup>'lik net alanın hesabının nasıl yapılacağı 30 no'lu KDV Genel Tebliğinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Buna göre ;150 m<sup>2</sup> lik net alanın hesabında ,müstakil olarak kullanılacak her bir bina ,kat ve bağımsız bölüm ayrı ayrı dikkate alınacaktır. KDVK'nun uygulamasında net alan deyimini faydalı alanı ifade etmektedir. Faydalı alandan maksat konut

içerisinde duvarlar arasında kalan temiz alandır.

Balkon ,kömürlük,garaj,asansör boşluğu ve benzeri yerler ,konutlardan ayrı olarak kullanılmaları mümkün olmadığından prensip olarak konut kapsamı içinde mütealâa edilecektir.

#### **D. Kazanç Tespitinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar**

Müteahhit yönünden ;

- Özel inşaat niteliğinde bulunan (kendi nam ve hesabına bina inşa edilip satılması,kat karşılığı konut veya işyeri yapımı gibi )faaliyetlerin normal ticari alım satım işinden ya da imalat işlerinden farklı niteliği bulunmamaktadır. Müteahhit yönünden elde edilen kazanç ticari kazanç hükmünde olup bu hükümlere göre vergiye tabi tutulacaktır.
- Özel inşaat işlerinde, işin yıllara yaygın olmasının veya başladığı yılda bitirilmesinin hiçbir önemi yoktur.her iki durumda da genel hükümler geçerlidir.(Özel vergileme rejimi dışında tutulur)
- Müteahhit yönünden, İnşaat bütünü ve bölümleri itibariyle , imal edilip satılan emtea hükmündedir.Bu nedenle değerlemede VUK 275 inci md hükmü esas alınır.
- İnşa edilen binanın bütün bölümlerinin aynı yıl içinde satılması halinde, , Kazanç toplam satış bedeli ile toplam maliyet karşılaştırılarak bulunur.

• Binanın kat, daire ve işyeri şeklindeki bölümleri muhtelif yıllarda satıldığında satılan kısım ile ilgili kazancın satışın yapıldığı yılda tespit ve beyanı gerekir.satışı yapılmayan bölümler ertesi yıla stok olarak devreder.

• Satış, medeni kanuna göre tapuya tescille olmakla beraber vergi hukuku açısından alıcının istifadesine ekonomik yararına sunulmakla gerçekleşmiş sayılır.Örneğin alıcı dairede oturmak veya kiraya vermek suretiyle ekonomik yönden tasarruf hakkına kavuşmuşsa, tapu ya tescil yapılmış olsa bile satışın gerçekleşmiş olduğu kabul edilir. (Danıştayın bu konuda verilmiş birçok kararı vardır.)

•Arsa payı üzerinden yapılan satışlarda tapuya tescil işlemi daha önce yapılmış olmasına rağmen; satış, dairenin tamamlanıp alıcının ekonomik tasarrufuna sunulduğu anda gerçekleşmiş sayılır. Bu konuda iskan ruhsatının –yapı kullanma izin belgesinin alınmış olması bir ölçü olarak alınabilir.

Arsa sahibi yönünden;

- Arsa karşılığı inşaat işlerinde satın alma yoluyla edinilen arsanın kat edinme karşılığında,elde edildiği tarihten itibaren 4 yıl içinde müteahhide teslimi değer artış kazancıdır.Vergi idaresinin görüşü bu yönde olmakla beraber,Danıştay bir kararında arsa sahibinin arsasını müteahhide tesliminin

ticari bir muamele olmadığı bu teslimin arsa sahibinin arsasını değerlendirmek üzere yapmış olduğu bir tasarruf olduğu bu nedenle GVK'nun 80/6'ncı maddesine göre vergiyi doğuran olay olarak kabul edilemeyeceğini belirtmiştir. Danıştay 7.dairenin 28.05.1990 tarih ve E1989/1359, K.1990/1518 sayılı kararı

• Arsanın iktisap tarihinden itibaren 4 yıldan fazla bir süre geçtikten sonra müteahhide verilmesi ve karşılığında bağımsız bölüm edinilmesi halinde bu işlemde dolayı vergi mükellefiyeti doğmayacaktır.

