



# **VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ**

[www.vdd.org.tr](http://www.vdd.org.tr)

## **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VE ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME**

**Ayhan YILMAZ**

Vergi Denetmen Yardımcısı

**VERGİ RAPORU DERGİSİNİN ÜCRETSİZ EKİDİR**



VERGİ DENETMENLERİ DERNEĞİ  
EĞİTİM YAYINLARI SERİSİ : 10

# **YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VE ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME**

Ayhan YILMAZ  
Vergi Denetmen Yardımcısı

ANKARA 2003

Baskı

Şafak Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti.

Tel : (0312) 229 57 84 ANKARA

## ÖNSÖZ

*12. yayın yılına girdiğimiz bu sayımızda, çok değerli meslektaşlarımız ve okuyucularımız için faydalı olacağına inandığımız bir çalışmayı yayınlamaktan duyduğumuz mutluluğu sizlerle paylaşmak istiyoruz.*

*Genç meslektaşımız tarafından hazırlanan "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergileme" konulu araştırma yazısının beğenileceğini ve bu alanda var olduğunu düşündüğümüz eksikliği gidereceğini ümit ediyoruz.*



# İÇİNDEKİLER

## BÖLÜM I

### YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

|                                                                      |    |
|----------------------------------------------------------------------|----|
| 1. GİRİŞ .....                                                       | 11 |
| 2. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞİNİN<br>ÖZELLİKLERİ .....         | 11 |
| 2.1. İşin İnşaat ve Onarma İşİ Olması .....                          | 12 |
| 2.2. Taahhüde Bağlı Olması .....                                     | 13 |
| 2.3. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmesi .....                 | 13 |
| 3. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAZANÇ<br>TESPİTİ .....   | 14 |
| 3.1. İŞİN BİTİM TARİHİ .....                                         | 14 |
| 3.1.1. İşin Bitim Tarihi Neyi İfade Eder ? .....                     | 14 |
| 3.1.2. Geçici Kabul Nedir ? .....                                    | 14 |
| 3.1.3. Kesin Kabul Nedir ? .....                                     | 15 |
| 3.1.4. Geçici Kabule Bağlı İşler Nelerdir ? .....                    | 15 |
| 3.1.5. İşin Bitim Tarihi Hakkında Görüşler .....                     | 16 |
| 3.1.6. Özellikli Durumlarda İşin bitim Tarihinin Tespiti .....       | 17 |
| 3.2. GİDERLERİN DAĞITIMI .....                                       | 22 |
| 3.2.1. Direkt (Doğrudan) Giderlerin Durumu .....                     | 22 |
| 3.2.2. Genel (Ortak) Giderlerin Dağıtımı .....                       | 22 |
| 3.3. AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI .....                                  | 25 |
| 3.3.1. Amortismanların Dağıtımında Dikkat Edilecek<br>Hususlar ..... | 26 |
| 3.3.2. Örnekler .....                                                | 26 |
| 3.4. GİDER KISITLAMASI .....                                         | 28 |

|                                                                                                                                       |    |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>3.5. İSTİHKAKLAR (HAKEDİŞLER)</b> .....                                                                                            | 30 |
| 3.5.1. İSTİHKAKIN (HAKEDİŞ) TANIMI .....                                                                                              | 30 |
| 3.5.2. İSTİHKAK ÜZERİNDEN YAPILAN GELİR<br>VERGİSİ KESİNTİSİ .....                                                                    | 30 |
| 3.5.3. İSTİHKAK (HAKEDİŞ) BEDELLERİ ÜZERİNDEN<br>HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ .....                                                 | 31 |
| 3.5.4. ALINAN AVANSLAR VE GELİR VERGİSİ<br>KESİNTİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU.....                                                         | 35 |
| <b>4. DEFTER VE BELGE DÜZENİ</b> .....                                                                                                | 40 |
| <b>5. ZAMANAŞIMI</b> .....                                                                                                            | 40 |
| <b>6. BEYAN</b> .....                                                                                                                 | 41 |
| 6.1. BEYANNAME VERİLME ZAMANI.....                                                                                                    | 41 |
| 6.2. BEYANNAMEYE DAHİL EDİLECEK GELİR VE<br>GİDER UNSURLARI .....                                                                     | 42 |
| 6.2.1. İstihkakların Değerlendirilmesinden veya Geç<br>Ödenmesinden Dolayı Elde Edilen Faiz, Kur Farkı<br>vb. Gelirlerin Durumu ..... | 42 |
| 6.2.2. Geçici Kabul ve Kesin Kabul Arası Dönemde<br>Gider ve Hasılatların Durumu.....                                                 | 43 |
| <b>7. MUHASEBE İŞLEMLERİ</b> .....                                                                                                    | 44 |
| <b>7.1. ÖRNEKLER</b> .....                                                                                                            | 44 |
| 7.1.1. Malzeme Alımı Kaydı .....                                                                                                      | 44 |
| 7.1.2. Gider Kaydı.....                                                                                                               | 45 |
| 7.1.3. İstihkak (Hakediş) Alınması ve Vergi Kesintisinin<br>Kaydı .....                                                               | 47 |
| 7.1.4. İstihkakların (Hakedişlerin) Geç Ödenmesi<br>Nedeniyle Yürütülen Faizlerin Kaydı .....                                         | 48 |

|                                                                                                                                         |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 7.1.5. İstihkakların Değerlendirilmesinden Elde Edilen<br>Faizlerin Kaydı.....                                                          | 48 |
| 7.1.6. Peşin Ödenen Uzun Vadeli Vergilerin Kısa Vadeli<br>Hale Getirilmesi .....                                                        | 49 |
| 7.1.7. Maliyet ve Hasılat Hesaplarının Kapatılması,<br>Dönem Karından Vergi ve Diğer Yasal<br>Yükümlülük Karşılıklarının Ayrılması..... | 50 |
| 7.1.8. Beyanname Verme Döneminde Yapılacak<br>Kayıtlar .....                                                                            | 58 |
| 7.1.9. Stopaj İadesi Alınmasının Kaydı .....                                                                                            | 61 |

## BÖLÜM II

### ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME

|                                                                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| 8. ÖZEL İNŞAAT NEDİR ? .....                                                                                                                  | 63 |
| 9. ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KAZANÇ TESPİTİ.....                                                                                                  | 63 |
| 9.1. Vergiyi Doğuran Olay .....                                                                                                               | 64 |
| 9.2. Kazanç Tespitinde Genel Giderlerin Durumu.....                                                                                           | 65 |
| 10. ÜZERİNE İNŞAAT YAPILAN ARSA İLE İLGİLİ OLARAK<br>MALİYET BEDELİ ARTIRIMI (MALİYET ARTIŞ FONU)<br>UYGULAMASI .....                         | 65 |
| 11. İNŞAAT SAHİBİNİN İNŞAAT YAPIMINDA ÇALIŞTIRDIĞI<br>İŞÇİLERE ÖDEDİĞİ ÜCRETLERDEN VERGİ VE SSK<br>KESİNTİSİ YAPMA ZORUNLULUĞU .....          | 72 |
| 11.1. Gelir Vergisi Kanunun 94.Maddesine Göre Çalıştırılan<br>İşçilere Yapılan Ücret Ödemelerinden Vergi Kesintisi<br>Yapma Zorunluluğu ..... | 72 |
| 11.2. İnşaat İşinde Çalıştırdıkları İşçilerin Ücretlerinden SSK                                                                               |    |



|                                                                                                                                                        |           |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Kesintisi Yapma Zorunluluğu .....                                                                                                                      | 73        |
| <b>12.ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE KAT KARŞILIĞI ARSA</b>                                                                                                     |           |
| <b>UYGULAMASI .....</b>                                                                                                                                | <b>74</b> |
| <b>12.1. Gelir - Kurumlar Vergisi Açısından .....</b>                                                                                                  | <b>77</b> |
| 12.1.1. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı Olmaması<br>veya Arsa Tesliminin Arizi Olarak Yapılması<br>Durumunda.....                               | 77        |
| 12.1.1.1. Arsa Sahibi Yönünden.....                                                                                                                    | 77        |
| 12.1.1.2. Müteahhit Yönünden .....                                                                                                                     | 83        |
| 12.1.2. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı Olması<br>Durumunda veya Arsa Tesliminin Mutad Bir<br>Faaliyet Çerçevesinde Yapılması<br>Durumunda..... | 83        |
| 12.1.2.1. Arsa Sahibi Yönünden.....                                                                                                                    | 83        |
| 12.1.2.2. Müteahhit Yönünden .....                                                                                                                     | 85        |
| <b>12.2. Katma Değer Vergisi Açısından .....</b>                                                                                                       | <b>86</b> |
| 12.2.1. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı<br>Olmaması ve Arsa Tesliminin Arizi Olarak<br>Yapılması Durumunda.....                                 | 86        |
| 12.2.1.1. Arsa Sahibi Yönünden.....                                                                                                                    | 86        |
| 12.2.1.2. Müteahhit Yönünden .....                                                                                                                     | 87        |
| 12.2.1.2.1. Müteahhidin İndirimli Orana Tabi İşlemleri<br>Dolayısıyla İade Talebi .....                                                                | 88        |
| 12.2.1.2.2. Arsa Sahibine Verilen Daireler İçin<br>Düzenlenen Faturada Yer Alan KDV'nin<br>Durumu .....                                                | 90        |

|                                                                                                                                                                    |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 12.2.2. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı Olması<br>veya Arsa Tesliminin Mutad Bir Faaliyet<br>Çerçevesinde Yapılması Durumunda.....                          | 90  |
| 12.2.2.1. Arsa Sahibi Yönünden.....                                                                                                                                | 90  |
| 12.2.2.2. Müteahhit Yönünden .....                                                                                                                                 | 92  |
| <b>12.3. ÖRNEK :</b> .....                                                                                                                                         | 92  |
| 12.3.1. Dairelerin Maliyetlerinin Hesaplanması .....                                                                                                               | 93  |
| 12.3.2. Muhasebe Kayıtları .....                                                                                                                                   | 93  |
| <b>13. ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİ KAYBINA YOL AÇAN<br/>UYGULAMALAR VE BU UYGULAMALARIN VERGİSEL<br/>AÇIDAN DEĞERLENDİRİLMESİ</b> .....                                 | 100 |
| <b>13.1. Kazancın Beyan Dışı Bırakılması</b> .....                                                                                                                 | 100 |
| 13.2. Kazancı İleriki Tarihte Vergilenecek Olması<br>Bakımından, Uzun Süre Vergi Ödemeden<br>Çalışılabilecek Bir Faaliyet Alanı Olma Niteliğine<br>Bürünmesi ..... | 101 |
| Yararlanılan Kaynaklar .....                                                                                                                                       | 104 |



## **BÖLÜM I**

### **BİRDEN FAZLA TAKVİM YILINA SİRAYET EDEN İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE VERGİLENDİRME ESASLARI**

#### **1. GİRİŞ**

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren bir çok firmanın yaptığı özel inşaat ve onarım işi, birden fazla yıl devam etmektedir. İşin birden fazla yıl devam etmesi, tek başına vergilendirme rejimini etkilememekte, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesi uyarınca özel bir vergilendirme rejimi uygulanmasını gerektirmektedir. Bahsettiğimiz maddede belirtilen vergilendirme rejimini uygulamak için gerekli olan diğer şartlar 2. bölümdeki açıklamalarımızda yer almaktadır.

Özel İnşaatlara ilişkin açıklamalarımız " Özel İnşaatlarda Vergilendirme " başlıklı II. Kısımda yer almakta olup, bu kısımda; "yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin özellikleri, ticari kazancın tespiti, ticari kazancın tespitinde; özellik arz eden durumlar, gider ve amortismanların dağıtımı, istihkaklar ve istihkaklar üzerinden yapılan gelir vergisi kesintileri, defter ve belge düzeni, zamanaşımı, ticari kazancın beyan zamanı, beyannameye dahil edilecek gelir ve gider unsurları ve yıllara sari inşaat ve onarım işinin yürütülmesi ve kazancın tespitinde kullanılacak muhasebe kayıtlarının bir örnek işiğinde gösterilmesi "gibi bölümler yer almaktadır.

#### **2. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞİNİN ÖZELLİKLERİ**

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak nitelendirilebilmesi için, aşağıda maddeler halinde açıklanan özelliklere sahip olması gerekir.

## 2.1. İşin İnşaat ve Onarma İşi Olması

Bir işin 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesinde hüküm altına alınan şekilde bir vergilendirme rejimine tabi olabilmesi için, öncelikle yapılan faaliyetin inşaat ve onarım faaliyeti olması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işinin tanımına vergi kanunlarında yer verilmemiştir. Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunun 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı kararınca kabul edilen "İşkolları Tüzüğü"nde inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.<sup>1</sup>

Genel olarak bir tanımlama yapacak olursak inşaat ; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir yapı veya bunların eklentilerinin imali olarak tanımlanabilir. Onarım ise, bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade eder.<sup>2</sup>

Bir işin birden fazla faaliyeti kapsaması halinde, işin hakim unsuruna bakılması, hakim unsurun inşaat ve onarım işi olması halinde, kapsamdaki diğer işlerin de kural olarak inşaat ve onarım işinin bir parçası olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir. Böyle olunca bazı ticari veya serbest meslek faaliyetlerinin de inşaat ve onarım işi olarak vergilendirilmesi mümkündür. Örnek olarak; Dekopaj işi (baraj inşaatlarında veya yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel olmayan maddenin yataklarının üzerinin açılması ve benzeri işler), gemi inşa ve

1 Gelir Vergisi Rehberi - Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını - 3.Baskı - Syf: 122

2 Recep BİYİK - Vergi Dünyası -Mart 2000 - Syf: 36-37

onarım işi, Mimarlık-Mühendislik-Müşavirlik vb. işler yıllara sari inşaat ve onarım işi kapsamında gerçekleştirilirse Gelir Vergisi Kanunu 42.maddeye göre vergilendirilir.<sup>2</sup>

## **2.2. Taahhüde Bağlı Olması**

İnşaat ve onarma işlerinde taahhüt genellikle yazılı olmakla birlikte, sözlü de olabilir. Taahhüdün kamuya karşı olması da zorunlu değildir. Özel sektöre karşı olan taahhütler de bu kapsamdadır. Taahhütten anlaşılması gereken, yapılan işin *işverenin nam ve hesabına* yapılmasıdır. Bu doğrultuda, bir kimsenin satmak üzere, kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatlar, Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesi kapsamına girmezler.

## **2.3. Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmesi**

Burada birden fazla takvim yılından kastedilen 12 aylık dönem değil, takvim yılıdır. Yapılan inşaat ve onarma işi bir taahhüde bağlı olarak yapılsa bile, söz konusu iş aynı takvim yılı içinde bitiyorsa kazanç genel hükümlere göre belirlenir. Örneğin, 20.12.2002'de başlayan inşaat işi 04.01.2003'te biterse, faaliyet süresi sadece 15 gün olmasına rağmen, yapılan iş yıllara sari inşaat niteliğinde olup, Gelir Vergisi Kanunu 42.madde hükümlerine göre vergilendirilir.

İşin başlama ve bitiş tarihi sözleşmede belirtilir. Dolayısıyla işin yıllara sirayet edip etmeyeceği sözleşmede bellidir. İşin aynı yıl içinde bitirilecek bir iş olması, fakat sonraki takvim yılına sarkması halinde, iş başlangıçta yıllara sari olmamakla birlikte, takvim yılının sona ermesiyle veya işin aynı yıl bitmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaması halinde "yıllara sari inşaat" niteliği

---

2 Recep BIYIK - Vergi Dünyası -Mart 2000 - Syf: 36-37

kazanmış olmaktadır.

### **3. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE KAZANÇ TESPİTİ**

Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde kazancın tespiti 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesinde düzenlenmiştir. Düzenlenen hüküm ;

*"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir."* şeklindedir.

Bu noktada işin bitim tarihi önem arz etmektedir.

#### **3.1. İŞİN BİTİM TARİHİ**

##### **3.1.1. İşin Bitim Tarihi Neyi İfade Eder ?**

İşin bitim tarihi 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 44.maddesinde açıklanmıştır.

*"İnşaat ve Onarma İşlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih;*

*Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilir."*

##### **3.1.2. Geçici Kabul Nedir ?**

Müteahhit, sözleşmeye göre, işin bitim tarihinde inşaatın tamamlandığını ve kabule hazır olduğunu idareye bildirmektedir. Kontrol teşkilatının ilk muayenesi sonucunda kabulün yapılma-

sında bir sakınca bulunmaz ise kabul komisyonlarınca yapılacak muayeneden sonra uygun görüldüğü takdirde, bir tutanakla geçici kabul yapılmaktadır. Herhangi bir şekilde kabul komisyonunun inşaat mahalline gitmesi ve kabulü yapması gecikirse, kabul tutanağında inşaat ve onarımın bilfiil bittiği tarih kaydedilmekte ve bu tarih geçici kabul tarihi sayılmaktadır.<sup>3</sup>

### **3.1.3. Kesin Kabul Nedir ?**

Geçici kabulün yapılmasından sonra, müteahhide genel olarak on iki ay olan (sözleşmede ve eklerinde belirtilmesi gereken) teminat süresi olarak adlandırılan bir süre verilir. Müteahhit teminat süresi içinde işlerin bakımını yapmak ve işin tümünü iyi bir şekilde korumak ve çıkabilecek kusur ve aksaklıkları gidermek zorundadır. Bu süre içinde, müteahhit tarafından yapılması gereken sürekli bakım niteliğindeki işlerin sözleşme uyarınca yapıp yapılmadığı kabul heyeti tarafından incelenerek tespit olunur. Sürenin bitiminde, müteahhidin başvurusu üzerine, kesin kabul heyeti oluşturulur. Teminat süresi içinde müteahhidin bütün yükümlülüklerini yerine getirmiş olduğu kendisine yüklenebilecek ve kesin kabulü engelleyecek bir kusur ve eksiklik görülmediği takdirde kesin kabul heyeti tarafından kesin kabul tutanağı hazırlanır. Kesin kabul tutanağının yetkili makam tarafından onaylanması ile kesin kabul işlemi tamamlanmış olur.<sup>4</sup>

### **3.1.4. Geçici Kabule Bağlı İşler Nelerdir ?**

Geçici ve kesin kabule tabi olan işler, Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesinde belirtilmiştir. Genel ve katma bütçeli idarelerin, özel idare ve belediyelerin 2886 sayılı Devlet İhale Yasası (yeni

---

3 85 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

4 Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi - Madde 44



değişiklikle Kamu İhale Kanunu ) hükümleri uyarınca taahhüde bağladıkları yapım ve hizmet işleri Bayındırlık İşleri Genel Şartnamesi esas alınarak sözleşmeye bağlanmaktadır.

### **3.1.5. İşin Bitim Tarihi Hakkında Görüşler**

Geçici Kabul Tutanağının komisyon tarafından düzenlendiği tarih ile tutanağın onay tarihinin aynı vergilendirme dönemine rastlaması halinde, işin bitim tarihi ve dolayısıyla yapılan işten elde edilen gelirin beyan dönemi konusunda herhangi bir tereddüde gerek kalmamaktadır. Çünkü, işin bitim tarihi olarak ister geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi alınsın, ister tutanağın onay tarihi alınsın elde edilen gelirin beyan yılı bir sonraki yıl olacaktır(Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesi gereği). Fakat, kabul tutanağının onayının, tutanağın düzenlendiği yıldan sonraki bir tarihte yapılması halinde, işin bitim tarihi konusunda farklı görüşler ortaya çıkmaktadır.

#### **3.1.5.1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü**

"85 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer alan " *Bu itibarla Gelir Vergisi Kanunun 42 ve 44.maddelerinde sözü edilen işin bitimi tarihinden muvakkat(geçici) kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tevsik eden "Tutanak tarihinin" anlaşılması ve tatbikata o şekilde veçhe verilmesi icap eder*" şeklindeki ifadede, geçici kabulün tutanakla tevsik edildiği tarihin işin bitim tarihi olarak esas alınmasının uygun görüldüğü, işin bitim tarihinden geçici kabulün komisyon tarafından fiilen yapıldığını tevsik eden tutanak tarihinin anlaşılması ve tatbikata o şekilde yön verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tebliğde onay tarihi beklenmeksizin, tutanağın komisyon tarafından düzenlendiği tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Fakat Maliye Bakanlığı'nca verilen özeldelerde, geçici kabul tutanağının hukuklen geçerli olduğu tarih olan **onay tarihi** işin bitim tarihi olarak kabul edilerek kar veya zararın bu tarih itibariyle tespit edilmesi ve elde edilen kazancın tamamının bu yılın geliri olarak beyan edilmesi gerektiği yönünde görüş belirtilmiştir. Bu görüşün gerekçesi 2361 Sayılı Kanunun 29.maddesinin gerekçesinde yer alan; *".... geçici ve kati kabul usulüne tabi olan hallerde işin bitimi, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın tasdik tarihine göre tespit edilecektir."* İbaresidir.<sup>5</sup>

### 3.1.5.2. Yargı Kararları

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde, işin bitim tarihi konusunda yargı kararları farklılık göstermekte olup, bu kararların ortak yönü mükellefin lehinde kararlar olmasıdır. Yani zaman zaman geçici kabul tutanağının kabul komisyonu tarafından düzenlendiği tarih, zaman zaman ise geçici kabul tutanağın komisyonca onaylandığı tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilmiştir.<sup>6</sup>

### 3.1.6. Özellikli Durumlarda İşin Bitim Tarihinin Tespiti

İşin bitim tarihi normal durumlarda, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın düzenlendiği tarih; diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih olarak kabul edilmektedir. Fakat bazı özellikli durumlarda, işin bitim tarihi farklılık arz etmektedir. Aşa-

5 Baş Hesap Uzmanı : Mehmet Emin AKYOL, Hesap Uzmanı : Muzaffer KÜÇÜK - Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar - Syf :433-434

6 Recep BİYİK - Vergi Dünyası - Mart 2000 - Syf:40-41

ğıda sayılan haller işin bitim tarihi olarak kabul edilir.

- Sözleşmenin Devri Halinde Devir Tarihi(Devreden Açısından),

- Sözleşmenin Feshi Halinde Fesih Tarihi,

- Ölüm Halinde Ölüm Tarihi.

- Tasfiyeye Girme Durumunda Tasfiyenin Onay Tarihi,

### **3.1.6.1. Sözleşmenin (İşin) Devri**

Sözleşmede hüküm bulunduğu hallerde, inşaatı üstlenmiş bulunan müteahhit, işverenin izin ve rızasıyla işi başkasına devredebilir. Bu durumda devir alan kimse bütün hak ve vecibeleri ile birinci müteahhidin durumuna girecek, vergisel açıdan da mükellefiyet kendisine ait olacaktır. Devreden kişinin daha önce aldığı istihkakları da devralan kişiye devretmesi nedeniyle vergi kesintisi yapılmayacaktır. Maliye Bakanlığı, idarenin de onayı ile taahhüt edilen inşaat ve onarım işinin devri halinde, kesilen gelir vergisinin (stopajın) devralan kişi tarafından beyannameye gösterilmek suretiyle mahsup edilebileceğini kabul etmiştir.<sup>7</sup>

Sözleşme gereğince, devir mümkün değil ise hukuken devir yapılamaz. Devir öncesi kar veya zarar hesaplanıp devreden tarafından o yılın beyanına dahil edilmelidir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 81.maddesi uyarınca sermaye şirketince devir alınan ferdi işletmeler veya sermaye şirketine dönüşen şahıs şirketlerinde devir ve dönüşüm tarihi itibarıyla inşaat işi kazancının tespit edilip edilmeyeceği konusunda farklı görüşler yer almaktadır.

---

7 Şükrü KIZILOĞLU - İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi. 1994 (6.Baskı)- Syf: 201-204

### **3.1.6.1.1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü**

Maliye Bakanlığı'nın görüşü, 01.02.1984 ve 22118-171 yazılı muktezasında da olduğu gibi, devir veya dönüşümün gerçekleştiği yıl, işle ilgili kar veya zararın hesaplanıp, kazanç doğması halinde kazancın devir eden şahıs veya ortaklıklar tarafından, devir veya dönüşümün gerçekleştiği yıl beyanına dahil edilerek, bir sonraki yıl beyan döneminde beyan edilmesi yönündedir.

### **3.1.6.1.2. Yargı Kararları**

Danıştayın 25.06.1997 gün E.1985/3913, K. 1987/2284 sayılı kararı ve bu paralelde müteahhidin ölümü halinde kazanç tespiti konusunda verdiği kararlar doğrultusunda yargı organlarının görüşü; devir ve dönüşüm durumlarında, kar veya zararın işin bitim tarihinde (sözleşmede yazılı tarihte) tespit edilmesi ve o yılın geliri olarak;

- Devir ve dönüşüm öncesi kazancın, devir ve dönüşüm öncesi işi yapan şahıs veya kurum ortakları tarafından,

- Devir ve dönüşüm sonrası kazancın, işi devralan şahıs veya kurum ortakları tarafından ,bir sonraki yıl beyan döneminde beyan edilmesi yönündedir.

### **3.1.6.2. Sözleşmenin Feshi**

Müteahhidin veya iş sahibinin temerrüdü, keşif bedelinin çok fazla aşınmış olması vb. nedenlerle sözleşmenin feshedilmesi gündeme gelebilir. Bu durumda işin bitim tarihi sözleşmenin feshinin müteahhide resmen tebliğ edildiği tarihtir.

Vergi İdaresi, 12.06.1966 tarih, 2171-867/6756 sayılı Mukte-

za ile açıkladığı bir görüşünde: *"İhtilaf nedeniyle sözleşmenin feshi halinde, işin bitim tarihi, idare ile müteahhit arasındaki rabitanın, hukuken kesildiği yani akdin feshinin resmen tebliğ edildiği tarihtir. Müteahhit tarafından işin gayri resmi olarak bırakılması ve işe devam edilmemesi akdi ilişkiyi sona erdirmemiştir."* Gerekçesiyle, akdin feshinin müteahhide bildirildiği tarihin esas alınacağı kabul edilmiştir.

Danıştay 4.Dairesinin 22.10.1969 tarih ve E.1969/2718, K.1969/4400 sayılı bir kararında da aynı esas benimsenmiş, feshin hukuken tekamül ettiği tarihe itibar edilmiştir.<sup>8</sup>

### **3.1.6.3. Ölüm Halinde**

Yıllara sari inşaat ve onarım işini yapan müteahhidin ölümü halinde, yapılan iş dolayısıyla elde edilen kazancın, murisler tarafından ne zaman beyan edileceği, tartışma konusu olan başka bir özellikli durumdur.

#### **3.1.6.3.1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü**

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 164.maddesine göre ölüm, işi bırakma hükmündedir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 92.maddesine göre ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde Gelir Vergisi beyannamesinin mirası kabul etmiş mirasçılar tarafından ilgili vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, işin kar veya zararı, ölen mükellef yönünden işin bitimini ifade eden ölüm tarihi itibarıyla tespit edilip, varisler tarafından muris adına verilecek Gelir Vergisi

---

8 Yılmaz ÖZBALCI- Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Şubat 2001-Syf: 369-370

beyannamesiyle, 4 ay içinde beyan edilmesi gerekir.

#### **3.1.6.3.2. Yargı Kararları**

Danıştay 4. Dairesinin 17.12.1986 tarih ve E.1985/4085, K.1986/4052 sayılı kararı ve Danıştay 4. Dairesinin E.1992/2377, K.1993/3008 sayılı kararları, işin devam ettiği dönemde müteahhidin ölümü durumunda kar ve zararın, işin bittiği yılda, murisler tarafından beyan edileceği, ölüm tarihi itibariyle hesap kesme yoluna gidilemeyeceği şeklindedir.

Yargı bu konuda, tıpkı şirketin devredilmesi durumunda yeni oluşan şirketin işe devam edip, işin bitiminde kar-zarar hesaplanıp, devir tarihine kadar olan kazancın işi devreden şirket adına, devir sonrası kazancın işi devralan şirket adına beyan edilmesini benimsediği gibi, ölüm halinde de, mirasçıların ölüm tarihine kadar olan iş kazancını, iş bitiminde, ölen kişi adına beyan edebilecekleri görüşünü taşımaktadır.

#### **3.1.6.4. Tasfiyeye Girme Durumunda**

Taahhüt edilen inşaat ve onarma işi bitirilmeden, şirket tasfiyeye gitmiş ise; bu durumda, şirket ve işveren arasındaki hukuki bağ sona erer ve sözleşme gereği taahhüt edilen işle ilgili olarak tasfiyenin başladığı tarihe kadar yapılan harcamalar göz önüne alınarak, işveren ile şirket arasında bir tasfiye protokolü düzenlenir. Düzenlenen bu protokolle işle ilgili olarak kesin kar-zarar ( yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak kurumun bilançosunun aktifinde yer alan harcamalar ile pasifinde yer alan istihkaklar karşılaştırılarak) tespit edilir.

Tasfiyeye giden şirketler öncelikle tasfiye karını ( tasfiye dö-

neminin sonundaki ve başındaki servet değerleri arasındaki farkı) tespit ederler. Bu tespit sırasında yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilgili olarak yukarıda anlatılan şekilde tespit edilen iş kazancı tasfiye karına dahil edilir. Kurumlar Vergisi 42.maddesi-ne göre, tasfiye halinde, tasfiye edilen kurumlar namına tasfiye karı üzerinden tarh olunan vergiler, tasfiye beyannamesi verme süresi içinde ödenir.

### **3.2. GİDERLERİN DAĞITIMI**

#### **3.2.1. Direkt (Doğrudan) Giderlerin Durumu**

İşin bünyesine doğrudan doğruya giren, başka işlerle ilişkilendirilmeyen giderler direkt(doğrudan) giderlerdir. Örneğin, A İnşaatı için kullanılan imalat malzemeleri, direkt işçilik giderleri ve direkt amortismanlar sadece bu işte kullanılan işletme malzemeleri A İnşaatı ile ilgili olan giderler olup, doğrudan A İnşaatının maliyetine kaydedilebilecektir.

#### **3.2.2. Genel (Ortak) Giderlerin Dağıtımı**

Bazı giderler ise yapılan bütün işlerle ilgili olup, hangi işte ne kadar yapıldığı ilk anda tespit edilemeyen giderlerdir. Bu türden giderlerin yapılan işlere nasıl dağıtılacağı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 43.maddesinin 1.ve 2.bendinde hüküm altına alınmıştır. Bu hükmeye göre ;

*"1- Yıl içinde birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde (Örneğin, A İnşaatı ve B İnşaatı gibi), her yıla ait müşterek genel giderler tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde,*

2- Yıl içinde tek veya birden fazla yıllara yaygın inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde (Örneğin, A İnşaatı ve B İnşaatının yanında Nakliyecilik ve İnşaat malzemesi alım-satımı faaliyetinin yapılması), her yıla ait müşterek giderler tahsil olunan istihkak bedelleri ile diğer işlere ait satış veya hasılat tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde " dağıtılacaktır.

### 3.2.2.1. ÖRNEKLER

#### Örnek 1

A,B ve C İnşaatlarının tümünü ilgilendiren müşterek genel giderler 1.000.000.000.- TL olup, Alınan İstihkak tutarları İnşaat A için 1.000.000.000.- TL, İnşaat B için 2.000.000.000.- TL ve İnşaat C için 2.000.000.000.- TL'dir. Bu durumda her inşaat faaliyetinin, ortak genel giderlerden ne kadar pay alacağı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

| Alınan İstihkakın Top. |                 |                 |                                             |
|------------------------|-----------------|-----------------|---------------------------------------------|
| Yapılan İş             | Alınan İstihkak | İstihkaka Oranı | Ortak Genel Giderler                        |
| İnşaat A               | 1.000.000.000.- | %20             | $1.000.000.000 \times \%20 = 200.000.000.-$ |
| İnşaat B               | 2.000.000.000.- | %40             | $2.000.000.000 \times \%40 = 400.000.000.-$ |
| İnşaat C               | 2.000.000.000.- | %40             | $2.000.000.000 \times \%40 = 400.000.000.-$ |
|                        | 5.000.000.000.- | %100            | 1.000.000.000.-                             |

Genel giderlerden her bir inşaat işine düşen pay, her bir inşaat için alınan istihkak tutarının, toplam istihkak tutarına oranlanmasıyla bulunan tutarın, toplam genel gider tutarı ile çarpılması ile bulunur.

İnşaat A işi dolayısıyla alınan istihkak tutarının, alınan tüm iş-



lerle ilgili alınan istihkak toplamalarına oranı ile çarpılması sonucu bulunan tutar  $(1.000.000.000 \times (1.000.000.000 / 5.000.000.000)) = 200.000.000.-\text{TL}$  ortak genel giderlerden İnşaat A'nın payına düşen tutar olarak dikkate alınacaktır. Diğer İnşaatlar içinde aynı hesaplama yapılarak her inşaatın payına düşen ortak gider tutarı bulunacaktır.

## Örnek 2

Müşterek genel giderlerin 1.000.000.000.- TL olduğunu ve İnşaat A ve İnşaat B olmak üzere iki inşaat faaliyetinin yanında Nakliyecilik ve İnşaat malzemesi alım-satımı faaliyetiyle de uğraşıldığını, İnşaat A için 1.000.000.000.- TL ve İnşaat B için 2.000.000.000.- TL istihkak bedeli alındığını, Nakliyecilik faaliyetinden 750.000.000.-TL, İnşaat malzemesi alım-satımı faaliyetinden 1.250.000.000.-TL hasılat elde edilmiş olduğunu düşünelim.

Bu durumda her faaliyetin ortak genel giderlerden ne kadar pay alacağı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

| Alınan İstihkakan Top. |                 |                 |                      |
|------------------------|-----------------|-----------------|----------------------|
| Yapılan İş             | Alınan İstihkak | İstihkaka Oranı | Ortak Genel Giderler |
| İnşaat A               | 1.000.000.000.- | %20             | 200.000.000.-        |
| İnşaat B               | 2.000.000.000.- | %40             | 400.000.000.-        |
| Nakliyecilik           | 750.000.000.-   | %15             | 150.000.000.-        |
| İnşaat Malz.           |                 |                 |                      |
| Alım Satımı            | 1.250.000.000.- | %25             | 250.000.000.-        |
|                        | 5.000.000.000.- | %100            | 1.000.000.000.-      |

Aynen Örnek 1'deki yöntemle ortak giderler faaliyet türlerine

dağıtılacaktır. Buradaki tek fark ,istihkak tutarlarının yanında diğ er işlerden elde edilen hasılat tutarlarının da dikkate alınmasıdır. Örneğin, Nakliyecilik faaliyetinden elde edilen hasılat olan 750.000.000.-TL'nin toplam hasılat ve istihkak toplamına oranlaması sonucu bulunan oranın  $(750.000.000/5.000.000.000 = 0.15)$  ortak giderler toplamı ile çarpılmasıyla elde edilen  $(0.15 \times 1.000.000.000) = 150.000.000.-TL$ , Nakliyecilik faaliyetine düş en ortak genel giderdir.

### 3.3. AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

Birden fazla işin yapılması sırasında kullanılan makine, teçhizat, demirbaş gibi amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan ortak amortisman tutarlarının, yapılan işlere nasıl dağıtılacağı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 43.maddesinin açıklanmıştır.

*"Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır :*

1- .....

2- .....

3- *Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine veya ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre."* şeklinde yer alan açıklama ile ortak amortisman giderlerinin nasıl dağıtılacağı belirtilmiştir.

Amortisman dağıtımında aşağıdaki noktalara dikkat edilmesi gerekmektedir.

### **3.3.1. Amortismanların Dağıtımında Dikkat Edilecek Hususlar**

a) Mobilya, mefruşat, hesap makinesi gibi büro malzemele-  
rinin amortismanı ortak genel giderlere dahil edilerek dağıtımına  
tabi tutulur.

b) Yıl içinde satın alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetle-  
rin satın alındığı tarihten önceki dönemlere isabet eden amortis-  
manları da ortak genel giderlere dahil edilerek dağıtımına tabi tu-  
tulur.

c) Makinelerin veya taşıtların işte kullanılmadan boş durduk-  
ları günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere  
dahil edilerek dağıtılır. Ancak bu giderlerden, söz konusu maki-  
nenin kullanılmadığı veya kullanılımasının mümkün olmadığı iş-  
lere pay verilmez.

### **3.3.2. Örnekler**

Açıklamalarımız doğrultusunda konuyu bir örnekle açıklama-  
ya çalışalım.

#### **Örnek 3**

X A.Ş. 10.01.2002 tarihinde bir adet kamyon alarak aktifine  
kaydetmiştir. Kamyonun maliyet değeri 10.000.000.000.-TL'dir.  
Kamyon için 2002 yılında normal amortisman ayrılmıştır. Ayrılan  
amortisman tutarı  $(10.000.000.000 \times \%20 = )$  2.000.000.000.-  
TL 'dir. Kamyonun her faaliyet için kaç gün kullanıldığı tabloda  
gösterildiği gibi olup, bu durumda kamyonun amortisman gide-  
rinden, her faaliyete ne kadar pay verileceği, aşağıdaki tabloda  
gösterildiği şekilde hesaplanacaktır.

| Yapılan İş                                                                   | Kullanılan<br>Gün Sayısı | Kullanılan Gün Sayısının<br>Toplam Gün Sayısına Oranı | Amortisman Tutarı      |
|------------------------------------------------------------------------------|--------------------------|-------------------------------------------------------|------------------------|
| İnşaat A                                                                     | 180                      | %50                                                   | 1.000.000.000.-        |
| İnşaat B                                                                     | 90                       | %25                                                   | 500.000.000.-          |
| Nakliyecilik                                                                 | 36                       | %10                                                   | 200.000.000.-          |
| Müşavirlik                                                                   | -                        | -                                                     | -                      |
| İnşaat Malzemesi                                                             |                          |                                                       |                        |
| Alım Satımı                                                                  | 36                       | %10                                                   | 200.000.000.-          |
| Kullanılmayan Gün                                                            | 18                       | % 5                                                   | 100.000.000.-          |
| - Satın Alma Tarihinden Önce<br>(01.01.2002-10.01.2002) (10)                 |                          |                                                       |                        |
| - Kamyonun hiç bir işte<br>kullanılmadığı gün<br>(24.12.2002-31.12.2002) (8) |                          |                                                       |                        |
| <b>TOPLAM</b>                                                                | <b>360</b>               | <b>%100</b>                                           | <b>2.000.000.000.-</b> |

Her faaliyet için kamyonun kullanıldığı gün sayısı, bir yılda bulunan gün sayısı olan 360'a bölündüğünde elde edilen oranın, toplam ortak amortisman tutarı ile çarpılması sonucu bulunan tutar, ortak amortisman tutarından o faaliyete düşen amortisman tutarını vermektedir. Örneğin, kamyonun İnşaat malzemesi alım satımında kullanıldığı gün sayısı olan 36 gün, toplam gün sayısı 360'a bölündüğünde, 0.10 (ortak amortisman tutarından bu faaliyete verilecek pay) bulunur. Bu oran ortak amortisman tutarı ile çarpıldığında, bu faaliyete düşen amortisman tutarı elde edilmiş olur.

Kullanılmayan günlere düşen amortisman gideri tutarı, yukarıda b ve c alt maddelerinde açıklandığı üzere, genel (müşterek)

giderler özelliğinde olup, 2002 yılındaki faaliyetlerden elde edilen istihkak ve hasılat tutarlarının, toplam gelire oranına göre dağıtılacaktır.