• Miras yolu ile edinilen arsanın müteahhide tesliminde değer artış kazancı doğmaz.

• Eğer arsa sahibi kendi arsası üzerine kendisi inşaat yaparsa veya yaptırırsa ,sahibi olduğu arsayı **elden çıkarma** olmadığından değer artış kazancı doğmayacaktır.Değer artış kazancı,arsa sahibinin yaptığı bağımsız bölümleri elden çıkarması halinde doğacaktır.Kendi arsası üzerine inşaat yapan kimsenin maliyeti inşaat maliyeti ve arsa maliyetinin toplamından oluşacaktır.

• Arsa sahibi aktifine kayıtlı arsasını kat edinme karşılığında müteahhide

tesliminde ise arsanın aktife kayıtlı değeri ile satış değeri arasındaki fark ticari kazancına dahil edecektir. Bu kazanç aktifinde kayıtlı arsanın bedeli ile bu arsa karşılığı olarak almış olduğu binaların emsal değerleri arasındaki farktan oluşmaktadır.

### **E. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMLERİNDE MALİYET TESPİTİ VE TEKDÜZEN HESAP PLANI UYGULAMASI**

#### **ÖRNEK;**

• X Ltd Şti (Arsa Sahibi) 2005 Yılında aktifinde 20.000,00.-YTL Bedelle Kayıtlı Arsası üzerine yatırım amacıyla İnşaat Yapılmak Üzere (Y ) A.Ş (Müteahhit) ile kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlemiştir.

• Toplam 6 Daire 2 İşyeri Yapılacaktır.

• İnşaatın Toplam Alanı 960 M2 Dir.

• 1 Nolu İşyeri ,3-5-7 Nolu Daireler Arsanın Karşılığı Olarak Arsa Sahibine Verilecektir.

• İnşaat 2005 yılı sonu itibariyle tamamlanmış olup,arsa sahibi x ltd.Şti'nin ekonomik tasarufuna sunulmuştur.

• Toplam İnşaat Maliyeti İse 211.200,00.-YTL'dir.

ARSA SAHİBİ	M2	MÜTEAHHİT	M2
1 NOLU İŞYERİ	30	2NOLU İŞYERİ	30
3NOLU DAİRE	140	4NOLU DAİRE	140
5NOLU DAİRE	150	6NOLU DAİRE	150
7NOLU DAİRE	160	8NOLU DAİRE	160
TOPLAM	480m2		480m2

Toplam Alan.....960 M2

Toplam Maliyet.....211.200,00

Birim M2 Maliyet (210.200,00/960).....220,00

Müteahhit için Arsa Maliyeti( =Arsa Sahibine Bırakılan Yerlerin Maliyeti)

	M2	BİRİM M <sup>2</sup> MALİYET	TOPLAM MALİYET
1 NOLU İŞYERİ	30	220	6.600,00
3NOLU DAİRE	140	220	30.800,00
5NOLU DAİRE	150	220	33.000,00
7NOLU DAİRE	160	220	35.200,00
TOPLAM	480m2		105.600,00

Müteahhit Arsa Sahibine Bıraktığı Bu Yerler İçin Fatura Düzenlemeli Ve Kdv Hesaplamalıdır.Kdv Matrahı İçin Vuk Md/267 Hükmü Uyarınca Emsal Bedeli Esas Almalıdır.(Maliyet+%5)

	1 NOLU İŞYERİ	3 NOLU DAİRE	5 NOLU DAİRE	7 NOLU DAİRE	TOPLAM
MALİYET BEDELİ	6.600,00	30.800,00	33.000,00	35.200,00	105.600,00
VUK 267	330,00	1.540,00	1.650,00	1.760,00	5.280,00
KDV MATRAHI	6.930,00	32.340,00	34.650	36.960	110.880,00
KDV ORANI	%18	%1	%1	%18	
KDV TUTARI	1.247,00	323,40	346,50	6.652,80	8.569,70

Müteahhidin Düzenleyeceği Fatura;

Arsa Bedeli Karşılığı(Kdv Matrahı)..... 110.880,00

Hesaplanan Kdv..... 8.569,70

Fatura Toplamı..... 119.449,70

Arsa Sahibi Arsanın Bedeli Karşılığında Müteahhide Fatura Düzenlemeli Ve Kdv Hesaplamalıdır.Arsa Bedeli Müteahhidin Arsa Sahibine Bıraktığı Yerlerin Maliyetidir.