Yukarıdaki örnekte kullanılmayan toplam gün sayısına isabet eden amortisman tutarı (100.000.000.-TL), aşağıdaki şekilde, genel (ortak) gider kapsamında, (Örnek 2'de olduğu gibi) faaliyetlere dağıtılacaktır.

| Yapılan İş       | Oran | Amortisman Tutarı |
|------------------|------|-------------------|
| İnşaat A         | %20  | 20.000.000.-      |
| İnşaat B         | %40  | 40.000.000.-      |
| Nakliyecilik     | %15  | 15.000.000.-      |
| İnşaat Malzemesi |      |                   |
| Alım Satımı      | %25  | 25.000.000.-      |
| TOPLAM           | %100 | 100.000.000.      |

### 3.4. GİDER KISITLAMASI

Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde gider(finansman) kısıtlaması, diğer bir ifade ile indirilemeyecek finansman gideri tutarı, yapılan iş ile ilgili olarak yapılan toplam finansman giderleri toplamına, işin bittiği yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle değil, her yıl yapılan finansman giderleri tutarına o yıla ilişkin indirim oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Yıllara sari birden fazla inşaat ve onarım işiyle birlikte veya bu işlerin başka işlerle birlikte yapılması halinde, yapılan finansman giderleri hangi yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınıyorsa o yılda gider (finansman) kısıtlamasına konu edilecektir. (55 No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği)

Diğer yandan, gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 01.01.1996 tarihinde yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce yapılan finansman giderleri, gider kısıtlamasına konu edilmeyecektir.

Konuyu yine bir örnekle açıklamaya çalışalım.

#### Örnek 4

03.03.1998 tarihinde başlayıp 31.12.2000 tarihinde sona eren, yıllara sari inşaat işi ile ilgili olarak yapılan ve gider kısıtlamasına tabi olan finansman giderleri, yıllar itibariyle tutarları ve ilgili yıllara ilişkin indirim oranları tablodaki gibidir.

| Yıllar | Finansman Giderleri(TL) | İndirim Oranı |
|--------|-------------------------|---------------|
| 1998   | 5.000.000.000.-         | %75,2         |
| 1999   | 10.000.000.000.-        | %46,1         |
| 2000   | 20.000.000.000.-        | %85,7         |
| TOPLAM | 35.000.000.000.-        |               |

Gider(finansman) kısıtlaması kapsamında, Kanunen Kabul Edilmeyen Gider olarak dikkate alınacak tutar şöyle hesaplanacaktır.

$$5.000.000.000 \times (0,752 \times 0,25) = 940.000.000.- \text{ TL}$$

$$10.000.000.000 \times (0,461 \times 0,25) = 1.152.500.000.- \text{ TL}$$

$$20.000.000.000 \times (0,857 \times 0,25) = \underline{4.285.000.000.- \text{ TL}}$$

$$\text{K.K.E.G.} = 6.377.500.000.- \text{ TL}$$

### **3.5. İSTİHKAKLAR (HAKEDİŞLER)**

#### **3.5.1. İSTİHKAKIN (HAKEDİŞ) TANIMI**

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinin, belli bir taahhüde bağlı olarak yapıldığı hususuna daha önceki bölümlerde değinmiştik. Taahhüdü yapan kişi veya kurum, yapılan bu taahhüde karşılık işin devam ettiği dönem içinde muhtelif zamanlarda veya işin bitiminde, düzenlenen hakediş (istihkak) belgesi ile yapılan işe karşılık belli bir bedel tahsil eder. Tahsil edilen bu bedel istihkak (hakediş) olarak adlandırılmaktadır.

#### **3.5.2. İSTİHKAK ÜZERİNDEN YAPILAN GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ**

Yıllara sari inşaat ve onarım işi dolayısıyla işi yapana (müteahhide) yapılan ödemelerden (kurumlar dahil), 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesinin 1.fıkra 3.bendi uyarınca (93/5148 Sayılı BKK ile) %5 oranında vergi kesintisi yapılır. Bu suretle kazanç tespiti ve vergilendirmedeki gecikme telafi edilmiş olur.

##### **3.5.2.1. Mahsup ve İade**

İstihkaktan kesilen vergiler, işin bitiminde, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 112.maddesi hükmü uyarınca, tespit edilen kazanç üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilir. Zarar doğar veya istihkaklardan kesilen vergilerin, hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubundan sonra artan kısım olursa, mükellefin bir yıl içerisinde yazılı olarak talebiyle, bu tutar vergi dairesince mükellefe red ve iade edilir.

233 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile tespit edilen had olan 2.000.000.000.-TL'lik tutar, 248 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 15.000.000.000.-TL'ye yükseltiştir.

Tebliğde şu açıklamalara yer verilmiştir :

- Mahsuplar sonunda kalan ve tutarı 15.000.000.000.-TL ve daha az olan vergilerin tamamı teminat aranmaksızın ve inceleme yapılmaksızın iade edilecektir.

- 15.000.000.000.-TL'yi aşan vergilerin ise 15.000.000.000.-TL'si (Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait istihkaklardan tevkif yoluyla kesilen vergilerde 15.000.000.000.-TL'nin tamamı ile fazlasının %30'u) teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin red ve iade edilecektir. Bu miktarları aşan vergilerin iadesi veya bu vergiler için verilen teminatın çözülmesi daha önce olduğu gibi yine inceleme raporuna dayanılarak yapılacaktır.

Mahsup ve iadelerde 169, 194 ve 241 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

### **3.5.3. İSTİHKAK (HAKEDİŞ) BEDELLERİ ÜZERİNDEN HESAPLANAN KATMA DEĞER VERGİSİ**

#### **3.5.3.1. Vergiyi Doğuran Olay**

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde katma değer vergisini doğuran olay, hakediş(istihkak) belgelerinin düzenlenip işveren- ce onaylanmasıdır. Yani, tahakkuk esası geçerli olup, ödemenin yapılıp yapılmaması hiç bir şeyi değiştirmeyecektir. İstihkak (ha-



kediş) belgesinin, işveren tarafından düzenlenip onaylanmasından sonra, işi yapan müteahhit tarafından, faturanın düzenlenip işverene verilmesi gerekmektedir.

### 3.5.3.2. Katma Değer Vergisi Matrahı

Stopaja tabi ödemelerde, gelir elde eden (iş yapan) kişi (bu zaman zaman bir serbest meslek mensubu zaman zaman istihkak alan müteahhit olabilir), *gelir vergisi ve fon payı düşüldükten sonra kalan kısmın KDV matrahını oluşturacağı* gibi yanlış bir kanıya kapılabilmektedir. Oysa 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun "Matraha Dahil Olan Unsurlar" başlığını taşıyan 24.maddesinin (b) bendinde *"Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların "* katma değer vergisi matrahına dahil olduğu hükme bağlanmıştır.(Sadece Özel İletişim Vergisi bunun istisnasıdır)

Buna göre, stopaja tabi ödemelerde, faturanın kesilmesi sırasında, işi yapan (dolayısıyla yıllara sari inşaat ve onarım işinde istihkak alan ve gelir vergisi kesintisi yapılan müteahhit) istihkak bedelinin brüt tutarı üzerinden katma değer vergisi hesaplayacaktır.

### Örnek

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan Müteahhit A'ya, yaptığı iş nedeniyle İşveren B tarafından 2003 yılında, 10.000.000.000.-TL tutarında istihkak düzenlenmiş ve ödeme aynı tarihte yapılmış olsun. Bu durumda İşveren B'nin ödediği istihkak üzerinden tevkif edeceği gelir vergisi ve buna bağlı olarak fon payı ve Müteahhit A'nın ödenen istihkak üzerinden hesaplayacağı katma değer vergisi aşağıdaki gibi olacaktır.

Öncelikle düzenlenen istihkak tutarı üzerinden %5 oranında gelir vergisi ve bu tutarın %10'u kadar fon payı işveren tarafından hesaplanacaktır.<sup>9</sup>

Gelir Vergisi :  $10.000.000.000 \times 0,05 = 500.000.000.-$  TL

Fon Payı :  $500.000.000 \times 0,10 = 50.000.000.-$  TL

Daha sonra işverence istihkak tutarı üzerinden Damga Vergisi hesaplanmalıdır.

Damga Vergisi :  $(10.000.000.000 \times 0,075) = 75.000.000.-$  TL

Müteahhit A ise, istihkak üzerinden KDV hesaplayıp fatura kesecektir.

KDV :  $10.000.000.000 \times 0,18 = 1.800.000.000.-$  TL

Sonuçta müteahhit A'ya ödenecek net tutar şöyle olacaktır:

Net Ödenecek İstihkak Tutarı : 11.175.000.000.-TL 'dir.

(İstihkak tutarı - (gelir vergisi + fon payı + damga vergisi) + KDV  
 $10.000.000.000 - (500.000.000 + 50.000.000 + 75.000.000) + 1.800.000.000$ )

Muhasebe Kaydı da şu şekilde yapılacaktır.

|                                    |                |
|------------------------------------|----------------|
| ----- / -----                      |                |
| 100 KASA                           | 11.175.000.000 |
| 295 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FONLAR       | 550.000.000    |
| 295.01.503 Gelir vergisi           | 500.000.000    |
| 295.01.504 Fon payı                | 50.000.000     |
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ        | 75.000.000     |
| 770.505 Damga Vergisi              | 75.000.000     |
| $(10.000.000.000 \times 0,075)$    |                |
| 350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT HAK.BED. | 10.000.000.000 |
| 350.1. .... İnşaatı                |                |
| 391 HESAPLANAN KDV                 | 1.800.000.000  |
| ----- / -----                      |                |

9 4842 Sayılı Kanunun Geçici 1.maddesi : 2003 yılı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak 01.01.2004 tarihinden sonra verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan gelir ve kurumlar vergisi tutarlarından ayrıca fon payı hesaplanmaz, bu kazanç ve iratlara ilişkin olarak vergilendirme dönemi içinde ödenen fon payları mahsup ve iadeye konu olmaz.

### **3.5.3.3. Hakediş tarihinden Sonra Oluşan Kur Farklarının Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu**

Hakediş bedellerinin döviz olarak ödenmesi durumunda, hakediş belgelerinin onay tarihinden sonra kur farkından dolayı oluşacak kambiyo gelirlerinin, yapılan yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilişkilendirilmeksizin (6.2.1.bölümündeki açıklamalarımız doğrultusunda), elde edildiği yılın geliri olarak (işin bitim tarihi beklenmeden), ertesi yıl gelir veya kurumlar vergisi beyan döneminde beyan edilmesi gerekmektedir.

Kur farkı gelirlerinin, yapılan işten ayrı olarak değerlendirilmesi düşüncesinden hareketle bu gelirler, yıllara sari inşaat işleri dolayısıyla alınan hakedişler(istihkak) üzerinden Gelir Vergisi Kanunun 94/3.maddesine göre yapılan tevkifatın kapsamı dışında tutulmuştur.

Şayet, elde edilen kur farkı geliri, 6.2.1.bölümünde belirttiğimiz Danıştay kararları (yapıldığı işin bir unsuru olduğu yönünde) doğrultusunda değerlendirilecek olursa, oluşan kur farkı geliri üzerinden Gelir Vergisi Kanunun 94/3.maddesine göre tevkifat yapılması gerekecektir.

Konuyu katma değer vergisi açısından ele alırsak, kur farkı gelirinin, yapılan işten elde edilen gelirin bir unsuru olmadığı düşüncesi doğrultusunda, hakediş belgelerinin onay tarihinden sonra lehte oluşacak kur farkları ile ilgili olarak, katma değer vergisi hesaplanmayacak, oluşan kur farkından dolayı fatura düzenlenmeyecektir.

### **3.5.4. ALINAN AVANSLAR VE GELİR VERGİSİ KESİNTİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU**

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak alınan avanslar da gelir vergisi kesintisine (stopaja) tabidir. İşveren, yapılan taahhüt işi ile ilgili olarak, müteahhide avans ödemesi yaptığıında, gelir vergisi kesintisini yapmak zorundadır. Alınan avanslardan yapılan gelir vergisi kesintisi tutarı, hakediş(istihkak) bedelinin alındığı (hakediş belgesinin düzenlendiği) tarihte alınan hakediş tutarından mahsup edilir. Fakat, avansın ve hakediş bedellerinin döviz olarak ödenmesi durumunda, mahsup işlemi hususunda görüş farklılıkları vardır.

#### **Alınan Avansın Döviz Olarak Ödenmesi**

Avansın işveren tarafından döviz olarak ödenmesi durumunda, avansın ödendiği tarihteki Merkez Bankası Alış Kuru üzerinden, döviz tutarı TL'ye çevrilerek gelir vergisi kesintisi yapılacak ve müteahhidin muhasebe kayıtlarına TL olarak kaydedilecektir. Hakediş alınması sırasında (hakediş belgesinin düzenlenmesi tarihinde), aynı şekilde hesaplanan gelir vergisi kesintisinden bu tutar mahsup edilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım.

#### **Örnek :**

İşveren tarafından yapılan taahhüt işi ile ilgili olarak, 10.03.2000 tarihinde, 10.000 USD avans ödemesi yapılmıştır. Bu tarihteki Merkez Bankası dolar alış kuru 650.000.-TL'dir. İşveren ile yapılan sözleşmeye uygun olarak, ödenmesi gereken hakediş(istihkak) bedeli olan 20.000.- USD'nin geri kalan tutarı

olan 10.000 USD de, 10.10.2000 tarihinde, müteahhide ödenmiştir. Bu tarihteki Merkez Bankası dolar alış kuru 700.000.- TL'dir.

Bu veriler doğrultusunda, örneği ve dolayısıyla konuyu, muhasebe kayıtlarını da kullanarak açıklamaya çalışalım.

**Muhasebe Kaydı :**

|                              |                              |               |  |
|------------------------------|------------------------------|---------------|--|
| ----- 10.03.2000 -----       |                              |               |  |
| 100 KASA                     |                              | 6.142.500.000 |  |
| 295 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FONLAR |                              | 357.500.000   |  |
| 295.01.501 Gelir Vergisi     | 325.000.000                  |               |  |
| 295.01.502 Fon Payı          | 32.500.000                   |               |  |
|                              | 341 ALINAN TAAHHÜT AVANSLARI | 6.500.000.000 |  |
| -Alınan avansın kaydı        |                              |               |  |
| ----- / -----                |                              |               |  |

Değerleme : 10.000 USD x 650.000 = 6.500.000.000.-

Gelir Vergisi Kesintisi : 6.500.000.000 x %5 = 325.000.000.-

Fon Payı Kesintisi : 325.000.000 x %10 = 32.500.000.-

İşveren tarafından Merkez Bankası dolar alış kuru üzerinden TL'ye çevrilen avans tutarından ,gelir vergisi kesintisi yapıldıktan sonra kalan tutar müteahhide ödenmiştir. Bu işlem, müteahhit tarafından yasal defterlerinde yukarıdaki gibi muhasebeleştirilecektir.

Bundan sonraki aşamada, avans alınması sırasında işverence yapılan gelir vergisi kesinti tutarının, istihkakın alınması sırasında işverence yapılacak gelir vergisi kesintisinden mahsubunun nasıl yapılacağı konusunda iki ayrı görüş bulunmaktadır.

*Birinci görüş:*

Muhasebe Kaydı :

| ----- 10.10.2000 -----       |                |  |
|------------------------------|----------------|--|
| 100 KASA                     | 9.362.500.000  |  |
| 295 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FONLAR | 412.500.000    |  |
| 295.01.501 Gelir Vergisi     | 375.000.000    |  |
| 295.01.502 Fon Payı          | 37.500.000     |  |
| 341 AL. TAAHHÜT AVANSLARI    | 6.500.000.000  |  |
| 770 GEN.YÖNETİM GİDERLERİ    | 105.000.000    |  |
| 700.01.503 Damga Vergisi     |                |  |
| 350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE   |                |  |
| ONARIM HAKEDİŞLERİ           | 14.000.000.000 |  |
| 350.1 ... İnşaatı            |                |  |
| 392 HESAPLANAN KDV           | 2.380.000.000  |  |
| ----- / -----                |                |  |

10.10.2000 tarihinde Değerleme :

20.000 USD x 700.000 = 14.000.000.000.-TL

Gelir Vergisi Kesintisi : 14.000.000.000 x %5 = 700.000.000.-TL

Fon Payı Kesintisi : 700.000.000 x %10 = 70.000.000.-TL

Mahsup:

Gelir Vergisi Mahsubu : 700.000.000 - 325.000.000 = 375.000.000.-TL

Fon Payı Mahsubu : 70.000.000 - 32.500.000 = 37.500.000.-TL

KDV :

14.000.000.000 x %17 = 2.380.000.000.-TL

Damga Vergisi :

$$14.000.000.000 \times \%0,75 = 105.000.000.-TL$$

*İkinci Görüş :*

Muhasebe Kaydı :

| ----- 10.10.2000 -----       |                |  |
|------------------------------|----------------|--|
| 100 KASA                     | 9.390.000.000  |  |
| 295 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FONLAR | 385.000.000    |  |
| 295.01.501 Gelir Vergisi     | 350.000.000    |  |
| 295.01.502 Fon Payı          | 35.000.000     |  |
| 341 AL. TAAHHÜT AVANSLARI    | 6.500.000.000  |  |
| 770 GEN.YÖNETİM GİDERLERİ    | 105.000.000    |  |
| 700.01.503 Damga Vergisi     |                |  |
| 350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE   |                |  |
| ONARIM HAKEDİŞLERİ           | 14.000.000.000 |  |
| 350.1 ... İnşaatı            |                |  |
| 392 HESAPLANAN KDV           | 2.380.000.000  |  |
| ----- / -----                |                |  |

Ödenen Avans Miktarının Hakediş Bedelinden Mahsubu :

$$20.000 \text{ USD} - 10.000 \text{ USD} = 10.000.-\text{USD}$$

10.10.2000 tarihinde Değerleme :

$$10.000 \text{ USD} \times 700.000 = 7.000.000.000.-TL$$

$$\text{Gelir Vergisi Kesintisi} : 7.000.000.000 \times \%5 = 350.000.000.-TL$$

$$\text{Fon Payı Kesintisi} : 350.000.000 \times \%10 = 35.000.000.-TL$$

$$\text{KDV} : 14.000.000.000 \times \%17 = 2.380.000.000.-TL$$

Damga Vergisi :

$$14.000.000.000 \times \%0,75 = 105.000.000.-\text{TL}$$

**Dolayısıyla ;**

$$412.500.000 - 385.000.000 = 27.500.000.-\text{TL ve}$$

Birinci Durumda

$$10.03.2000 \quad 357.500.000 : 650.000 = 550 \text{ USD}$$

$$10.10.2000 \quad 412.500.000 : 700.000 = 589,28 \text{ USD}$$

Toplam : 1138,28 USD ve Vergilendirme Oranı :%5,69

İkinci Durumda :

$$10.03.2000 \quad 357.500.000 : 650.000 = 550 \text{ USD}$$

$$10.10.2000 \quad 385.000.000 : 700.000 = 550 \text{ USD}$$

Toplam : 1100 USD ve Vergilendirme Oranı :%5,5

Bu durumda 1138,28 USD - 1100 USD = 38,28 USD ve %5,69 - %5,5 = %0,68 kadar birinci durumda daha fazla vergilendirme söz konusudur.

Görüldüğü üzere, avansların döviz olarak ödenmesinden kaynaklanan kur farklarının vergilendirilmesi, toplam hakediş tutarı üzerinden döviz bazında daha çok vergi alınmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle kur farklarından gelir vergisi kesintisi yapılmaması daha uygun olacaktır. Fakat bunun eleştiri konusu yapılabileceği göz önünde tutulmalıdır.<sup>10</sup>

<sup>10</sup> Baş Hesap Uzmanı : Mehmet Emin AKYOL, Hesap Uzmanı : Muzaffer KÜÇÜK - Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar - Syf :445-449



#### 4. DEFTER VE BELGE DÜZENİ

Yıllara sari inşaat ve onarım işi yapan kişi ve kurumlar birden fazla inşaat onarım işi yaptığıında veya başka faaliyetlerle birlik-te bu işleri yaptığıında, her inşaat ve her iş için ayrı defter tutabirir. İsteyenler ayrı işlere ait hesapları, defterin ayrı sayfalarında gösterebilirler. (GVK 42)

Yıllara sari inşaat ve onarım işinde yapılan işler birden fazla olduğunda, her iş için 170, 171, 172 .....178 No'lu maliyet hesapları ile 350, 351, 352, ..... 358 No'lu hasılat hesaplarından biri kullanılarak maliyetler ve hasılatlar kayıtlarda gösterilir. İnşaat sayısının sekizi aşması halinde ise, her iş ayrı bir yardımcı defterde izlenebilir. Bu durumda her iş için tutulacak yardımcı defter defteri kebir hükmündedir.( 2 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği )

Bu konuda önemli olan husus, her bir inşaat için gelir ve giderin ayrı ayrı izlenebilmesidir.