Arsa Sahibinin Düzenliyeceği Fatura;

Arsa Sahibine Bırakılan Yerlerin Maliyeti.....105.600,00

Vuk 267 %5..... 5.280,00

Kdv Matrahı..... 110.880,00

Kdv %18(Arsa Teslimi)..... 19.958,40

Fatura Toplamı..... 130.838,40

Kdv Oranlarındaki Fark Nedeniyle Arsa Sahibinin (19.958,40-8.569,70) =11.388,70 Ytl Tutarında Kdv Ödemesi Müteahhidin Bunu İndirim Konusu Yapması Gerekir.

### 1-Müteahhit (Y)A.Ş 'nin Yevmiye Kayıtları:

1- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

151-YARI MAMÜLLER -ÜRETİM 211.200,00

(711,721,731) 211.200,00

Toplam Üretim Giderleri....

2- \_\_\_\_\_ 2005 \_\_\_\_\_

152-MAMÜLLER 211.200,00

151-YARI MAMÜLLER -ÜRETİM 211.200,00

İnşaatın Tamamlanması....

3- \_\_\_\_\_ 2005 \_\_\_\_\_

120-ALICILAR 119.449,70

600-SATIŞLAR 110.880,00

391-HESAPLANAN KDV 8.569,70

Arsa sahibine kat ve işyeri teslimi..

4- \_\_\_\_\_ 2005 \_\_\_\_\_

620-SATILAN MAMÜLLER MALİYETİ 105.600,00

152-MAMÜLLER 105.600,00

Arsa Sahibine Bırakılan Yerlerin Maliyeti.....

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

5-_____2005_____		
152-MAMÜLLER	110.880,00	
191- İNDİRİLECEK KDV	19.958,40	
120-ALICILAR		130.838,40

Arsa Sahibi (X) Ltd.Şti.Faturası

6-_____2005_____		
120.ALICILAR	11.388,70	
XXXXXX		11.388,70
Ödeme Mk....		

7-_____2005_____		
391 HESAPLANAN KDV	8.569,70	
190- DEVREDEN KDV	11.388,70	
191-İNDİRİLECEK KDV		19.958,40

Kdv Mahsubu

8-_____2005_____		
600-SATIŞLAR	110.880,00	
690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI		110.880,00

9-_____2005_____		
690-DÖNEM KARIVEYA ZARARI	105.600,00	
620-SATILAN MAMULLER MALİYETİ		105.600,0

\_\_\_\_\_/\_\_\_\_\_

Dönem Sonu, Mamüller Hesabı İle Kar/Zarar Hesabı Bakiyeleri Aşağıdaki Gibidir.

152 MAMÜLLER HESABI		690 KAR/ZARAR	
211.200	105.600	105.600.-	110.880
110.880			
	216.480	5.280	



Sonuç Olarak;

Müteahhit (Y) A.Ş Maliyetleri, Emsal Bedel Uygulaması Nedeniyle 5.280.-Ytl Artmıştır.Buna Göre İnşaatın Müteahhide Toplam Maliyeti ; 216.480.-Ytl Olmaktadır.

Buna Göre;

Toplam Maliyet..... 216.480.-Ytl

Müteahhide Kalan Toplam İnşaat Alanı.....480 M<sup>2</sup>

Birim M2 Maliyet=(216.480/480).....451.-Ytl

MÜTEAHHİT	M2	BİRİM M2 MALİYET	YTL
2NOLU İŞYERİ	30	451	13.530
4NOLU DAİRE	140	451	63.140
6NOLU DAİRE	150	451	67.650
8NOLU DAİRE	160	451	72.160
480M <sup>2</sup>		216.480.-	

## 2-Arsa Sahibi (X) Ltd.Şti.'nin Yevmiye Kayıtları:

Arsa sahibi ,aktifinde 20.000.-ytl bedelle kayıtlı arsasından,İNŞAAT bitiminde müteahhidin sahip olacağı yerlere isabet eden arsa payını,müteahhide devre-decektir. Dolayısıyla, arsa sahibinin kendi uhdesinde kalan birimlere isabet eden arsa payı kendi yatırımının bir sonucu olmaktadır.