#### 5. ZAMANAŞIMI

Vergi kanunlarımızda, biri tarh zamanaşımı, diğeri tahsil zamanaşımı olmak üzere, iki zamanaşımı süresi bulunmaktadır. Tarh zamanaşımı ile ilgili esaslar 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile, tahsil zamanaşımı ile ilgili esaslar 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun ile düzenlenmiştir.

Yıllara sari inşaat ve onarım işinde tarh zamanaşımı süresi , geçici kabule bağılı inşaat ve onarım işlerinde, geçici kabul tutanağının düzenlenip onaylandığı tarihi izleyen takvim yılı başından başlar. Geçici kabule bağlanmayan inşaat ve onarım işlerin-

de ise zamanaşımı süresi, işin teslim tarihi veya fiilen bırakılma tarihini izleyen takvim yılı başından başlar. Süresi ise 5 yıldır.

Fakat, defter ve belge saklanması hususunda farklı bir durum vardır. Örneğin, 1998 yılında başlamış olan yıllara sari inşaat ve onarım işi, 2003 tarihinde bitirilmiş olsun. Tarh zamanaşımı süresi 01.01.2004 tarihinden itibaren başlayacak, 31.12.2008 tarihinde zamanaşımı gerçekleşecektir. Bundan sonra bu işle ilgili vergi ve buna bağlı fer'i alacaklar mükelleften istenemeyecektir. Fakat, defter ve belge saklama ve yetkililerce istenmesi durumunda ibraz yükümlülüğü, 1998-1999-2000-2001-2002 ve 2003 yılı defter ve belgelerinin tamamı açısından, zamanaşımı süresi olan 31.12.2008 tarihinde sona erecektir.

## **6. BEYAN**

### **6.1. BEYANNAME VERİLME ZAMANI**

Daha önce bahsettiğimiz üzere, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesine göre, Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işlerinde kar ve zarar, işin bittiği yılda tespit edilerek, o yılın geliri olarak bir sonraki yıl (gelir vergisi mükellefi ise Mart ayında, kurumlar vergisi mükellefi ise Nisan ayında) beyan edilecektir. Fakat, burada dikkat edilmesi gereken husus, Gelir Vergisi Kanununun 85.maddesinin hüküm altına aldığı üzere, gelir elde edilmese bile (beyanname üzerinde matraha ilişkin bilgiler belirtilmese bile), her yılın beyan dönemlerinde, gelir veya kurumlar vergisi beyannamesi verilecektir. Bu beyannamelerde işin henüz devam etmekte olduğu, bu yüzden kar veya zarar beyan edilmediği belirtililecektir. Belirttiğimiz hususlar, geçici vergi dönemlerinde ve-

rilecek geçici vergi beyannameleri içinde geçerlidir.

## **6.2. BEYANNAMEYE DAHİL EDİLECEK GELİR VE GİDER UNSURLARI**

### **6.2.1. İstihkakların Değerlendirilmesinden veya Geç Ödenmesinden Dolayı Elde Edilen Faiz, Kur Farkı vb. Gelirlerin Durumu**

Bu konuda tereddüt konusu olan sorular şunlardır:

a) İstihkakların geç ödenmesi nedeniyle, işi yapan firma veya şahıs tarafından, işveren adına tahakkuk ettirilen vade farkı, faiz ve benzeri gelirler ne zaman beyan edilecek?

b) Tahsil edilen istihkakların, işin bitim tarihine kadar geçen sürede (birden fazla takvim yılı içinde) değerlendirilmesi sonucu elde edilen faiz, kur farkı ve benzeri gelirler ne zaman beyan edilecek?

#### **6.2.1.1.1. Maliye Bakanlığı'nın Görüşü**

*Birinci durumda, Maliye Bakanlığı'nın görüşü,* Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işleri ile ilgili alınan istihkakın düzenlenmesi ile birlikte stopaj yükümlülüğünün doğduğu ve buna bağlı olarak, gelirin elde edildiği (tahakkuk ettiği), bundan sonra istihkakın geç ödenmesi nedeniyle alınan vade farkının işle ilişkilendirilmeksizin, o yılın geliri olarak beyan edilmesi gerektiği yönündedir.

*İkinci durumda, Maliye Bakanlığı'nın görüşü,* Yıllara Sari İnşaat ve Onarım işleri ile ilgili istihkakın alınmasıyla, kazancın yapılan işle ilgili olan kısmı elde edilmiş kabul edilerek, daha sonra istihkak tutarı üzerinden çeşitli yatırım araçları vasıtasıyla el-

de edilen faiz ve benzeri gelirlerin yıllara sari işle ilişkilendirmek-  
sizin, gelirin elde edildiği yılın geliri olarak yıllık beyannameye  
dahil edilmesi gerektiği yönündedir. Bu görüşün dayanak nokta-  
sı, elde edilen faiz gelirinin yapılan işin bir parçası olmadığı, is-  
tihkakın alınması sonrası getirilerinin, o yılda yapılan ayrı bir fa-  
aliyet gibi düşünülmesi gerektiğidir.

#### **6.2.1.1.2. Yargı Kararları**

Yargının görüşü her iki durumda da (İstihkak tutarı üzerinden  
elde edilen faiz, kur farkı vb. gelirler ve istihkak tutarlarının geç  
ödenmesi nedeniyle yürütülen vade farkları) elde edilen gelirin  
yapılan yıllara sari işle doğrudan ilgili olduğu, bu nedenle işin bit-  
tiği yıl geliri olarak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.madde-  
si hükmü dahilinde vergilendirilmesi gerektiği yönündedir.(Da-  
nıştay 4. Dairesinin E.1994/581, K.1994/3495 sayılı kararı )

#### **6.2.2. Geçici Kabul ve Kesin Kabul Arası Dönemde Gider ve Hasılatların Durumu**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 44.maddesi son fıkrasında,  
konu açıklığa kavuşturulmuştur. Buna göre :

*"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 tes-  
pitinde dikkate alınır"*

Bu madde hükmüne göre, geçici kabulden sonra, kesin ka-  
bulü sağlamak üzere yapılan işler nedeniyle katlanılan giderler  
ve alınan istihkakların, biten inşaat işiyle ilişkilendirmeksizin, el-  
de edildikleri yılın kar veya zararının tespitinde dikkate alınması

gerekmektedir. Ayrıca, elde edilen istihkaklar gelir.vergisi tevki-  
fatına da tabi tutulmayacaklardır.

## 7. MUHASEBE İŞLEMLERİ

### 7.1. ÖRNEKLER

#### Örnek 1

X A.Ş. 15.06.1999 tarihinde A İnşaatının yapımına, 25.07.1999 tarihinde B İnşaatının yapımına başlamıştır. İşveren ile yapılan sözleşme ile firma, A inşaatını 2001 yılı sonunda, B İnşaatını da 2002 yılı sonunda tamamlayıp teslim etmeyi taah-  
hüt etmiştir.

#### 7.1.1. Malzeme Alımı Kaydı

X A.Ş. İnşaatlarda kullanılmak üzere, 15.08.1999 tarihinde, 20.000.000.000.-TL + %15 KDV ödeyerek ilk madde malzeme (14.000.000.000.-TL değerinde çimento ve 6.000.000.000.-TL değerinde kum ) almış olup, alış bedelinin yarısını ve KDV tutarını peşin ödemiş, kalanı için 25.12.1999 vadeli bir senet vermiştir. Yapılan işlemin muhasebe kaydı şöyle olacaktır.

|                       |                    |                |
|-----------------------|--------------------|----------------|
| ----- 15.8.1999 ----- |                    |                |
| 150 İLK MADDE MALZEME | 20.000.000.000     |                |
| 150.001 Çimento       | 14.000.000.000     |                |
| 150.002 Kum           | 6.000.000.000      |                |
| 191 İNDİRİLECEK KDV   | 3.000.000.000      |                |
|                       | 100 KASA           | 13.000000.000  |
|                       | 321 BORÇ SENETLERİ | 10.000.000.000 |
| ----- / -----         |                    |                |

### 7.1.2. Gider Kaydı

#### a) İlk Madde Malzeme Gideri :

20.10.1999 tarihinde A İnşaatına 2.000.000.000.-TL değerinde çimento ve 1.000.000.000.-TL değerinde kum, B İnşaatına 3.000.000.000.-TL değerinde çimento ve 1.500.000.000.-TL değerinde kum gönderilmiştir.

|                            |               |               |
|----------------------------|---------------|---------------|
| ----- 20.10.1999 -----     |               |               |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ |               | 7.500.000.000 |
| 740.01 A İnşaatı           | —             |               |
| 740.01.001 Çimento         | 2.000.000.000 |               |
| 740.01.002 Kum             | 1.000.000.000 |               |
| 740.02 B İnşaatı           | —             |               |
| 740.02.001 Çimento         | 3.000.000.000 |               |
| 740.02.002 Kum             | 1.500.000.000 |               |
| 150 İLK MADDE MALZEME      |               | 7.500.000.000 |
| 150.001 Çimento            | 5.000.000.000 |               |
| 150.002 Kum                | 2.500.000.000 |               |
| ----- / -----              |               |               |

#### b) İşçilik Gideri :

A İnşaatı Şantiyesinde,1999 yılı Ekim ayında 10 işçi, B İnşaatı Şantiyesinde 10 işçi çalıştırılmış olup, ay sonunda A İnşaatında çalışan işçiler için 5.000.000.000.-TL, B İnşaatında çalışan işçiler için 5.000.000.000.-TL ücret tahakkuk ettirilmiştir. ( Ücretlerden her şantiye için yapılan vergi kesintisi 500.000.000.-TL, Sosyal Güvenlik Kesintisi 1.000.000.000.-TL'dir.)

----- 31.10.1999 -----

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 10.000.000.000

740.01 A İnşaatı

740.01.101 Esas Ücret 3.500.000.000

740.01.102 SSK Kes. 1.000.000.000

740.01.504 Vergi Kes. 500.000.000

740.02 B İnşaatı

740.02.101 Esas Ücret 3.500.000.000

740.02.102 SSK Kes. 1.000.000.000

740.02.504 Vergi Kes. 500.000.000

335 PERSONELE BORÇLAR 7.000.000.000

(381 GİDER TAHAKKUKLARI)

360 ÖD.VERGİ VE FONLAR 1.000.000.000

360.01 A İnşaatı

360.01.504 Vergi Kes. 500.000.000

360.02 B İnşaatı

360.01.504 Vergi Kes. 500.000.000

361 ÖDENECEK SOSYAL

GÜVENLİK KES. 2.000.000.000

361.01 A İnşaatı

361.01.102 SSK Kes. 1.000.000.000

361.02 B İnşaatı

361.02.102 SSK Kes. 1.000.000.000

----- / -----

01.11.1999 tarihinde işçilere ücretleri kasadan nakit olarak  
ödenmiştir.

----- 01.11.1999 -----

335 PERSONELE BORÇLAR 7.000.000.000

(381 GİDER TAHAKKUKLARI)

100 KASA 7.000.000.000

----- / -----

### 7.1.3. İstihkak (Hakediş) Alınması ve Vergi Kesintisinin Kaydı

İşveren tarafından, işi yapan şirkete, 02.12.1999 tarihinde A İnşaata için 9.000.000.000.-TL ve B İnşaata için 10.000.000.000.-TL olmak üzere toplam 19.000.000.000.-TL tutarında istihkak (hakediş) belgesi düzenlenmiş ve karşılığında X.A.Ş. tarafından aynı tarihte fatura düzenlenerek işverene verilmiştir. İstihkak (hakediş) bedelinin 1.000.000.000.-TL'lik kısmı işveren tarafından ödenmiş, işveren cari hesabı borçlandırılmıştır.

| ----- 02.12.1999 -----            |  |                |
|-----------------------------------|--|----------------|
| 100 KASA                          |  | 19.661.600.000 |
| 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR        |  | 1.000.000.000  |
| 127.01 İşveren A                  |  |                |
| 295 PEŞİN ÖD.VER.VE FONLAR        |  | 1.045.000.000  |
| 295.01 A İnşaata                  |  | 495.000.000    |
| 295.01.503 Gelir Ver.Stp.(%5)     |  | 450.000.000    |
| 295.01.504 Fon Payı               |  | 45.000.000     |
| 295.02 B İnşaata                  |  | 550.000.000    |
| 295.02.503 GelirVer.Stp.(%5)      |  | 500.000.000    |
| 295.02.504 Fon Payı               |  | 50.000.000     |
| 770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ       |  | 142.500.000    |
| 770.01.505 Damga Ver.(% 0.75)     |  | 67.500.000     |
| 770.02.505 Damga Ver.(% 0.75)     |  | 75.000.000     |
| 350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE        |  |                |
| ONARIM HAKEDİŞLERİ                |  | 9.000.000.000  |
| 350.1 A İnşaata                   |  | 9.000.000.000  |
| 351 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE ONARIM |  |                |
| HAKEDİŞLERİ                       |  | 10.000.000.000 |
| 350.2 B İnşaata                   |  | 10.000.000.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV (%15)          |  | 2.850.000.000  |
| ----- / -----                     |  |                |



#### 7.1.4. İstihkakların (Hakedişlerin) Geç Ödenmesi Nedeniyle Yürütülen Faizlerin Kaydı

**Örnek :**

02.12.1999 tarihinde düzenlenen istihkaktan, tahakkuku yapıp tahsilatı yapılamayan (Diğer Ticari Alacaklar Hesabının borcuna kaydedilen) 1.000.000.000.-TL tutara, şirket tarafından 100.000.000.-TL vade farkı (faiz) yürütülmüş ve 31.03.2000 tarihli fatura işverene gönderilmiştir.

|                            |                    |             |
|----------------------------|--------------------|-------------|
| ----- 31.03.2000 -----     |                    |             |
| 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR |                    | 117.000.000 |
| 127.1 İşveren A            |                    |             |
|                            | 642 FAİZ GELİRLERİ | 100.000.000 |
|                            | 391 HESAPLANAN KDV | 17.000.000  |
| ----- / -----              |                    |             |

Burada tahakkuk kaydı yapılan ve vade farkından kaynaklanan faiz geliri, yapılan yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilişkilendirilmeksizin, ertesi yıl beyanname döneminde 2000 yılı kazancı olarak beyan edilecektir. (6.2.1.bölümündeki açıklamalarımız doğrultusunda)

#### 7.1.5. İstihkakların Değerlendirilmesinden Elde Edilen Faizlerin Kaydı

**Örnek :**

02.12.1999 tarihinde alınan istihkak tutarının 1.500.000.000 TL'lik kısmından 31.04.2000 tarihinde 100.000.000.-TL repo geliri elde edilmiştir.

|                                 |                             |             |
|---------------------------------|-----------------------------|-------------|
| ----- 31.04.2000 -----          |                             |             |
| 102 BANKALAR                    | 100.000.000                 |             |
| 102.01 A Bankası Repo Hesabı    |                             |             |
|                                 | 642 FAİZ GELİRLERİ          | 100.000.000 |
| ----- 31.04.2000 -----          |                             |             |
| 102 BANKALAR                    | 100.000.000                 |             |
| 102.01 A Bankası Mevduat Hesabı |                             |             |
|                                 | 102 BANKALAR                | 100.000.000 |
|                                 | 102.1 A Bankası Repo Hesabı |             |
| ----- / -----                   |                             |             |

Yine burada da (6.2.1.bölümündeki açıklamalarımız doğrultusunda) alınan istihkakların repo yoluyla değerlendirilmesinden elde edilen faiz geliri, yapılan yıllara sari inşaat ve onarım işi ile ilişkilendirilmeksizin, ertesi yıl beyanname döneminde 2000 yılı kazancı olarak beyan edilecektir.

#### **7.1.6. Peşin Ödenen Uzun Vadeli Vergilerin Kısa Vadeli Hale Getirilmesi**

Peşin ödenen vergilerin (yapılan hakediş ödemelerinden yapılan gelir vergisi kesintilerinin) kısa vadeli hale gelenlerinin ( vadesi 1 yılın altına inenlerin) 295 no'lu hesaptan 193 no'lu hesaba alınması gerekmektedir (Dönemsellik İlkesi gereği)

Örneğimizde her iki inşaat içinde 02.12.1999 tarihinde hakediş alınmış ve tevkifat yapılmıştı. A İnşaatı 2001 yılında, B İnşaatı 2002 yılında bittiğine göre, kayıtlar aşağıdaki gibi olacaktır.

|                            |                            |             |
|----------------------------|----------------------------|-------------|
| ----- 31.12.2000 -----     |                            |             |
| 193 PEŞİN ÖD.VER.VE FONLAR | 495.000.000                |             |
| 193.01 A İnşaatı           |                            |             |
|                            | 295 PEŞİN ÖD.VER.VE FONLAR | 495.000.000 |
|                            | 295.01 A İnşaatı           |             |
| ----- / -----              |                            |             |

|                            |             |  |  |
|----------------------------|-------------|--|--|
| ----- 31.12.2001 -----     |             |  |  |
| 193 PEŞİN ÖD.VER.VE FONLAR | 550.000.000 |  |  |
| 193.02 B İnşaatı           |             |  |  |
| 295 PEŞİN ÖD.VER.VE FONLAR | 550.000.000 |  |  |
| 295.01 B İnşaatı           |             |  |  |
| ----- / -----              |             |  |  |

#### **7.1.7- Maliyet ve Hasılat Hesaplarının Kapatılması, Dönem Kandan Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıklarının Ayrılması**

Çalışmamızın amacı, konu hakkında önemli olan noktaların altını çizmek olduğundan, X A.Ş.'nin, yıllara sari inşaat işleri olan A ve B İnşaatlarında yapılan gider ve hasılatların, yukarıda gösterilen kalemlerle sınırlı olduğunu varsayarak, örneğimize devam edeceğiz. İnşaatların devam ettiği yıllar olan 1999, 2000 ve B İnşaatı için 2001 yıllarında, yapılan giderler ve alınan istihkaklar dönem sonlarında, 17 ve 35 grubu hesaplarda toplanarak, bilançoda aktif ve pasif kalemler olarak yer alacaktır.

A İnşaatının bittiği yıl olan 2001 yılı sonunda ve B İnşaatının bittiği yıl olan 2002 yılı sonunda, her iki inşaat işinde, geçici kabbullerin yapıldığı tarihte (işin bitim tarihinde) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesi uyarınca kar veya zararın hesaplanması gerekmektedir.

Bunun için yapılması gereken muhasebe kayıtları şu sırayı takip edecektir:

Öncelikle yansıtma hesapları açılmalı ve bu yolla gider hesapları (7 hesap sınıfında yer alan hesaplar) 17 hesap grubunda yer alan hesaplara, oradan 622 no'lu hesaba ve bu hesaptan da 690 no'lu kar/zarar hesabına aktarılmalıdır. Hasılat he-

sapları (35 grubu hesaplar) ise, 600 no'lu hesaba, oradan da 690 no'lu kar/zarar hesabına nakledilerek gelir ve gider kalemlerinin 690 kar/zarar hesabında karşılaştırılması ve işten elde edilen, nihai kazancın tespiti yapılmalıdır. Örneğimizde, Genel Yönetim Giderlerinden sadece damga vergisi ele alınmıştır ancak, başka genel yönetim giderleri olması durumunda, toplam genel yönetim giderlerinden her inşaat işine pay verilmesi gerekmektedir. Ortak giderlerden her işe ne kadar pay verilmesi gerektiğine 3.2 bölümündeki açıklamalarımızda yer vermiştik.

Açıklamalarımız doğrultusunda, kayıtların aşağıdaki sırada ve sistemde yapılması gerekmektedir

#### **Maliyet ve gider hesaplarının sonuç hesaplarına aktarılması:**

#### **1999 Yılında Yapılan İnşaat Giderlerinin , 31.12.1999 Tarihli Bilançoda Yer Alacak 17 Grubu Hesaplara Aktarılması :**

|                             |               |               |  |
|-----------------------------|---------------|---------------|--|
| -----31.12.1999 -----       |               |               |  |
| 170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE  |               |               |  |
| ONARIM MALİYETLERİ          | 8.067.500.000 |               |  |
| 170.01 A İnşaatı            | 8.067.500.000 |               |  |
| 741 HİZMET ÜR.MAL.YAN. HES. |               | 8.000.000.000 |  |
| 741.01 A İnşaatı            |               |               |  |
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ |               |               |  |
| YANSITMA HES.               |               | 67.500.000    |  |
| 771. 01. A İnşaatı          |               |               |  |
| 771.01.505 Damga Vergisi    | 67.500.000    |               |  |
| ----- 31.12.1999 -----      |               |               |  |
| 171 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE  |               |               |  |
| ONARIM MALİYETLERİ          | 9.575.000.000 |               |  |
| 171.02 B İnşaatı            | 9.575.000.000 |               |  |

|                                |                |                |
|--------------------------------|----------------|----------------|
| 741 HİZMET ÜRETİM MAL.YANSITMA |                |                |
| HES.                           |                | 9.500.000.000  |
| 741.02 B İnşaatı               |                |                |
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ    |                |                |
| YANSITMA HES.                  |                | 75.000.000     |
| 771. 02. B İnşaatı             |                |                |
| 771.02.505 Damga Vergisi       |                | 75.000.000     |
| ----- 31.12.1999 -----         |                |                |
| 741 HİZMET ÜRETİM MAL.         |                |                |
| YANSITMA HES.                  | 17.500.000.000 |                |
| 741.01 A İnşaatı               | 8.000.000.000  |                |
| 741.02 B İnşaatı               | 9.500.000.000  |                |
| 771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ    |                |                |
| YANSITMA HES.                  | 142.500.000    |                |
| 771.01. A İnşaatı              | 67.500.000     |                |
| 771.02. B İnşaatı              | 75.000.000     |                |
| 740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ     |                | 17.500.000.000 |
| 740.1 A İnşaatı                |                |                |
| 740.01.001 Çimento             | 2.000.000.000  |                |
| 740.01.002 Kum                 | 1.000.000.000  |                |
| 740.01.101 Esas Ücret          | 3.500.000.000  |                |
| 740.01.102 SSK Kes.            | 1.000.000.000  |                |
| 740.01.504 Vergi Kes.          | 500.000.000    |                |
| 740.2 B İnşaatı                |                |                |
| 740.02.001 Çimento             | 3.000.000.000  |                |
| 740.02.002 Kum                 | 1.500.000.000  |                |
| 740.02.101 Esas Ücret          | 3.500.000.000  |                |
| 740.02.102 SSK Kes.            | 1.000.000.000  |                |
| 740.02.504 Vergi Kes.          | 500.000.000    |                |
| 770 GENEL YÖNETİM GİD.         |                | 142.500.000    |
| 770.01.505 Damga Ver.          |                |                |
| (% 0.75)                       | 67.500.000     |                |
| 770.02.505 Damga Ver.          |                |                |
| (% 0.75)                       | 75.000.000     |                |
| ----- / -----                  |                |                |

Buna göre, X A.Ş.'nin 31.12.1999 tarihli Bilançosunda 17 ve 35 grubu hesaplarının görünümü şöyle olacaktır.

**X A.Ş.'nin 31.12.1999 tarihli Bilançosu**

|                    |                     |
|--------------------|---------------------|
| 170 YILLARA YAY.   | 350 YILLARA YAYGIN  |
| İNŞ. VE ONA.       | İNŞ. VE ONA.        |
| MAL. 8.067.500.000 | HAK. 9.000.000.000  |
| 171 YILLARA YAY.   | 350 YILLARA YAYGIN  |
| İNŞ. VE ONA.       | İNŞ. VE ONA.        |
| MAL. 9.575.000.000 | HAK. 10.000.000.000 |

Ertesi yıllarda giderler yapıldıkça ve istihkaklar alındıkça, 1999 yılındaki kayıtların benzeri kayıtlar yapılacak ve işlerin bit-tiği (geçici kabul tutanaklarının düzenlendiği) yıllara kadar bu şe-kilde muhasebe kayıtları yapılmaya devam edilecektir. Biz örne-ğimizin çok fazla uzamaması açısından, 1999 yılından sonra gi-der yapılmamış ve istihkak alınmamış olarak varsaydık.

Anlattıklarımız doğrultusunda, işlerin tamamlanma yıllarında aşağıdaki kayıtlar yapılacaktır.

**• A İnşaatının Tamamlanma Yılı Olan 2001 Yılı Sonunda Ya-pılacak Muhasebe Kayıtları :**

**Maliyet Hesaplarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması :**

|                             |               |
|-----------------------------|---------------|
| ----- 31.12.2001 -----      |               |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 8.067.500.000 |
| 170 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE  |               |
| ONARIM MALİYETLERİ          | 8.067.500.000 |
| 170.1 A İnşaatı             | 8.067.500.000 |
| ----- / -----               |               |

----- 31.12.2001 -----  
 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 8.067.500.000  
     622 SATILAN HİZMET MALİYET 8.067.500.000  
     622.1 A İnşaatı 8.067.500.000  
 ----- / -----

**Hasılat Hesaplarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması :**

----- 31.12.2001 -----  
 350 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE  
     ONARIM HAKEDİŞLERİ 9.000.000.000  
     350.01 A İnşaatı 9.000.000.000  
     600 YURTİÇİ SATIŞLAR 9.000.000.000  
 ----- 31.12.2001 -----

600 YURTİÇİ SATIŞLAR 9.000.000.000  
     600.01 A İnşaatı 9.000.000.000  
     690 DÖN.KAR VEYA ZARARI 9.000.000.000  
 ----- / -----

690 No'lu hesaplardaki son duruma bakarsak :

| 690 (2001 yılı) |                     |
|-----------------|---------------------|
| 8.067.500.000.- | 9.000.000.000.-     |
|                 | -----               |
|                 | 932.500.000.-TL KAR |

**A İnşaatı Yapımından Elde edilen Kazanç Üzerinden Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülüklerin Ayrılması :**

- İş yapan mükellefin kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle, A İnşaatının bittiği yıl sonunda (2001 yılı sonunda) tamamlanan işle ilgili olarak elde edilen kazanç üzerinden (690 DÖ-

NEM .KAR VEYA ZARARI hesabının kalanı üzerinden) kurum-  
lar vergisi ve fon payı karşılığının ayrılması gerekir.

----- 31.12.2001 -----

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.

YAS. YÜK. KARŞ. 307.725.000

691.01.501 Kurumlar Vergisi 279.750.000

(932.500.000 x 0,30)

691.01.502 Fon Payı 27.975.000

(279.750.000 x 0,10)

370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER

YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIĞI 307.725.000

370.01.501 Kurumlar Vergisi 279.750.000

(932.500.000 x 0,30)

370.01.502 Fon Payı 27.975.000

(279.750.000 x 0,10)

----- 31.12.2001 -----

690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI 932.500.000

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS.

YÜK. KARŞ. 307.725.000

691.01.501 Kurumlar Vergisi 279.750.000

(932.500.000 x 0,30)

691.01.502 Fon Payı 27.975.000

(279.750.000 x 0,10)

692 DÖN.NET KARI VEYA ZAR. 624.775.000

----- 31.12.2001 -----

692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI 624.775.000

590 DÖNEM NET KARI 624.775.000

----- / -----

2001 yılında A İnşaatından elde edilen net kazanç 590 No'lu  
"DÖNEM NET KARI " hesabında yer alan 624.775.000.-TL ola-  
caktır.



Daha sonra 590 no'lu hesapta yer alan tutar, ertesi yılın başında 570 no'lu "GEÇMİŞ YILLAR KARLARI" hesabına aktarılacaktır.

|                           |             |  |
|---------------------------|-------------|--|
| -----01/01/2002-----      |             |  |
| 590 DÖNEM NET KARI        | 624.775.000 |  |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI | 624.775.000 |  |
| ----- / -----             |             |  |

**• B İnşaatının Tamamlanma Yılı Olan 2002 Yılı Sonunda Yapılacak Muhasebe Kayıtları :**

**Maliyet Hesaplarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması :**

|                             |               |  |
|-----------------------------|---------------|--|
| ----- 31.12.2002-----       |               |  |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 9.575.000.000 |  |
| 171 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE  |               |  |
| ONARIM MALİYETLERİ          | 9.575.000.000 |  |
| 171.02 A İnşaatı            | 9.575.000.000 |  |
| ----- 31.12.2002-----       |               |  |
| 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI   | 9.575.000.000 |  |
| 622 SATILAN HİZMET MALİYETİ | 9.575.000.000 |  |
| 622.02 B İnşaatı            | 9.575.000.000 |  |
| ----- / -----               |               |  |

**Hasılat Hesaplarının Sonuç Hesaplarına Aktarılması :**

|                            |                |  |
|----------------------------|----------------|--|
| ----- / -----              |                |  |
| 351 YILLARA YAYGIN İNŞ. VE |                |  |
| ONARIM HAKEDİŞLERİ         | 10.000.000.000 |  |
| 351.02 B İnşaatı           | 10.000.000.000 |  |
| • 600 YURTIÇI SATIŞLAR     | 10.000.000.000 |  |
| ----- / -----              |                |  |
| ----- 31.12.2002-----      |                |  |
| 600 YURTIÇI SATIŞLAR       | 10.000.000.000 |  |
| 600.02 B İnşaatı           | 10.000.000.000 |  |
| 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI  | 10.000.000.000 |  |
| ----- / -----              |                |  |

690 No'lu hesaplardaki son duruma bakarsak :

690 (2002 Yılı)

|                 |                  |
|-----------------|------------------|
| 9.575.000.000.- | 10.000.000.000.- |
|                 | -----            |
|                 | 425.000.000.-    |

**B İnşaatı Yapımından Elde edilen Kazanç Üzerinden Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülüklerin Ayrılması :**

- İş yapan mükellefin kurumlar vergisi mükellefi olması nedeniyle, B İnşaatının bittiği yıl sonunda (2002 yılı sonunda) tamamlanan inşaat işi ilgili olarak elde edilen kazanç üzerinden (690 DÖNEM .KAR VEYA ZARARI hesabının kalanı üzerinden) kurumlar vergisi ve fon payı karşılığının ayrılması gerekir.

----- 31.12.2002-----

691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ.

YAS. YÜK. KARŞ. 140.250.000

691.02.501 Kurumlar Vergisi 127.500.000  
(425.000.000 x 0,30)

691.02.502 Fon Payı 12.750.000  
(127.500.000 x 0,10)

370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER

YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞ. 140.250.000

370.02.501 Kurumlar Vergisi 127.500.000  
(425.000.000 x 0,30)

370.02.502 Fon Payı 12.750.000  
(127.500.000 x 0,10)

----- / -----

|                                   |             |             |
|-----------------------------------|-------------|-------------|
| ----- 31.12.2002-----             |             |             |
| 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI         | 425.000.000 |             |
| 691 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞ. YAS. |             |             |
| YÜK. KARŞ.                        |             | 140.250.000 |
| 691.02.501 Kurumlar Vergisi       | 127.500.000 |             |
| (425.000.000 x 0,30)              |             |             |
| 691.02.502 Fon Payı               | 12.750.000  |             |
| (127.500.000 x 0,10)              |             |             |
| 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI    |             | 284.750.000 |

|                                |             |             |
|--------------------------------|-------------|-------------|
| ----- / -----                  |             |             |
| ----- 31.12.2002-----          |             |             |
| 692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI | 284.750.000 |             |
| 590 DÖNEM NET KARI             |             | 284.750.000 |
| ----- / -----                  |             |             |

2002 yılında B İnşaatından elde edilen net kazanç 590 No'lu "DÖNEM NET KARI" hesabının alacak tarafında yer alan 284.750.000.-TL olacaktır.

Daha sonra, 590 no'lu hesapta yer tutarlar, ertesi yılın başında 570 no'lu "GEÇMİŞ YILLAR KARLARI" hesabına aktarılmaktadır.

|                           |             |             |
|---------------------------|-------------|-------------|
| ----- 01.01.2003-----     |             |             |
| 590 DÖNEM NET KARI        | 284.750.000 |             |
| 570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI |             | 284.750.000 |
| ----- / -----             |             |             |

#### 7.1.8. Beyanname Verme Döneminde Yapılacak Kayıtlar

Bir önceki yıl sonunda, kurumlar vergisi ve fon payı hesaplanmış ve hesaplanan vergi karşılığında 370 no'lu hesapta karşılık ayrılmıştı. Beyanname verme zamanı olan Nisan ayı geldiğinde, kurumun kar dağıtımı yapıp yapmamasına bağlı olarak,

kurumun elde ettiği dönem karı üzerinden gelir vergisi stopajı hesaplanacaktır. Biz örneğimizde, kurumun (2002 ve 2003 yıllarında) kar dağıtmama kararı aldığını varsaydığımızdan, kar dağıtımına ilişkin kayıtlara yer vermeyeceğiz.

Bundan sonra, dönem karı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı, peşin ödenen vergiler (istihkak alındığı tarihlerde yapılan gelir vergisi kesintisi tutarları toplamı) ile karşılaştırılacaktır. Kurumlar vergisi ve fon payı toplam tutarının, peşin ödenen vergiden büyük olması durumunda fark tutar, "360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR" hesabına aktarılarak, Nisan ayı sonuna kadar vergi dairesine yatırılacaktır.

Peşin ödenen vergiler toplamının, hesaplanan kurumlar vergisi ve fon payı toplamından daha küçük olması durumunda ise (örneğimizde öyle), iade edilmesi gereken vergi ortaya çıkacak ve iade talep edilmesi durumunda, ilgili vergi dairesi tarafından mükellefe iade edilecektir.

Bu anlattıklarımız doğrultusunda şirketin, A ve B İnşaatlarından elde ettiği kazancı beyan edeceği beyan dönemlerinde yapacağı muhasebe kayıtları şöyle olacaktır.

• **A İnşaatından Elde Edilen Kazancın Beyan Döneminde Yapılacak Muhasebe Kayıtları :**

|                                             |             |
|---------------------------------------------|-------------|
| -----30.04.2002-----                        |             |
| 370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER |             |
| KARŞILIĞI                                   | 307.725.000 |
| 370.01.501 Kurumlar Vergisi                 | 281.370.000 |
| (932.500.000 x 0,30)                        |             |
| 370.01.502 Fon Payı                         | 27.975.000  |
| (279.750.000 x 0,10)                        |             |

371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN  
VERGİ VE DİĞER  
YÜKÜMLÜLÜKLERİ 307.725.000

-----30.04.2002 -----  
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN  
VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLERİ 307.725.000  
371.01 A İnşaatı  
193 PEŞ.ÖD.VER.VE FONLAR 307.725.000  
----- / -----

Bu durumda 193 No'lu hesabın son durumuna bakacak olursak :

| 193 Peşin Öd. Vergi ve Fonlar |               |
|-------------------------------|---------------|
| 495.000.000.-                 | 307.725.000.- |

• B İnşaatından Elde Edilen Kazancın Beyan Döneminde Yapılacak Muhasebe Kayıtları :

-----30.04.2003 -----  
370 DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YÜKÜMLÜLÜKLER  
KARŞILIĞI 140.250.000  
370.02.501 Kurumlar Vergisi 127.500.000  
(425.000.000 x 0,30)  
370.02.502 Fon Payı 12.750.000  
(127.500.000 x 0,10)  
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN  
VERGİ VE DİĞER YÜK. 140.250.000  
-----30.04.2003 -----  
371 DÖNEM KARININ PEŞİN ÖDENEN  
VERGİ VE DİĞER YÜK. 140.250.000  
371.02 B İnşaatı  
193 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FONLAR 140.250.000  
----- / -----

Bu durumda 193 No'lu hesabın son durumuna bakacak olursak :

| 193 Peşin Öd. Vergi ve Fonlar |               |
|-------------------------------|---------------|
| 550.000.000.-                 | 140.250.000.- |

#### 7.1.9. Stopaj İadesi Alınmasının Kaydı

• A İnşaatının Yapım Yıllarında Alınan İstihkaklardan Kesilen Gelir Vergisinin İade Konusu Yapılmasının Muhasebe Kayıtları :

Kurum, A İnşaatı için 2001 yılı kurumlar vergisi ve fon payı toplamından mahsup edemediği (495.000.000 - 307.725.000 = ) 187.275.000.-TL gelir vergisi tevkifat tutarının nakden iadesi için 03.05.2002 tarihlerinde vergi dairesine müracaat etmiş olup, vergi dairesince A İnşaatından doğan iade tutarı 15.06.2002 tarihinde kuruma nakden iade edilmiştir

Buna göre iade talebi ve iadenin gerçekleşmesi durumlarında yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 03.05.2002 -----

|                              |             |
|------------------------------|-------------|
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR  | 187.275.000 |
| 193 PEŞİN ÖD.VERGİ VE FONLAR | 187.275.000 |
| 193.1 A İnşaatı              |             |

- İade istenen tutarın 193 No'lu hesaptan çıkarılarak alacak hesabına aktarılması

----- 15.06.2002 -----

|                             |             |
|-----------------------------|-------------|
| 101 ALINAN ÇEKLER           | 187.275.000 |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR | 187.275.000 |

- İade tutarının Vergi Dairesi tarafından çekle ödenmesi

----- / -----

• B İnşaatının Yapım Yıllarında Alınan İstihaklardan Kesilen Gelir Vergisinin İade Konusu Yapılmasının Muhasebe Kayıtları :

- Kurum, A İnşaatı için 2001 yılı kurumlar vergisi ve fon payı toplamından mahsup edemediği (550.000.000 - 140.250.000 = ) 409.750.000.-TL gelir vergisi tevkifat tutarının nakden iadesi için, 05.05.2003 tarihinde vergi dairesine müracaat etmiş olup, vergi dairesince B İnşaatından doğan iade tutarı 20.06.2003 tarihinde nakden iade edilmiştir.

Buna göre iade talebi ve iadenin gerçekleşmesi durumlarında yapılacak muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

|                                                                                   |             |  |
|-----------------------------------------------------------------------------------|-------------|--|
| ----- 05.05.2003 -----                                                            |             |  |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR                                                       | 409.750.000 |  |
| 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR                                                  | 409.750.000 |  |
| 193.1 B İnşaatı                                                                   |             |  |
| - İade istenen tutarın 193 No'lu hesaptan çıkarılarak alacak hesabına aktarılması |             |  |
| ----- 20.06.2003 -----                                                            |             |  |
| 101 ALINAN ÇEKLER                                                                 | 409.750.000 |  |
| 136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR                                                       | 409.750.000 |  |
| - İade tutarının Vergi Dairesi tarafından çekle ödenmesi                          |             |  |
| ----- / -----                                                                     |             |  |

## **BÖLÜM II**

### **ÖZEL İNŞAATLARDA VERGİLENDİRME**

Taahhüt niteliğinde olmayan ve satılmak amacıyla yapılan inşaatlar, yıllara sirayet etsin veya etmesin özel inşaat niteliğindedir ve genel esaslara göre vergilendirilir.

#### **8. Özel İnşaat Nedir ?**

Özel inşaat bir tür imalattır. Arsa bedeli, inşaatın yapımında kullanılan malzeme, işçilik, genel giderler (makine ve teçhizat alım ve kiralama giderleri, amortismanlar, plan ve proje giderleri vb.) gibi harcamalar, inşaatın maliyetini oluşturmaktadır. Buna karşılık imal edilen mamul malın (yapımı biten inşaatın veya binanın ) tam veya parça parça (daire daire veya kat kat halinde) satılması sonucu elde edilen gelir, inşaatın hasılatını oluşturmaktadır.