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 20.000-

250- ARAZİ VE ARSALAR 20.000-

ARSANIN İNŞAATA TAHSİS EDİLMESİ....

\_\_\_\_\_ 2005 \_\_\_\_\_

258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR 110.880,00

191-İNDİRİLECEK KDV 8.569,70

320 -SATICILAR 119.449,70

MÜTEAHHİT FATURASI.....

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

<hr/>		
2005		
252-BİNALAR	130.880	
258-YAPILMAKTA OLAN YATIRIMLAR		130.880
İNŞAATIN TAMAMLANMASI....		
<hr/>		
2005		
320- SATICILAR	130.838,40	
(MÜTEAHHİT)		
252-BİNALAR		10.000,00
391-HESAPLANAN KDV		19.958,40
679-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		100.880,00
ARSA PAYI SATIŞI.....		
<hr/>		
2005		
XXXXX	11.388,70	
320- SATICILAR		11.388.70
(MÜTEAHHİT)		
TAHSİLAT MK.....		
<hr/>		
2005		
391-HESAPLANAN KDV	19.958,40	
191-İ NDİRİLECEK KDV		8.569,70
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR		11.388,70
(ÖDENECEK KDV)		
<hr/>		
2005		
679-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	100.880.-	
690-DÖNEM KARI VE ZARARI		100.880
<hr/>		
/		
<hr/>		

Sonuç Olarak;

Arsa sahibi(x) ltd.şti yatırım amaçlı yapmış olduğu kat karşılığı inşaat işinde 100.880 .-ytl kazanç elde etmiş olmaktadır.Bu kazanç aktifinde kayıtlı arsanın bedeli ile bu arsa karşılığı olarak almış olduğu binaların emsal değerleri arasındaki farktan oluşmaktadır.

Arsa payının defter değeri ile karşılığında müteahhiden alınan binaların emsal değeri arasındaki fark arsa sahibinin duran varlığındaki artış kazancı olmaktadır.

### **3-YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNİN VERGİ KANUNLARI YÖNÜNDEN İRDELENMESİ**

#### **A-Gelir Ve Kurumlar Vergisi Yönünden**

İnşaat ve onarma işlerinde vergilendirme dönemi bakımından genel esas, takvim yılı itibariyle vergilendirilmedir. Genel esas bu şekilde olmakla birlikte "yıllara yaygın" diğer bir deyişle bitimi bir takvim yılını aşacak nitelikteki başkalarının hesabına ve taahhüte bağlı yapılan inşaat ve onarma işlerinde gelir vergisi kanunu'nun 42,43,44'üncü maddelerinde düzenlenen ve kurumlar vergisi kanunu'nun 13'üncü maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükelleflerine de uygulanan özel bir vergileme rejimi öngörülmüştür. Söz konusu maddelerde ,5024 ve 5035 Sayılı kanunlarla belirgin değişiklikler yapılmış, yapılan bu değişikliklerle özellikle ortak giderlerin dağıtım anahtarı değiştirilmiş, işin bitimi konusunda süre gelen tartışmalara son verilmiş, dekapaj işleri de yıllara sari inşaat işleri kapsamında değerlendirilmiştir.

- İnşaat ve onarım işlerinin gvk'nun

42.md 'si kapsamında değerlendirilmesi için;

- İşin inşaat ve onarma işi olması,
- İşin başkalarının hesabına ve taahhüde bağlı olarak yapılması
- İşin birden fazla takvim yılına yayılması, gerekir (işin başlama ve bitiş tarihleri ayrı vergilendirme dönemlerine yayılması).
- Bu kapsamda inşaat ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak o yılın beyanmasında gösterilir.