#### **9. Özel İnşaat İşlerinde Kazanç Tespiti**

İnşaat tamamlandıktan sonra tümüyle satılırsa, maliyet ile satış bedeli karşılaştırılır ve ticari faaliyetin sonucu oluşan kar veya zarar hesaplanır.

İnşaat kat kat veya daire daire satılırsa, satılan her kat ve dairenin kar ve zararı saptanır. Kat veya dairelerin maliyeti, binanın tüm maliyetinden her kat veya daireye bazı ölçü ve esaslara göre ( arsa payı metrekaresi, kat veya daire adedi gibi) pay vermek suretiyle bulunur. Bu gibi satışlarda kar veya zararın tespiti için bütün kat veya dairelerin satılmasını beklemeye lüzum yoktur. Elde edilen kar veya zarar yıl içindeki satışlara göre sap-



tanır ve o yılın geliri olarak ertesi yıl beyanname döneminde beyan edilir. Yıl içinde satılmamış kat veya daireler mevcut ise, bunlar envanterde, durumlarına göre yarı mamuller veya stoklar arasında gösterilir ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 274 ve 275.maddelerindeki hükümler doğrultusunda maliyet bedeli değerlendirilir.

### 9.1. Vergiyi Doğuran Olay

Özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, **tasarruf hakkının devridir**. Yapılan inşaat, alıcının tasarrufuna (istifadesine ve yararına) sunulduğu anda teslim edilmiş sayılır ve vergisel açıdan satış hükmündedir.

Genellikle özel inşaat işlerinde vergiyi doğuran olayın, tapuya tescil muamelesi ile gerçekleştiği düşünülmektedir. Fakat, tescil işlemi yapılmadan da gayrimenkullerin satıldığı unutulmamalıdır. Bu nedenle, kanun koyucu tarafından, bu tür satış işlemlerinde, tapu devri yerine tasarruf hakkının devri benimsenmiştir.

Uygulamada sıkça rastlanan, yapılan daire ve işyerlerinin henüz yapımı devam ederken, peşin veya vadeli olarak satılması durumunda da durum aynıdır. Tapuda arsa payının alıcıya devredilmesi, vergisel açıdan sonuç doğurmamakta, ancak taahhüt edilen daire ve işyerlerinin yapımı bittikten sonra alıcıya teslimi (tasarruf hakkının devri) ile vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir. Bu mantıkla, alıcıdan inşaatın yapımı sırasında alınan toplam satış bedeli veya satış bedelinin taksit tutarları, "avans" olarak değerlendirilmekte, kazanç iş bitiminde, da-

ire veya işyerlerinin alıcının tasarrufuna bırakıldığı tarihte elde edilmiş sayılmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 231.maddesinin 5.bendinde "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami on gün içinde düzenlenir" hükmü yer almaktadır. Buna göre, fatura düzenlemesi ödemeye bağlı olmayıp, teslimine bağlı olduğundan, yapılan inşaatın bağımsız bölümlerin alıcıya satışı karşılığında düzenlenecek faturanın, satılan daire veya işyerinin alıcının tasarrufuna sunulduğu tarihte düzenlenmesi gerekmektedir.

## **9.2. Kazanç Tespitinde Genel Giderlerin Durumu**

Özel inşaat yapan kişi, bir veya birden fazla sayıda yapımına devam ettiği inşaatla sahip olabilir. Bu inşaat veya inşaatların yapımında katlandığı giderlerin bir kısmı doğrudan belli bir inşaatla ilgili olmayabilir. Örneğin, inşaat işlerinde kullanılan demirbaş ve makinelerin amortisman giderleri, yapılan bütün inşaat işlerini ilgilendirmektedir.

Bu tür giderler "genel yönetim veya genel idare gideri" olarak adlandırılmaktadır. Bu giderlerin maliyetlere veya faaliyet giderlerine dahil edilmesi konusunda, mükellefler serbesttir. Mükellefler isterlerse, söz konusu giderleri, çeşitli dağıtım ölçüleri kullanılarak, inşaatlara pay vermek suretiyle inşaat maliyetine dahil ederler, isterlerse içinde bulunulan faaliyet yılının gideri sayılarak doğrudan dönem kar ve zarar hesabıyla ilişkilendirebilirler.

## **10. Üzerine İnşaat Yapılan Arsa İle İlgili Olarak Maliyet Bedeli Artırımı (Maliyet Artış Fonu) Uygulaması**

Maliyet Bedeli Artırımı, satış karı olarak görünen ve enflas-

yondan kaynaklanan fiktif karların, vergi matrahına dahil edilerek mükelleflerin haksız bir şekilde vergilendirilmesini önleyen uygulamalardan (FIFO, Yeniden Değerleme Uygulaması vb.) birisidir. Maliyet Bedeli Artırımı uygulamasında dikkat edilmesi gereken hususlar şunlardır:

- Bu uygulamadan bilanço ve işletme esasına göre defter tutan gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilir. Serbest meslek kazancı esasına göre defter tutan mükellefler, maliyet bedeli artırımı uygulamasından yararlanamazlar.

- Maliyet bedeli artırımına konu olacak gayrimenkuller, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle işletme aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.

- Gayrimenkul ve menkul kıymet ticareti ile uğraşan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri bu amaçla ellerinde bulundurdıkları gayrimenkul, iştirak hissesi ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri için maliyet bedeli artırımı yapamayacaklardır. Fakat, bu mükellefler faaliyetlerine tahsis ettikleri gayrimenkuller için bu uygulamadan yararlanabileceklerdir. Örneğin, gayrimenkul ticareti ile uğraşan X firması ticaretini yaptığı gayrimenkuller için maliyet bedeli artırımı uygulamasından yararlanmazken, yönetim binası olarak kullandığı ve işletme aktifinde iki tam yıldan fazla kayıtlı bulunan binasını sattığında bu uygulamadan yararlanabilecektir.<sup>11</sup>

Maliyet Bedeli Artırımı, diğer adıyla Maliyet Artış Fonu uygulaması 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 38.maddesinin 3.fıkrasında düzenlenmiştir. Bu fıkra hükmü (4684 Sayılı Kanunun 17.

<sup>11</sup> Hesap Uzmanları Derneği - Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2003 - Syf : 580

Maddesiyle değiştirilen ve 03.07.2001 tarihinden itibaren yürürlüğe giren şekliyle) şöyledir: "Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere Devlet İstatistik Enstitüsünce belirlenen toptan eşya fiyat endeksindeki artış oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir."

Söz konusu maddenin değişmeden önceki şekli ise şöyledir: "Mükelleflerin iktisap tarihinden itibaren en az iki tam yıl süreyle işletmelerinde kayıtlı bulunan gayrimenkul, iştirak hisseleri ve amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları halinde, bu iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli bunların iktisap edildiği ve elden çıkarıldıkları yıllar hariç olmak üzere her takvim yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerleme oranında artırılarak kazancın tespitinde dikkate alınabilir."

Bahsettiğimiz kanun maddesinin değişmeden önceki şekli, söz konusu iktisadi kıymetlerin iktisap edildiği ve satıldığı yıllar hariç olmak üzere, iktisap ve satış tarihleri arasındaki süre için, yıllık bazda yeniden değerleme oranında maliyet artırımını uygulanmasını; değiştikten sonraki şeklinde ise, iktisadi kıymetlerin satıldığı ay hariç olmak üzere, iktisap ve satış tarihleri arasındaki süre için, aylık bazda TEFE oranında maliyet artırımını yapılmasını içermektedir.

Yine bu fıkranın son bölümünde "Söz konusu iktisadi kıymet-

*lerin alım satımı ile devamlı uğraşanlar, alım satımını yaptıkları iktisadi kıymetler için bu hükümden yararlanamaz. Şu kadar ki, inşaat yapımına tahsis edilen arsa ve arazilere ilişkin olarak inşaatın bitim tarihine kadar geçen süre için bu fıkra hükmüne göre maliyet bedeli artırımı yapılabilir. Ancak, inşaatın tamamlanmasından önce satışı yapılan gayrimenkullar için maliyet artırımını satışın yapıldığı tarihe kadar uygulanır" ifadeleri yer almaktadır.*

Fıkranın bu son bölümlerindeki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, alım satımı ile uğraşılan iktisadi kıymetlerin satılması durumunda, maliyet artırımı yapılamayacaktır. Çünkü, bu durumlarda iktisadi kıymet emtia halini almakta olup, emtianın enflasyondan arındırılması için LİFO, FİFO, Ortalama Maliyet gibi emtia değerlendirme yöntemleri, zaten uygulamaya konulmuştur. Buna göre, arsa alım satımı işi ( burada arsa emtia olmaktadır ) ile uğraşan mükellefler, maliyet bedeli artırımı uygulamasından yararlanamayacaklardır. Fakat, yukarıda yer alan kanun hükmüne göre, iktisap tarihinden itibaren en az iki yıl işletmede kayıtlı olan arsanın inşaat yapımında kullanılması durumunda, bu uygulamadan yararlanılabilecektir. Arsanın maliyet bedeli artırımı, inşaatın bitim tarihine ( yapımı bitirilmeden satılması halinde satış tarihine ) kadar uygulanabilecektir.

Konuyu bir örnekle açıklamaya çalışalım.

#### **Örnek :**

İnşaat sektöründe faaliyet gösteren X AŞ, 20.08.1998 tarihinde 500.000.000.-TL'ye aldığı ve şirketin aktifine kaydettiği bir ar-

sanın üzerine inşaat yapmış ve 20.01.2003 tarihinde inşaatın yapımını bitirmeden inşaatı 20.000.000.000.-TL'ye satmıştır. İnşaatın yapım maliyeti 10.000.000.000.-TL'dir.

Bu durumda, müteahhit firmanın bu satıştan kazancı,  $20.000.000.000 - (10.000.000.000 + 500.000.000) = 9.500.000.000$ .-TL, doğrudan vergilendirilecek (reel özellikte) bir kazanç olmayıp, fiktif bir kazanç olacaktır. Gerçekte vergilendirilmesi gereken (reel) kazanç, satış tutarından arsanın artırılmış maliyet bedelinin dahil edilmesiyle elde edilen bina maliyetinin çıkarılması sonucu bulunan tutar olacaktır. Örneğimizde, arsa işletmenin aktifinde iki tam yıldan fazla tutulduğundan, arsa bedeline maliyet bedeli artırımı uygulanabilecektir. Bu açıklamalarımız doğrultusunda, değişmeden önceki ve değiştiktikten sonraki şekliyle arsanın artırılmış bedeli şu şekilde hesaplanacaktır.

Değişmeden önceki şekli ile:

| Yıllar | Yeniden Değ.<br>Oranı | Değerleme Önc.<br>(TL) | Değerleme Sonrası<br>(TL)                      |
|--------|-----------------------|------------------------|------------------------------------------------|
| 1999   | %52.1                 | 500.000.000            | $500.000.000 \times \%152,1 = 760.500.000$     |
| 2000   | %56                   | 760.500.000            | $760.500.000 \times \%156 = 1.186.380.000$     |
| 2001   | %53.2                 | 1.186.380.000          | $1.186.380.000 \times \%153,2 = 1.817.534.160$ |
| 2002   | %59                   | 1.817.534.160          | $1.817.534.160 \times \%159 = 2.889.879.314$   |

Buna göre arsa maliyeti, arsanın iktisap yılı olan 1998 yılından, satış tarihi olan 2003 yılı arası dönemde, iktisap ve satış yılları (1998 ve 2003) hariç olmak üzere her yıl, yeniden değerlendirilme oranında artırılmış ve 2.889.879.314.-TL olarak bulunmuştur. Arsanın 1998 yılındaki maliyet bedeli olan 500.000.000.-TL, 2003 yılında  $2.889.879.314 - 500.000.000 = 2.389.879.314$ .-TL kadar artırılmış bulunmaktadır.

Değiştikten Sonraki Şekli İle :

| Aylar         | TEFE Endeksi | Değerleme Öncesi (TL) | Değerleme Sonrası (TL)                               |
|---------------|--------------|-----------------------|------------------------------------------------------|
| Temmuz / 1998 | 1020,7       | 500.000.000           | —                                                    |
| Aralık / 2002 | 6478,8       | 500.000.000           | $500.000.000 \times 6478,8 / 1020,7 = 3.173.312.432$ |

Bu durumda, arsa maliyeti, arsanın iktisap tarihi olan 20.08.1998 tarihinden, satış tarihi olan 20.01.2003 tarihi arasında , arsanın satıldığı ay (Ocak/2003) hariç olmak üzere TEFE oranında artırılarak 3.173.312.432.-TL olarak bulunmuştur. Arsanın, 20.08.1998 tarihindeki iktisap bedeli olan 500.000.000.-TL, 20.01.2003 tarihinde  $(3.173.312.432 - 500.000.000) = 2.673.312.432$ .-TL kadar artırılmış bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere, kanun maddesinin değişen şekliyle uygulama yapıldığında, maliyet bedeli daha fazla çıkmakta, dolayısıyla mükelleflerin lehine sonuç vermektedir.

Arsa maliyet bedelinin artırılan kısmı, muhasebe kayıtlarında "524 Maliyet Artış Fonu"hesabında izlenerek dönem kazancına (vergi matrahına) dahil edilmeyecektir.

Muhasebe Kaydı :

|                                                                                      |               |
|--------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
| ----- / -----                                                                        |               |
| 250 ARAZI VE ARSALAR                                                                 | 2.673.312.432 |
| 524 MALİYET ARTIŞ FONU                                                               | 2.673.312.432 |
| - Maddenin Değişiklikten Sonraki hükümlerine göre hesaplanmış tutar esas alınmıştır. |               |
| ----- / -----                                                                        |               |

Arsa, inşaatın girdilerinden birisi olduğundan (maliyet unsuru olduğundan), arsanın artırılmış bedeli inşaat maliyetine dahil edilecektir.

|                      |               |
|----------------------|---------------|
| ----- / -----        |               |
| 151 YARIMAMUL ÜRETİM | 3.173.312.432 |
| 250 ARAZİ VE ARSALAR | 3.173.312.432 |
| ----- / -----        |               |

Daha sonra bu tutar, diğer mamul maliyetleri gibi (işçilik, malzeme vb), yarımamul hesabından mamul hesabına aktarılacaktır.

|                      |               |
|----------------------|---------------|
| ----- / -----        |               |
| 152 MAMULLER         | 3.173.312.432 |
| 151 YARIMAMUL ÜRETİM | 3.173.312.432 |
| ----- / -----        |               |

Üzerine inşaat yapılan arsaların maliyet bedellerinin artırılmasında diğer önemli hususlar şunlardır:<sup>12</sup>

- İnşa edilen yapının bir kısmının satılması, bir kısmının işletme stoklarında kalması durumunda arsa maliyet bedeli artırımının nasıl yapılacağı hususudur. Bu durumda, maliyet bedeli artırımını, sadece yapının satılan bölümüne ait arsa payı için uygulanabilecektir.

Örneğimizde, yapının tamamının değil de, arsanın 1/4 'üne karşılık gelen kısmının satıldığını düşünelim. Bu durumda, arsanın 20.08.1998 tarihindeki iktisap bedelinin 1/4'ü olan 125.000.000.-TL 'ye maliyet bedeli artımı uygulanabilecektir. Dolayısıyla, arsa maliyetine ilave edilecek ve "Maliyet Artış Fonu" hesabına aktarılacak olan tutar,  $3.173.312.432 / 4 = 793.328.108.-\text{TL}$  olacaktır.

<sup>12</sup> Yılmaz ÖZBALCI-Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Şubat 2001-Syf:402



-Yapının satışından veya inşaatın bitirilmesinden önce, inşaatın kiraya verilmesi veya bizzat kullanılması durumlarında da, arsanın maliyet bedeli artırımı, arsanın iktisap tarihinden, inşaatın tamamlanma veya satılma tarihine kadar uygulanacaktır. Yani, inşaatın yapımı bitmeden kiraya verilmesi veya bizzat kullanılması maliyet bedeli artırımı uygulamasını etkilememektedir.

Bahsettiğimiz kanun maddesinde düzenlenen uygulama, sadece sürekli olarak gayrimenkul alım satımı faaliyetiyle uğraşanlarla sınırlandırılmıştır. Bu uygulamadan devamlı olarak gayrimenkul alım satımı faaliyetiyle uğraşmayanların da yararlanamaması bu yönü ile bir eksikliktir. Sonuçta, bu mükelleflerde işletme aktiflerinde "tarihi" değerle yer alan arsa veya arazilere sahip olabilmekte ve bu iktisadi kıymetleri bir yatırım için tahsis etmiş olabilmektedirler.

## **11. İnşaat Sahibinin İnşaat Yapımında Çalıştırdığı İşçilere Ödediği Ücretlerden Vergi ve SSK Kesintisi Yapma Zorunluluğu**

### **11.1. Gelir Vergisi Kanunun 94.Maddesine Göre Çalıştırılan İşçilere Yapılan Ücret Ödemelerinden Vergi Kesintisi Yapma Zorunluluğu**

Daire,kat veya işyeri şeklinde satmak amacıyla inşa edilen binaların yapımı sırasında (ticari kazanç elde etme amacıyla yapılan inşaatlarda), işverenin yanında çalıştırdığı işçilere yaptığı ücret ödemelerinden, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesi gereği, vergi kesintisi yapmak ve şu anki uygulama ile erte- si ayın yirminci günü akşamına kadar, 4842 Sayılı Kanunun 36/1-b maddesiyle değiştirilen ve 01.01.2004 tarihinden itibaren

yürürlüğe giren ibare ile ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile beyan etmek zorundadır.

Fakat, ticari kazanç elde etme ( mutad şekilde, daire daire, kat kat veya işyeri halinde satma ) amacı gütmeyen, başka bir deyimle kendi gereksinimi için inşaat yapanlar tarafından yapılan inşaat işlerinde çalıştırılan işçilere yapılan ücret ödemelerinden, vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesinde *"kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, dernekler, tesis ve vakıflar, dernek tesisi ve vakıfların iktisadi işletmeleri, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabına göre tespit eden çiftçiler"* in istihkak sahiplerine yaptıkları ücret ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapmaya zorunlu oldukları belirtilmiştir. Bahsettiğimiz kişiler bu kapsamda yer almadığından ve aynı kanunun 64.maddesinin 3.fıkrasında yer alan hüküm gereğince, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçilerinin "diğer ücretliler" çerçevesinde vergilendirildiğinden, bahsettiğimiz inşaat sahiplerinin vergi kesintisi yapma ve muhtasar beyanname verme yükümlükleri yoktur.

### **11.2. İnşaat İşinde Çalıştırdıkları İşçilerin Ücretlerinden SSK Kesintisi Yapma Zorunluluğu**

Özel inşaat yapan inşaat sahiplerinin, inşaat işinde çalıştırdıkları işçilerin ücretlerinden SSK kesintisi yapma zorunluluğu yönünden, inşaatın ticari kazanç elde etme amacıyla mı yapıldığı, yoksa kendi gereksinimini karşılamak amacıyla mı yapıldığı-

nın bir önemi bulunmamaktadır. Her iki durumda da, işverenin (inşaat sahibinin) işçi ve işveren SSK Payından oluşan toplam tutarı, ödemelerin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar, aylık sigorta prim bildirgesi ile ilgili SSK şubesine bildirmek ve bu sürede ödemek zorundadır. Ayrıca dört ayda bir, 'dört aylık bildirme' vermeleri gerekmektedir.

## **12. Özel İnşaat İşlerinde Kat Karşılığı Arsa Uygulaması**

Özel inşaatlar kat kat veya daire daire satılırken, inşaatın arsası bazen nakit karşılığı olmaksızın sağlanmakta, arsaya karşılık arsa sahibine iş bitiminde inşaatın daire, dükkan vb. verilmektedir. Bu uygulamaya "*kat karşılığı arsa*" denmektedir.

Kat karşılığı arsa tesliminde iki tür uygulama ile karşılaşilmektedir.

Birinci tür uygulamada, arsa sahibi müteahhide vereceği arsa payının mülkiyetini müteahhide devretmekte (tapu tescili ile), alacağı daire veya işyerlerinin payına düşen arsayı da, kendi mülkiyetinde alıkoymaktadır.

İkinci tür uygulamada, arsa sahibi müteahhide herhangi bir arsa payı devri yapmamakta, fakat arsadan müteahhidin payına düşen kısmın müteahhit tarafından rahatça satılabilmesi için vekaletname vermektedir. Bu durumda müteahhit, henüz yapımı bitmemiş olan daire veya işyerlerini, 3.kişilere peşin veya vade-li olarak satabilme hakkına kavuşmaktadır. Dolayısıyla tapu kayıtlarında arsanın da, daire ve işyerlerinin de sahibi arsa sahibi görünmekte, müteahhit vekaletnamesine istinaden satış yapan bir aracı konumunda bulunmaktadır.

Kat karlığı arsa uygulamasında, taraflar ( müteahhit ve arsa sahibi) arasında, noter tarafından bir sözleşme yapılmaktadır. Bu sözleşmeler, karma tipli bir sözleşme olup, bu sözleşmede eser sözleşmesi ile taşınmaz satış sözleşmesi iç içedir. Eser sözleşmesine göre müteahhit, daire veya işyerlerini yapmak ve arsa sahibine teslim etmek; taşınmaz satış sözleşmesine göre de arsa sahibi, vaad ettiği arsa payını müteahhide devretmek mecburiyetindedir. Bu tip sözleşmelere göre genellikle, müteahhit inşaatın belirli bölümlerini bitirdikçe arsa sahibi tarafından arsa payının bir miktarı müteahhide devredilmekte veya iskan ruhsatı alındıktan sonra, arsa payının tamamı müteahhide devredilmektedir.<sup>13</sup>

Ayrıca sözleşmede, kat irtifakının kurulması ve inşaatın yapımının bitiminden sonra kat mülkiyetine çevrilmesi kabul ve taahhüt edilebilmektedir.

Müteahhidin inşaatı, sözleşmeye ve projeye uygun olarak yapmaması veya daire veya işyerlerini zamanında teslim etmemesi durumunda, arsa sahibi sözleşmeyi feshetme ve sözleşmede yer alan tazminat vb. bedelleri talep etme hakkına sahiptir.

Sözleşmenin noter tarafından yapılması (Yargıtay kararları doğrultusunda olan bir uygulamadır) şarttır. Kat Mülkiyeti Kanununun yürürlüğü girmesinden sonra, henüz kat irtifakı veya kat mülkiyeti kurulmadan, noterde yapılan kat irtifakı veya kat mülkiyeti satış vaadi sözleşmeleri Yargıtay tarafından geçerli sayılmaktadır.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Şükrü KIZILOLOT - İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi .1994 (6.Baskı)-  
Şyf:391-393

Asıl olan, arsa sahibi tarafından, arsanın bir bölümünün müteahhide devrinin, tapu sicil memuru önünde, resmi şekil şartlarına uyarak yerine getirilmesidir. Fakat uygulamada, arsa sahibi ile müteahhit arasında satış vaadi şeklinde bir sözleşme yapılmakta, daha sonra arsa sahibi ile müteahhit arasındaki anlaşmazlıklar, daire ve dükkanların alıcısı konumundaki 3.kişilerin, mağduriyetine sebep olabilmektedir. Bu nedenle Yargıtay tarafından sözleşmenin noter tarafından yapılması mecburiyeti getirilmiş, buna uyulmaması durumunda sözleşmenin geçersiz olacağı belirtilmiştir.

Kat karşılığı arsa uygulamasında, satışın vergisel açıdan ne zaman hüküm ifade edeceği önemli bir noktadır. Satış, Medeni Kanuna göre tapuya tescille gerçekleşecek olmakla beraber, vergi hukuku açısından, alıcının istifadesine, ekonomik yararına sunulmakla gerçekleşmiş sayılır. Örneğin, dairelerden biri satış vaadi şeklinde bir sözleşmeye dayanarak alıcının istifadesine sunulmuş, alıcı dairede oturmak veya kiraya vermek suretiyle ekonomik yönden tasarruf hakkına kavuşmuşsa, tapuya tescil ve ferağ yapılmamış olsa bile, satışın gerçekleşmiş olduğu kabul edilir. Danıştay'ın bu konuda verilmiş bir çok kararı vardır.

Arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, tescil daha önce de yapılmış olsa, satış, dairenin tamamlanıp, alıcının ekonomik tasarrufuna sunulduğu anda meydana gelmiş sayılır. Bu konuda iskan ruhsatının-yapı kullanma izin belgesinin alınmış olması bir ölçü olarak alınabilir. Ancak daha önce, alıcı daireyi fiilen kullanmaya veya kiraya verme suretiyle istifadeye başlamış ise, bu tarihte satışın gerçekleştiği kabul edilir.<sup>14</sup>

<sup>14</sup> Yılmaz ÖZBALCI - Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Şubat 2001-Syf:380-381

**Arsa payının devri ve devir sırasındaki vergi ve harçların durumu uygulamada şöyledir:**

- İnşaatın arsası, arsa sahibine bağımsız bölümler verilmek suretiyle de temin edilse, inşaatı yapana ait bölümlere isabet eden arsa payı, daha önce müteahhide devredilir. Tapuya tescil edilen bu devir, belli bir bedel üzerinden yapılır ve bunun üzerinden devir eden ve devir alan tapu harcı öder. Ancak, birçok halde, arsa sahibine ait vergiler(harçlar) de inşaatı yapan tarafından üstlenilir.

- Alıcıya ait tapu harcı, inşaatı yapan yönünden, genel giderlere veya doğrudan inşaat maliyetine dahil edilmek suretiyle muhasebeleştirilir. Buna karşılık, arsa sahibine ait olduğu halde, inşaatı yapan tarafından üstlenilen harçlar, arsa bedeli için yapılmış munzam bir ödeme sayılır ve mutlaka maliyete dahil edilmesi gerekir.

Kat karşılığı arsa uygulaması, yani arsa sahibinin, müteahhitten alacağı yapının bağımsız bölümlerine karşı müteahhide arsa teslimi ve müteahhidin arsa sahibine arsa karşılığında yapının bağımsız bölümlerinden bir kısmının teslimi ( bir tür trampa ) uygulaması, zaman zaman vergilendirme açısından tartışmalara yol açmıştır. Aşağıdaki bölümlerde bu uygulamanın, gelir-kurumlar ve katma değer vergisi açısından değerlendirmelerine yer vereceğiz.

## **12.1. Gelir - Kurumlar Vergisi Açısından**

### **12.1.1. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı Olmaması veya Arsa Tesliminin Arizi Olarak Yapılması Durumunda**

#### **12.1.1.1. Arsa sahibi Yönünden**

Arsanın iktisadi bir işletmeye kayıtlı olmaması ve arsa tesli-

minin arızı olarak yapılması durumunda; arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, gelir vergisinde yer alan hükümlere göre, kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Arsa sahibinin arsa karşılığında aldığı daire, kat veya işyerlerini satması durumunda, aşağıdaki açıklamalar doğrultusunda vergilendirme yapılacaktır.

- Dairelerin tümü veya iki yahut üçten fazlası, birden fazla kişiye satıldığında, sağlanan gelir, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 37.maddesi 4.bendi gereğince, ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Ancak bu haller, ticari kazancı doğuran organizasyonun bağımsız bölümlerin iktisabından sonra, satışın belli bir sayıyı aşması ile (mutad nitelikte bir faaliyet) vücuda geldiğinin kabulü gerekir.

- Dairelerin satışı mutad özellik taşımadan (arızı şekilde, bir adet satış gibi) veya bir defada toplu halde, iktisap (arsa sahibinin kullanımına veya istifadesine bırakıldığı) tarihinden itibaren, dört yıl içinde satıldığında, değer artış kazancı olarak değerlendirilecek ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun Mükerrer 80.maddesi hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Aynı kanunun Mükerrer 81.maddesiyle (4783 Sayılı Kanunun 6.maddesiyle yeniden düzenlenerek, 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 09.01.2003 tarihinde yürürlüğe giren madde), değer artış kazançlarında uygulanan istisna uygulaması yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre, her bir kazanç için uygulanan istisna tutarı olan 3.500.000.000.-TL , bir takvim yılında elde edilen değer artış kazançlarının tamamı-

na, bir defada uygulanmak üzere 10.000.000.000.-TL'ye yükseltilmiştir.

• Arsa sahibinin, arsa karşılığı aldığı daireleri, dört yıllık sürenin geçmesinden sonra, bir defada toplu halde, bir kişiye satması durumunda, dairelerin satışından elde edilen kazanç vergilendirilmeyecektir (Gelir Vergisi Kanunu Mükerrer 80.maddenin 6 No'lu bendi gereği). Birden fazla kişiye, parça parça (daire veya kat halinde) satılması durumunda, mutad özellik taşıdığından, ticari kazanç hükümleri uygulanacak, dolayısıyla iktisap tarihi ile satış tarihi arasındaki dört yıllık süre aranmayacaktır.

### ÖRNEK :

(X), (Y), (Z) ve (T) şahısları ayrı ayrı müteahhitlerle, kat karşılığı arsa anlaşması yaparak, 1998 yılında müteahhitlerden, arsalarına karşılık 5'er adet daire almışlardır. (X) , daireleri 2000 yılında muhtelif aylarda, ayrı ayrı kişilere satmıştır. (Y), 2001 yılında, dairelerin tamamını bir kişiye satmıştır. (Z), dairelerin tamamını, 2003 yılında, bir kişiye satmıştır. (T) ise, dairelerini 2003 yılından sonra birden fazla kişiye, farklı aylarda satmıştır.

Örneğimizde daire satışı yapan kişileri tek tek ele alalım.

• (X), daireleri mutad şekilde (birden fazla şekilde, ayrı ayrı kişilere) sattığından, ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

• (Y), dairelerin tamamını 2001 yılında (dört yıllık süre içinde) ve bir defada toplu halde (arızı nitelikte) sattığından, diğer kazanç ve irat elde etmiştir ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun Mükerrer 80.maddesi 6.bendi uyarınca vergilendirilmesi gerekmektedir.



• (Z), dairelerin tamamını, 2003 yılında (yani dört yıllık sürenin geçmesinden sonra) , bir kişiye (arızı olarak) sattığından, vergilendirme dışında kalmıştır.(Yine Gelir Vergisi Kanunu 80.maddesi 6.bendi gereği)

• (T) ise, dairelerini 2003 yılında sonra (dört yıllık süreden sonra) satmaya başlamıştır. Ayrı ayrı kişilere, farklı tarihlerde satış yapmıştır. Yani, mutad bir faaliyet sergilemiştir. Mutad şekilde yapılan faaliyetler, ticari kazanç hükümlerine tabi olduğundan, (T)'nin durumunda dört yıllık süreye (değer artış kazancı olup olmamasına) bakılmaksızın, ticari kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Arsa karşılığında daire, kat veya dükkan şeklinde bağımsız bölümler alanların, bu bölümleri 4 yıllık süre zarfında mutad özellik taşımayacak (değer artış kazancı olarak değerlendirilecek) şekilde satmaları durumunda satış karı, bağımsız bölümlerin inşaatın bitim tarihindeki vergi değeri ile, satış bedeli arasındaki farktan teşekkül edecektir.

Danıştay 3. Dairesi'nin, E.1990/163, K.1991/3079 sayılı kararında *"arsa karşılığı müteahhitten alınarak, aynı ay içinde satılan dairelerin iktisap bedelinin rayiç değerinin, inşaatın tamamlandığı tarihte iktisap edilen dairelerin satış değerine göre belirleneceği, dolayısıyla değer artışına konu olabilecek bir kazanç doğurmayacağı..."* ifade edilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun Mükerrer 81.maddesi (4783 Sayılı Kanunun 6.maddesiyle yeniden düzenlenerek, 01.01.2003 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 09.01.2003

tarihinde yürürlüğe giren madde), 1999-2002 yılları arasında değer artış kazançlarının vergilendirilmesinde, ilgili maddelerin (Mad.1,2,80,81ve82) yerine kullanılmak üzere yürürlüğe giren Geçici 56.madde , 227 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ve belirtilen Mukteza'larda yer alan açıklamalar doğrultusunda;

1998 yılı emlak vergisi beyannamesi verme süresinden önce iktisap edilen ve iktisap tarihinden itibaren 4 yıllık süre içinde satılan daire ve işyerlerinin maliyetinin belirlenmesinde, 1998 yılı emlak vergisi genel beyan döneminde beyan edilen emlak vergisi değerinin esas alınması gerekmektedir.

1998 yılı emlak vergisi beyannamesi verme süresinden önce iktisap edilen, ancak emlak vergisi beyannamesi, genel beyan döneminde verilmeyen daire veya işyerinin maliyet bedeli, iktisap bedelinin endekslemeye tabi tutulmasıyla bulunacaktır. Bulunan tutar (maliyet bedeli) ile satış fiyatı arasındaki fark kazancı oluşturacaktır.( Gelir Vergisi Kanunu Mük.81.maddesinin son fıkrası hükmü ve 04.04.2000 tarih ve B.07.GEL.0.43/4305-188/14869 sayılı Mukteza'da yer alan açıklamalar doğrultusunda)

Eğer satış yapıldığı tarihte, henüz arsa karşılığı alınan dairenin veya işyerinin emlak beyanı yapılmadı ise (emlak vergi değeri belirlenmedi ise), satılan daire veya işyerinin maliyet bedelinin 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, iktisap tarihi esas alınmak üzere Takdir Komisyonunca tespit edilmesi gerekmektedir (Gelir Vergisi Kanunu Mük.81.maddesinin 2.fıkrası hükmü ve 24.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.43/4305-105/6587 sayılı Mukteza'da yer alan açıklamalara göre).

### Örnek :

Bay (X), arsa karşılığı müteahhit (Y)'ye yaptırdığı daireyi, 10.10.2000 tarihinde teslim almış ve 02.11.2000 tarihinde Bay (T)'ye satmıştır.

Bu durumda, Bay(X)'in daire satışından elde ettiği kazanç, değer artış kazancı olmaktadır. Çünkü, iktisap tarihinden (10.10.2000 tarihinden) 4 yıllık süre geçmeden, 02.11.2000 tarihinde satış yapılmış ve tek bir daire satılmıştır (arazi bir faaliyet sergilenmiştir).

Diğer taraftan, dairenin maliyet değeri, beyan veya tespit edilmiş herhangi bir emlak vergi değeri olmaması nedeniyle, 10.10.2000 tarihi esas alınmak üzere, Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri olacaktır. Bu değer ile satış fiyatı arasındaki fark tutar, Bay (X)'in değer artış kazancıdır.

Diğer yandan, daire veya işyerlerinin satışından elde edilen kazancın hesaplanmasında, aynı kanunun Mükerrer 80.maddesinde yer alan; *"Değer artışında kazanç, elde çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından,elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur. Hasılatın ayın ve menfaat olarak sağlanan kısmının tutarı Vergi Usul Kanunun değerlendirme ile ilgili hükümlerine göre tayin ve tespit edilir."* hükmü gereğince, satış nedeniyle katılan giderlerden olan tapu harcı vb.giderler, satış kazancından indirilebilmektedir.

### **12.1.1.2. Müteahhit Yönünden**

Müteahhit açısından ise, arsa karşıılığı yapının bağımsız bölümlerinden bir kısmının arsa sahibine teslimi (satış gibi düşünülerek), müteahhidin bu bölümlere karşıılık fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Buna karşıılık, Daniştay'ın, arsa karşıılığı verilen bağımsız bölümlere karşıılık fatura düzenlenmeyeceği yönünde kararları bulunmaktadır. (Daniştay 3. Dairesi, 1994/1591, K.1994/3206 sayılı kararı)

Diğer yandan müteahhidin kat karşıılığı arsa alımı, müteahhit açısından (arsanın yapının bir maliyeti olması nedeniyle) bir maliyet olduğundan, müteahhit tarafından maliyet kayıtlarına intikal ettirilecektir. Burada arsanın maliyeti, arsa karşıılığı verilen bölümlerin yapım maliyeti olacaktır.

### **12.1.2. Arsanın Bir İşletmeye Kayıtlı Olması Durumunda veya Arsa Tesliminin Mutad Bir Faaliyet Çerçevesinde Yapılması Durumunda**

#### **12.1.2.1. Arsa Sahibi Yönünden**

Arsanın bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması veya mutad bir şekilde arsa teslimi (arsa alım satımı veya kat karşıılığı arsa verilerek elde edilen daire ve işyerlerinin ticari bir organizasyon içinde satışı vb. ) ile uğraşılması durumunda, arsa sahibinin müteahhide arsa payını devretmesi (tapu yoluyla) veya sözleşme gereğince müteahhidin emrine tahsis etmesi, satış gibi düşünülerek ticari kazanç olarak değerlendirilecek, arsa sahibi mükellef kişi tarafından, arsanın rayiç bedeli üzerinden fatura kesilecek ve hasılat hesaplarına intikal ettirilecektir.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> TESMER Eğitim Semineri Notları-İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları - Ocak 2002 - Syf: 46-48

Arsa teslimi ticari bir faaliyet çerçevesinde yapıldığından, arsa karşılığı alınan daire veya işyerlerinin satış kazançları da ticari kazanç hükümlerine tabi olacaktır. Arsa karşılığı alınan inşaatın bağımsız bölümleri (daire, kat veya işyeri), işletmenin aktifine emlak vergi değeri ile kaydedilecektir. Bu bölümlerin, daha sonraki bir tarihte satılması durumunda, elde edilen hasılat ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir.

Arsa karşılığında daire, kat veya dükkan şeklinde bağımsız bölümler alanların, bu bölümleri 4 yıllık sürede veya daha sonraki tarihlerde mutad özellik taşıyacak şekilde (ticari kazanç olarak değerlendirilecek) satmaları durumunda satış karı, bağımsız bölümlerin inşaatın bitim tarihindeki vergi değeri (vergi değeri bilinmiyor ise Takdir Komisyonunca belirlenecek maliyet bedeli) ile, satış bedeli arasındaki farktan teşekkül edecektir.

#### **Ömek :**

Bay (X) 1975 tarihinde satın aldığı maliyet bedeli 200.000.- TL olan 1000 m2 arsayı, 1998 yılında 10 daire karşılığında bir müteahhide vermiş, arsa karşılığında aldığı dairelerin 5 adedini de 2000 yılında muhtelif tarihlerde satmıştır. Satılan dairelerin vergi değerleri toplam 90.000.000.000.-TL olup, toplam satış bedeli 100.000.000.000.-TL'dir.

Bu durumda, Bay X'in elde ettiği kazanç, yukarıdaki açıklamalarımız doğrultusunda, ticari kazanç olmaktadır. Elde edilen ticari kazanç, dairelerin satış hasılatından arsanın maliyeti çıkarılmak suretiyle elde edilen tutar değil, satılan dairelerin toplam satış hasılatından , dairelerin vergi değerleri toplamının çıkarılmasıyla elde edilen tutar olan (100.000.000.000 -

90.000.000.000 = ) 10.000.000.000.-TL olacaktır. Zira, ticari organizasyon ancak dairelerin iktisabı ve satışın ikiye veya üçü aşması ile doğmuştur. Bu tarihte, "ticari işletmeye" dahil edilmesi gereken kıymet ise, arsa değil binadır. Dolayısıyla dairelerin gene 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre tespit edilecek ve normal olarak o tarihteki rayiç değere yakın olan vergi değeri ile işletmeye dahil edilmesi ve bununla satış bedeli arasındaki farkın kar olarak alınması gerekir.<sup>16</sup>

### 12.1.2.2. Mûteahhit Yönünden

Mûteahhit ise, arsa sahibi mükellef kişiden aldığı arsa alış faturasını, arsa maliyeti olarak, maliyet kayıtlarına dahil edecektir. Fakat, iş bitiminde arsanın maliyeti tespit edilirken, arsanın önceden (arsa teslimi sırasında) belirlenmiş rayiç bedeli ile yapının bitirilip tesliminden sonra arsa karşılığı verilen bölümlerin maliyeti (maliyet muhasebesi esaslarına göre tespit edilen) karşılaştırılacak, verilen bağımsız bölümler lehine olan fark kadar tutarda, arsa sahibi mükellef kişi tarafından, mûteahhit adına fatura düzenlenecektir. Bu tutarda arsa maliyetine ilave edilerek, mûteahhit tarafından katlanılan inşaat maliyetleri içinde yer alacaktır.<sup>17</sup>

Arsa karşılığı arsa sahibine yapının bağımsız bölümlerinden bir kısmının verilmesi ise, satış gibi değerlendirilecek ve mûteahhit tarafından arsa sahibine verilen bölümlere karşılık satış faturası düzenlenecektir. Bu noktada fatura bedelinin, bağımsız bölümlerin maliyet bedelimi olacağı yoksa, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 267.maddesine göre belirlenecek emsal bedeli mi

<sup>16</sup> Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Yılmaz ÖZBALCI-Şubat 2001-Syf:383

<sup>17</sup> TESMER Eğitim Semineri Notları - İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları -Ocak 2002-Syf: 46-48

olacağı tartışma konusudur. Keza burada amaç, arsa karşılığı kat verilmesi olup, kar amacı güdülmemektedir.