(GVK 42)

- Yapılan inşaat taahhüt işi, sözleşme gereği geçici ve kesin kabul usulüne tabi ise, bu durumda, işin bitim tarihi: geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağının idarece onaylandığı tarih, )burada adı geçen idare, kamuya yapılan işlerde kamu kurum kuruluşları olup, özel inşaat işlerinde işin sahibi olan kişidir) diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihi kabul edilir. (GVK44)

- Bu tür işleri yapan mükellefler önce gelir vergisi stopajına tabi tutulur aldıkları hakediş bedelleri üzerinden yapılan gelir vergisi stopajlarını ilgili iş tamamlanıncaya kadar 295 (işin bitimine bir yıldan fazla süre varsa) ve 193 nolu peşin ödenen vergiler ve

fonlar hesabına kaydederler . işin bitim tarihinde de gelir veya kurumlar vergisi hesaplanır

- Kesilen vergiler(%5 stopaj),işin bitiminde verilecek beyannamede bildirilen kazanç üzerinden hesaplanacak-gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilir

### 1-İşin Bitiminden Sonra Ortaya Çıkan Gider Ve Hasılatlar

- Bitim tarihinden sonra bu işlerle ilgili olarak yapılan giderler ve her ne nam ile olursa olsun elde edilen hasılat, bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınır. (GVK44)

### 2-İşin Devam Ettiği Yıllarda Ortaya Çıkan Arizi Kazançlar

Bunlar özellikle,

- İnşaat işi nedeniyle alınan istihkakların bankaya yatırılması sonucu tahakkuk eden faizler ile kur farkı gelirleri
  - Alınan tazminatlar
  - İhale makamı,ortaklar,taşeronlar , satıcılar,finans kurumları ile olan borç alacak ilişkisinden
  - İş makinalarının satışından veya kiraya verilmesinden
  - Hurda satışlarından,
- doğmaktadır. Vergi idaresinin görüşü işin bitimi beklenmeden mükelleflerin belirtilen gelir unsurlarını faaliyet dışı gelirler olarak cari yıl kar /zararı

nintespitinde dikkate almaları ve beyan etmeleri yönündedir.

### 3-Müteahhite Yapılan Ödemelerde Stopaj Konusunda Özellikli Durumlar:

- Müteahhit hakediş belgesini düzenler.
- Makediş belgesi, idarenin sözleşmeye uygunluk kontrolü ile birlikte geçici kabul tutanağına bağlanır.
- Geçici kabul tutanağı idarece onaylanır
- Onay tarihi, inşaat taahhüt işinin bitim tarihidir. müteahhit bu tarih itibarıyla faturasını düzenler.
- Sözleşmeye göre iş, başladığı yılda bitirilecekse, stopaj yapılmaz.
- Sözleşmeye göre iş, başladığı yıldan sonraki yıl veya yıllarda bitirilecekse, bu durumda, işe başlandığı tarihten itibaren işinbitimine kadar yapılan tüm ödemelerden(avanslar dahil) stopaj yapılır.
- Sözleşmeye göre iş, başladığı yılda bitirilmesi öngörülmemiş olmasına rağmen bitirilememiş ise, iş yıllara yaygın hale gelmiş demektir. bu durumda işin yıllara yaygın hale geldiği tarihten itibaren ( ki bu tarih işin başladığı yıldan sonra gelen yılın başıdır) yapılan tüm ödemeler stopaja tabidir.(geriye dönük stopaj söz konusu değildir)
- Sözleşmeye göre iş, yıllara yaygın

olarak yapılacak olmasına rağmen, başladığı yılda bitirilmiş ise, bu durum işin başladığı tarihten bitim tarihine kadar stopaj yapılmasına engel teşkil etmez.(burada belirleyici olan sözleşmedir ve sözleşmeye göre işin başında bu iş gvk 42.madde kapsamında başlamıştır...)

### **B-GEÇİCİ VERGİ YÖNÜNDEN**

Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan mükellefler bu kazançları dolayısıyla GVK'nun mük.120'inci md'sine göre geçici vergi mükellefi değildirlir.

### **C-KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN**

Sari inşaat ve onarma işleri genel oranda %18 KDV 'ne tabidir.91 Seri no'lu KDV Genel Tebliği'de belirtilen kurum ve kuruluşlara yapılan hizmet teslimlerinde 1/3 oranında sorumluluk uygulaması getirilmiştir.

### **D-YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ**

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde,dönem sonunda yapılması gereken başlıca işlemler şunlardır.

- Biten işlerin tespiti
- Müşterek genel gider ve amortismanların devam eden işlere dağıtılması
- Biten işlerden arta kalan malzemelerin değerlendirilmesi gerekir inşaat

bitiminde arta kalan malzemeler satılabilir veya diğer şantiyelere taşınabilir.bu durumda artık maliyet hesaplarından ilgili malzemenin maliyet bedelinin çıkarılması gerekir.

- Hakedişlerde sayılabilir cinsten malzeme miktarları ile bunlara ilişkin gider hesaplarında.gözükken malzeme sarfının karşılaştırılması

### **1-Müşterek Genel Giderlerin Dağıtımı**

Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılırlar.dağıtıma tabi tutulacak giderlerin "müşterek,, mahiyette olması gerekir.inşaatla doğrudan veya dolaylı ilgisi olmayan ve müşterek niteliği taşımayan giderlerin doğrudan sonuç hesaplarına aktarılması gerekir.

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 tabi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;

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 tutarla-

rının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde; dağıtımına tabi tutulur.

## 2-Amortismanların Dağıtılması

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır.

## E-TEK DÜZEN HESAP PLANINDA YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Yıllara yaygın iş yapan inşaat ve taahhüt işletmelerinin muhasebe uygulamaları diğer işletmelerden farklılık göstermektedir. bu işletmelerde gelirin ölçümü ancak geçici kabulün yapılmasına bağlıdır. bu nedenle yapılan harcamalar iş bitinceye kadar aktifte 17.gurup da yıllar yaygın inşaat maliyetleri hesaplarında bekletilmektedir. aynı şekilde işle ilgili olarak yapılan tahsilatlar satış hesabına kaydedilmeyip geçici kabul yapıncaya kadar pasifte 35.gurup da yıllara yaygın inşaat ve onarım hakediş bedelleri hesaplarında bekletilmektedir. Geçici kabul yapıldığında bu hesaplar sonuç hesaplarına aktarılmakta ve kar zarar hesaplanmaktadır.

## ÖRNEK

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri yapan (X) A.Ş. 2005 yılında (Y) Ltd. Şti'nin idare binası inşaatı işini ;

- 60.000,00.-YTL bedel karşılığı üstlenmiştir.
- sözleşmeye göre inşaat 2005 yılında tamamlanmış olacaktır.
- (x) A.Ş.'nin 31.12.2004 tarihli bilançosunda 2004 yılında başlayıp 2005 yılında devam eden inşaat işlerinin maliyetleri ve bu işlere ait hakediş tutarları aşağıdaki gibidir

170 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONARIM MALİYETİ	350 YILLARA YAYGIN İNŞ.VE ONARIM HAKEDİŞLERİ
170 01 KÖPRÜ İNŞAATI : 28.000.-	23.000.-
170 02 YOL İNŞAATI : 9.000.-	10.000.-
TOPLAM 37.000.-	43.000.-

- Köprü inşaatının geçici kabulü 20/11/2005 tarihinde yapılmıştır.

- Bina inşaatının geçici kabulü 10/12/2005 tarihinde yapılmıştır.
- 2005 yılı fiili inşaat maliyetleri ile alınan hakediş ve satış tutarları ile müşterek giderler aşağıdaki gibidir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETLERİ (YTL)		63.000.-
740 01 KÖPRÜ İNŞAATI	12.000	
740 02 YOL İNŞAATI	11.000	
740 03 BİNA İNŞAATI	40.000	

350 YIL.YAYGIN İNŞ.VE ON. HAKEDİŞ. /SATIŞLAR		110.000
350 01 KÖPRÜ İNŞAATI	35.000	
350 02 YOL İNŞAATI	15.000	
600 03 BİNA SATIŞI	60.000	

2005 YILI MÜŞTEREK GENEL GİDERLER		4.000.-
770 –GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	2.500	
780-FİNANSMAN GİDERLERİ	1.500	

- 2005 yılı müşterek genel giderlerin dağıtımı

YAPILAN HARCAMA/SATIŞ-HASILAT (YTL)	ORAN	770/GİDER	780/ GİDER PAYI
740 01 KÖPRÜ İNŞAATI	12.000	%15	375
740 02 YOL İNŞAATI	11.000	%13	325
600 03 BİNA İNŞAATI(HASILAT)	60.000	%72	1.800
TOPLAM	83.000	%100	2500

- 2005 yılı amortisman gideri 1000 YTL'dir. Amortismanlar iş makinalarının o işte kullanıldıkları gün sayısına göre proje bazında inşaat maliyetlerine aşağıdaki gibi dağıtılmıştır.

İNŞAAT İŞLERİ	GÜN	ORAN	AMORTİSMAN GİDER PAYI
KÖPRÜ İNŞAATI	90	%25	250
YOL İNŞAATI	160	%45	450
BİNA İNŞAATI	110	%30	300
TOPLAM	360	%100	1000

buna göre yıl içinde biten inşaatlar ile devam eden inşaatların maliyetleri aşağıdaki gibidir.

İNŞAAT	2004 DEVİR MALİYET	740 FİİLİ MALİYET	770/ GİDER PAYI	780/ GİDER PAYI	AMORT. PAYI	GELİR TABL. YANSIYAN (622)	AKTİFLEŞTİRİLEN (170)
KÖPRÜ	28.000	12.000	375	225	250	40.850	
YOL	9.000	11.000	325	195	450		20.970.-
BİNA		40.000	1.800	1.080	300	43.180	
TOPL. (YTL)	37.000.	63.000	2500	1500	1000	84.030.-	20.970.-

Buna göre yıl içinde biten inşaatlar ile devam eden inşaatların hakediş bedelleri ve satış tutarları aşağıdaki gibidir.

İNŞAAT İŞLERİ	2004 DEVİR HAKEDİŞ	2005 YILI HAKEDİŞ/SATIŞ	2005 YILI GELİR TABLOSUNA YANSIYAN HASILAT (600)	2006 YILINA DEVREDEN (350)
KÖPRÜ	23.000	35.000	58.000	
YOL	10.000	15.000		25.000
BİNA		60.000	60.000	
TOPL.	33.000	110.000	118.000.-	25.000

- Yol inşaatı 2005 yılında devam etmektedir. Köprü inşaatı 2005 yılı içinde bitmiştir.2005 yılı içinde köprü ve yol inşaatı için müteahhidin hak ediş belgelerinden vergi tevkifatı söz konusudur.
- Bina inşaatı işi işe başlandığı yılda bitmiştir.Müteahhidin hak ediş bedelleri üzerinden vergi tevkifatı söz konusu olmayacaktır.





### Takvim yılı sonunda yapılan kayıtlar

3- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

170 Y.Y.İNŞ.VE ON. MALİYET.(KOPRÜ) 12.850.-

170 740 12.250.-

170 770 375.-

170 780 225.-

171 Y.Y.İNŞ.VE ON. MALİYET.(YOL) 11.970.-

171 740 11.450.-

171 770 325.-

171 780 195.-

622 SATILAN HİZMET MALİYET.BİNA 43.180.-

622 740 40.300.-

622 770 1.800.-

622 780 1.080.-

741 HİZ. ÜR. MALİYETİ YANSITMA 64.000.-

771. YÖNETİM GİDER.YANSITMA 2.500.-

781 FİNANSMAN GİDER. YANSITMA 1.500.-

İnşaat maliyetlerinin oluşturulması ve müşterek giderlerden inşaatlara dağıtım yapılması

4- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

622-SATILAN HİZMET MALİYETİ (KÖPRÜ) 40.850.-

170 Y.Y. İNŞ.VE ON. MALİYET.(KÖPRÜ) 40.850.-

KÖPRÜ İNŞAATI (2004 yılı devir maliyet + 2005 yılı maliyet)

5- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

741- HİZ.ÜRETİM.MALİYET.YANS.HS 64.000.-

771- GENEL YÖN.GİDER.YAN.HS 2.500.-

781- FİNANSMAN G.YAN.HES 1500.-

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 64.000.-

770 GENEL YÖN.GİDERLERİ 2.500.-

780 FİNANSMAN GİDERLERİ 1.500.-

Yansıtma Hesaplarını Kapanışı

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

## Gelir Kayıtları

### Takvim Yılı İçerisindeki Kayıtlar

6- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR XXXXX

295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR XXXXXX

2004 yılı köprü ve inşaatı avans ve hakedişlerinden kesilen stopaj

7- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

102/120 ..... 50.000.-

295 P. ÖDENEN VERGİ VE F.(yol) XXXX

193 PEŞİN Ö. V. VE FONLAR(köprü) XXXX

350 YILLARA YAY.İNŞ.ON.HAKEDİŞ BED. 50.000.-

KÖPRÜ İNŞ. 35.000.-

YOL İNŞ 15.000.-

Yol, köprü hakediş bedeli

8- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

120 ALICILAR (Y)LTD.ŞTİ 60.000.-

600 SATIŞLAR 60.000.-

.....bina hakedişi

9- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

### Takvim Yılı Sonunda Yapılan Kayıtlar

10- \_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

350 YILLARA YAY.İNŞ.ON.HAKEDİŞ BED. 58.000.-

KÖPRÜ İNŞ

600 SATIŞLAR 58.000.-

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Biten işlerin hakediş bedel.gelir tab.hes aktarımı

11-_____ / _____		
600-YURTİÇİ SATIŞLAR	118.000.-	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		84.037.-
690-DÖNEM KARI VEYA ZARARI		33.963.-
2005 yılı karı...		
_____ / _____		

#### 4-SONUÇ

- Yapım amacı ister satmak isterse kullanmak amaçlı olsun genel olarak, kendi nam ve hesabına yapılan inşaatlar özel inşaat olarak nitelendirilir. Vergi ve muhasebe uygulamaları açısından genel hükümlere tabidir.
- Özel inşaatlarda faaliyet, tek düzen hesap planı/muhasebe uygulaması açısından "mamül üretim faaliyetidir. bu uygulamada inşaatın yıllara yaygın olup olmamasının bir önemi yoktur. Üretim faaliyetleri sonucu her yıl için ayrı ayrı tespit edilir.
- Genel kural bir takvim yılı (hesap dönemi) içinde elde edilen kazanç ve iratlar verginin konusunu oluştururken; GVK'nun 42, 43, 44 .maddelerinde düzenlenen ticari kazanç niteliği bulunan yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde kazanç işin bitiminde tespit edilir ve o yılın kazancı olarak vergilendirilir.
- Yıllara sari inşaat ve onarma işleri, GVK'nunda ayrı bir vergileme rejimine tabi tutulduğundan, Tek Düzen hesap Planı'nda da yıllara sari inşaat ve onarım işleri için özel düzenlemeler yapılmıştır.
- Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde uygulanan özel düzenlemeler ,kat karşılığı yapılan inşaat işlerinde yasal düzenlemelerin yetersizliği nedeniyle, inşaat işlemlerinde vergileme ve muhasebe uygulamaları yönünden pek çok sorunu da beraberinde getirmiştir. Her inşaat faaliyetini yukarıda açıklamaya çalıştığımız düzenlemeler doğrultusunda kendine özgü koşulları içinde değerlendirmeliyiz.

## **KAYNAKLAR**

RECEP SELİMOĞLU İnşaat işlerinde ve yapı kooperatiflerinde vergilendirme-muhasabe uygulamaları İSMMMO yayınları 41

BÜLENT ÜSTÜNEL ;Mali Tablolar Uygulama Kılavuzu mart 1995 Denet yayıncılık

YILMAZ ÖZBALCI Gelir vergisi kanunu Yorum Ve Açıklamaları Oluş yayıncılık 2004

NALAN AKDOĞAN Yaklaşım yayınları Ocak 2005

SÜKRÜ KIZILOĞLU, Yaklaşım yayınları Kasım 1999

BÜLENT ÇAĞLAYAN Vergi Dünyası sayı 290 ekim 2005

ALİ PADIR Vergi Dünyası sayı 230 Ekim 2000

METİN KAYRAK Dünyası sayı 244 Aralık 2001

AHMET ÖZBAKIR Vergi Dünyası sayı 256 Aralık 2002

BERRAK AYAZOĞLU Vergi Dünyası sayı 280 Aralık 2004Verg

ERSİN NAZALI Vergi Dünyası sayı 292 Aralık 2005

RAMAZAN YAKIŞIKLI Vergi Dünyası sayı 232 Aralık 2000

YUSUF AKAY Vergici ve muhasebeciyle Diyalog sayı 147 temmuz 2000

BÜLENT ÜSTÜNEL ;Mali Tablolar Uygulama Kılavuzu mart 1995 Denet yayıncılık