## **12.2. Katma Değer Vergisi Açısından**

Konu, 30 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Tebliğdeki açıklamalara göre; kat karşılığı arsa uygulamasında iki tür teslim vardır. Birinci teslim, arsa sahibinin müteahhide arsa teslimi, ikincisi müteahhidin arsaya karşılık arsa sahibine yapının bağımsız bölümlerinden bir kısmının (daire veya işyeri) teslimidir.

Tebliğ hükümleri doğrultusunda, arsanın bir iktisadi işletmeye kayıtlı olup olmamasına ve arsa alım satım işinin mutad olarak yapılıp yapılmamasına göre bir ayırım yaparak konuyu anlatmaya çalışalım.

### **12.2.1. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı Olmaması ve Arsa Tesliminin Arizi Olarak Yapılması Durumunda**

#### **12.2.1.1. Arsa Sahibi Yönünden**

Arsanın bir iktisadi işletmeye kayıtlı olmaması ve arsa tesliminin mutad bir ticari faaliyet çerçevesinde gerçekleşmemesi durumunda, müteahhide devredilen arsa adedi ne kadar çok olursa olsun arızilik vasfının bozulmaması, arsanın belli bir yüzdesinin devri şeklinde tek bir işlemin olması nedeniyle, yapılan arsa teslimi, Katma Değer Vergisinin konusuna girmemekte, dolayısıyla arsa sahibinin katma değer vergisi mükellefiyeti doğmamaktadır. 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1.maddesine göre Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler

katma değer vergisine konu olmakta, yapılan arsa teslimi bu sayılan faaliyetler çerçevesinde yer almamaktadır.

#### **12.2.1.2. Müteahhit Yönünden**

Fakat, müteahhidin katma değer vergisi mükellefiyeti olduğundan (arsa karşılığı daire veya işyeri tesliminin ticari bir faaliyet çerçevesinde yapılan teslim olduğundan), arsa karşılığı verdiği bölümlere karşılık düzenlediği faturada, emsal bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplayacak ve yasal defterlerine "391 Hesaplanan KDV" olarak kaydedecektir.

31.12.1995 tarihinden önce (Katma Değer Vergisi Kanunu Geçici 8.madde) 150 m<sup>2</sup>'ye kadar olan konut teslimleri istisna kapsamında yer alıyor ve KDV hesaplanmıyordu. Ayrıca müteahhit konut inşaatın yapımı sırasında yüklediği KDV'yi de, Katma Değer Vergisi Kanunun 30.maddesinin a) numaralı bendi hükmü gereğince, yaptığı mal ve hizmet teslimleri karşılığında hesapladığı KDV'den indiremiyor, fakat maliyet veya gider olarak yasal defterlerine kaydedebiliyordu.

02.01.1998 tarih ve 23218 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 97/10465 Sayılı BKK ile ve 66 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereğince, 150 m<sup>2</sup>'nin altındaki konut teslimleri KDV kapsamına alınarak, KDV oranı %1 olarak tespit edilmiştir. Buna göre, müteahhidin arsa karşılığında arsa sahibine daire teslimi sırasında, %1 oranında KDV hesaplaması ve fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, yapılan mal tesliminin istisna kapsamından çıkmasıyla, müteahhit konut inşaatın yapımı sırasında yüklediği KDV'yi Katma Değer Vergisi Kanunun 29.mad-



desine göre, yaptığı mal ve hizmet teslimleri karşılığında hesapladığı KDV'den indirebilme hakkına sahip olmuştur.

#### **12.2.1.2.1. Müteahhidin İndirimli Orana Tabi İşlemleri Dolayısıyla İade Talebi**

Katma Değer Vergisi Kanunun 29/2.maddesinde *"Şu kadar ki, 28.madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup, yıl içerisinde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi iade olunur"* şeklinde yer alan hükümlere göre, müteahhit yıl içerisinde yüklediği fakat indiremediği katma değer vergisinin iadesini ilgili vergi dairesinden talep edebilecektir. "İndirimli orana tabi işlemlerde iade" ile ilgili düzenlemeler 74, 76 ve 85 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yer almıştır. Son düzenleme 85 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde yer almıştır. Bu tebliğde ;

- 08.02.2002 tarihli ve 24665 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/3606 sayılı BKK ile; indirimli orana tabi işlemlerde iade edilecek verginin alt sınırı 2001 yılı için 4 Milyar TL olarak belirlenmiş olduğu, 2002 ve izleyen takvim yıllarında iade edilecek miktarın alt sınırının ise bir önceki yılda geçerli tutarın Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle tespit edileceği<sup>18</sup> ve yeniden Kararname yayımlanmasına gerek olmaksızın uygulanacağını hükme bağlandığı,

- İndirimli orana tabi teslim ve hizmetlerde bulunan mükelleflerin, bu işlemleri dolayısıyla yükledikleri ve yıl içerisinde indi-

<sup>18</sup> 2002 yılı için İndirimli Orana Tabi İşlemler için İade Sınırı 6.400.000.000.- TL'dir.)

rim yoluyla telafi edemedikleri iade edilecek katma değer vergisi tutarını 74 ve 76 No'lu KDV Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalara uygun olarak hesaplanan ve ilgili yıl için geçerli alt sınırı aşan iade tutarlarını, izleyen yılın Kasım dönemine kadar (bu dönem dahil) verilecek 1 No'lu katma değer vergisi beyan-namelerinin herhangi birisinde, sonraki döneme devreden vergi tutarından çıkarılmak suretiyle iadesini talep edebilecekleri,

- İncelemesiz ve teminatsız nakit iade yapılmasına ilişkin li-mit, 2001 yılındaki indirimli orana tabi işlemlerden doğan iadeler için 2.000.000.000.-TL olarak uygulanacağı,

- İade için 84 No'lu KDV Genel Tebliğinin (1.1.3) bölümünde-ki mahsup talebinde aranılan belgeler yerine "ilgili yıldaki alış ve satış faturaları listesi ve yıllık iade tutarının hesaplanmasına iliş-kin tablonun" aranacağı

belirtilmiştir.

Müteahhidin iade talebinde bulunabilmesi için diğer ödemli bir konu da şudur:

Katma Değer Vergisi Kanunun 10/a maddesinde mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, 10/b madde-sinde ise malın teslimi veya hizmetin yapılmasından önce fatu-ra veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumlarında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği belirtilmektedir.

Burada altını çizmek istediğimiz husus bu noktada ortaya çıkmaktadır. Müteahhit eğer işi bitirmeden fatura düzenler ve fa-turayı düzenlediği dönemde iade talebinde bulunursa, iade tale-

bi kabul edilmeyecektir. Çünkü, iadenin işin (dairelerin) teslim edildiği dönemde talep edilmesi esastır.<sup>19</sup>

#### **12.2.1.2.2. Arsa Sahibine Verilen Daireler İçin Düzenlenen Faturada Yer Alan KDV'nin Durumu**

Diğer önemli bir konu, müteahhidin arsa karşılığında arsa sahibine teslim ettiği binanın bağımsız bölümlerine karşılık düzenleyeceği faturada yer alan KDV'yi, arsa sahibinden tahsil edip etmeyeceği, daha doğru bir tabirle tahsil edip edemeyeceğidir.

Yargıtay 15.Hukuk Dairesi'nin 01.02.1994 tarih ve E.1993/1084, K.1994/472 sayılı kararı özetle şöyledir :

*" Taraflar arasında arsa payı inşaat sözleşmesi mevcuttur. Davacıların edimi davalıya ait arsada inşa edecekleri binadan bodrum ve zemin katları davalıya vermek, davalının edimi de bu iki kat karşılığı arsada 100'er den 200/400 payı davacılar devretmekten ibarettir. bu haliyle eser sözleşmesindeki bedel arsa payı olarak ödenmekte olup, götürüdür. Götürü bedele KDV dahildir. "*

Bu Yargıtay kararından da anlaşılacağı üzere, arsa karşılığı teslim edilen bina bölümlerinin (daire, işyeri vb.) arsa sahibine teslimi sonucu düzenlenen faturada yer alacak KDV tutarı, yapılan sözleşmeye göre kararlaştırılan edimlere dahil olmayıp, götürü şekilde teslim edilen arsanın değerine dahil olmaktadır. Dolayısıyla yargı görüşü, müteahhidin arsa sahibinden KDV tahsil edemeyeceği yönündedir.

#### **12.2.2. Arsanın Bir İktisadi İşletmeye Kayıtlı Olması veya Arsa Tesliminin Mutad Bir Faaliyet Çerçevesinde Yapılması Durumunda**

##### **12.2.2.1. Arsa Sahibi Yönünden**

Arsanın bir iktisadi işletmeye kayıtlı olması veya arsa teslimi-

19 07.04.2003 tarih ve KDV.MUK.B.07.4.DEF.0.34.18.29.1785 Sayılı Mukteza.

nin mutad olarak yapılan ticari bir faaliyet çerçevesinde yapılması durumunda, 5.1.2 bölümündeki açıklamalarımız doğrultusunda, arsa sahibinin müteahhide arsa payını devretmesi (tapu yoluyla) veya sözleşme gereğince müteahhidin emrine tahsis etmesi durumunda arsa sahibi tarafından, arsanın rayiç bedeli üzerinden fatura kesilecek ve katma değer vergisi beyan edilecektir. Daha sonra, daire veya işyerlerinin arsa sahibine tesliminde (inşaatın tamamlanması ve iskan ruhsatının alınması veya arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümler iskan ruhsatının alınmasından önce kullanılmaya başlanması halinde kullanıma başlama anında), arsa sahibi tarafından daire ve işyerlerinin emsal bedelleri tespit edilecek, arsa teslimi sırasında tespit edilen ve fatura düzenlenen arsanın rayiç bedeli ile tespit edilen emsal bedeller arasındaki fark tutar kadar fatura düzenlenmesi ve katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir. Bu durumda arsa sahibi, hesapladığı katma değer vergisini kayıtlarına "391 Hesaplanan KDV" olarak kaydedecektir. Eğer arsa karşılığı aldığı yapı bölümlerini (kat veya daireleri) aktifine kaydeder ise, bu bölümlere karşılık müteahhide ödediği katma değer vergisini de, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29.maddesine göre, hesaplanan katma değer vergisi indirebilecektir.(191 İndirilecek KDV hesabına kaydetmek suretiyle)

Bu konuda Danıştay'ın görüşü farklılık göstermektedir. Danıştay tarafından, arsa sahibinin müteahhide inşaat yapımı için arsasını tahsis etmesi veya tapu yoluyla devretmesi teslim olarak kabul edilmeyip, arsa tesliminin arsa karşılığında daire veya işyerlerinin arsa sahibine teslimi ile aynı zamanda meydana geldiği yönündedir. Dolayısıyla, arsa sahibinin fatura düzenleme ve katma değer vergisi beyan etme yükümlülüğü, daire veya işyerlerini teslim aldığı dönemde doğmaktadır.

### 12.2.2.2. Müteahhit Yönünden

Müteahhit ise, arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümlere karşılık bu bölümlerin kullanımının başlaması veya iskan ruhsatının alınmasını müteakip, arsa hariç emsal bedel üzerinden fatura düzenleyecek, dolayısıyla "391 Hesaplanan KDV" hesabına kaydedecektir. Bunun karşılığında müteahhit, arsa sahibinden aldığı arsa faturası veya faturalarında yer alan katma değer vergisini "191 İndirilecek KDV" hesabına kaydederek 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29.maddesi uyarınca, indirim katma değer vergisi olarak hesaplanan katma değer vergisi tutarından indirebilecektir.

Yine, müteahhidin indirimli orana tabi işlemleri dolayısıyla iade talep etmesi durumunda, 5.1.2.2 bölümünde bahsettiğimiz açıklamalar aynen geçerli olacaktır.

Şimdi de tüm anlattıklarımızı bir örnekle somutlaştırmaya çalışalım.

### 12.3. ÖRNEK :

Müteahhit Y, 03.03.2000 tarihinde net alanı 160 'ar metrekaRELİK 6 daireden oluşan bir apartman inşaatına başlamıştır. Arsa karşılığı olarak arsa sahibine 2 adet daire verilmesi sözleşme ile kararlaştırılmıştır. İnşaatın yapımında 8.000.000.000.-TL kum, 30.000.000.000.-TL çimento, 15.000.000.000.-TL demir kullanılmış olup, 50.000.000.000.-TL işçilik gideri harcaması yapılmıştır ( SSK Kesintisi 5.000.000.000.-TL, Gelir Vergisi Kesintisi 5.000.000.000.-TL). Genel giderlerden(amortismanlardan) apartman inşaatına düşen kısım 17.000.000.000.-TL'dir. İnşaat

18.10.2001 tarihinde tamamlanmıştır. İnşaatın yapım maliyeti müteahhit muhasebe kayıtlarından 120.000.000.000.-TL olarak belirlenmiştir. Dairelerden ikisi 25.10.2001 tarihinde arsa sahibine sözleşme gereği arsa karşılığı olarak teslim edilmiştir. Dairelerden 3 adedi 24.11.2001 tarihinde adedi 35.000.000.000.-TL'den T şahsına satılmıştır.

### **12.3.1. Dairelerin Maliyetlerinin Hesaplanması**

Örneğimizde, müteahhit tarafından arsa sahibine, arsa karşılığı verilen 2 adet dairenin maliyeti, arsa maliyeti olarak diğer dairelerin maliyetine eklenecektir. Dairelerin maliyetleri; daire adedi, dairelere düşen metrekare cinsinden arsa payı vb. ölçülere göre hesaplanır. Biz dairelerin maliyetlerini, daire adedi ölçüsünü kullanarak aşağıdaki şekilde hesaplayacağız.

Daire başına yapım maliyeti:  $120.000.000.000 / 6 = 20.000.000.000.-TL$

Daire başına düşen arsa maliyeti :  $20.000.000.000 \times 2 = 40.000.000.000 / 4 = 10.000.000.000.- TL$

Her bir dairenin maliyeti :  $20.000.000.000 + 10.000.000.000 = 30.000.000.000.-TL.$

Toplam Satış kazancı :  $(35.000.000.000 \times 3) - (30.000.000.000 \times 3) = 15.000.000.000.-TL$

Stoktaki mal : 1 adet daire = 30.000.000.000.-TL ( maliyet bedeli ile değerlendirir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 224.madde )

### **12.3.2. Muhasebe Kayıtları**

İnşaatın yapım dönemi olan 2000 ve 2001 yıllarında, inşaatın

yapımında kullanılan inşaat malzemeleri (çimento, kum, demir vb.), işçilik ve diğer giderlerin 2000 yılı içinde yapıldığını, bundan sonra başka gider yapılmadığını, maliyetlerin bunlardan ibaret olduğunu düşünelim.

|                           | /2000          |
|---------------------------|----------------|
| 150 İLK MADDE MALZEME     | 53.000.000.000 |
| 150.1 Kum                 | 8.000.000.000  |
| 150.2 Çimento             | 30.000.000.000 |
| 150.3 Demir               | 15.000.000.000 |
| 191 İNDİRİLECEK KDV (%17) | 9.100.000.000  |
| 100 KASA                  | 62.100.000.000 |
| -İlk madde malzeme alımı  |                |

|                                                      | /2000          |
|------------------------------------------------------|----------------|
| 710 DİREKT İLK MADDE MALZEME                         | 53.000.000.000 |
| 710.01 Apartman İnşaatı                              |                |
| 710.01.001 Kum                                       | 8.000.000.000  |
| 710.01.002 Çimento                                   | 30.000.000.000 |
| 710.01.003 Demir                                     | 15.000.000.000 |
| 150 İLK MADDE MALZEME                                | 53.000.000.000 |
| 150.1 Kum                                            | 8.000.000.000  |
| 150.2 Çimento                                        | 30.000.000.000 |
| 150.3 Demir                                          | 15.000.000.000 |
| - İlk madde malzemenin inşaat yapımında kullanılması |                |

|                                   | /2000          |
|-----------------------------------|----------------|
| 720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ      | 50.000.000.000 |
| 720.01.101 Apartman İnşaatı       |                |
| 100 KASA                          | 40.000.000.000 |
| 360 ÖD.VERGİ VE FONLAR            | 5.000.000.000  |
| 360.1 Gelir Vergisi               |                |
| 360.2 Fon Payı                    |                |
| 361 ÖDENECEK SOSYAL GÜVENLİK KES. | 5.000.000.000  |
| 361.1 SSK Payı                    |                |
| - İşçilik gideri yapılması        |                |

----- 31/12/ 2000 -----  
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 17.000.000.0000

770.01.601 Apartman İnşaatı

770 GEN. YÖNETİM GİDERLERİ 17.000.000.000

- Genel giderlerden (ayrılmış genel amortismanlardan) apartmana  
inşaatının payına düşen kısmın kaydı

----- 31/12/ 2000 -----  
151 YARIMAMULLER - ÜRETİM 120.000.000.000

711 DİREKT İLK MADDE MALZEME  
YANSITMA 53.000.000.000

721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ  
YANSITMA 50.000.000.000

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ  
YANSITMA 17.000000.000.

- Yansıtma hesaplarıyla maliyetlerin 151 no'lu hesapta toplanması

----- 31/12/ 2000 -----  
711 DİREKT İLK MAD.MALZ.YANSITMA 53.000.000.000

721 DİREKT İŞÇ.GİD.YANSITMA 50.000.000.000

771 GENEL YÖN.GİD.YANSITMA 17.000000.000.

770 GENEL YÖNETİM GİD. 17.000.000.000

770.01.601 Apartman İnşaatı

710 DİREKT İLK MADDE MALZ. 53.000.000.000

710.1 Kum 8.000.000.000

710.2 Çimento 30.000.000.000

710.3 Demir 15.000.000.000

720 DİREKT İŞÇİLİK GİD. 50.000.000.000

720.01.101 Apartman İnşaatı

- Yansitmaların kapatılması

----- / -----



2000 yılı sonunda 151-YARIMAMUL-ÜRETİM hesabında inşaatın yapımında, yapılan inşaat işiyle ilgili olan maliyet ve giderler toplanmış olur ve bu hesabın borç bakiyesi 31.12.2000 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alır. Yapılan inşaatla ilgili olarak henüz bir mamul oluşmadığı ve bu mamul satışından doğan bir hasılat olmadığı için, söz konusu inşaatla ilgili beyan edilecek bir gelir de olmayacaktır. Müteahhit Y'nin 2000 yılında başka faaliyeti var ise beyanname döneminde onları beyan edecek, yarımamul stoğundaki daireler satılma tarihine kadar kar veya zararlarla ilişkilendirilmeyecektir. Peşin satılan daire ve katların karşılığında alınan bedel avans olarak değerlendirilecek olup, 2000 yılı kazancına dahil edilemeyecektir.

Daha sonraki yıl olan 2001 yılı içinde, yine yapılan maliyet ve giderler, gider hesaplarında kayıt altına alınacak ve inşaatın tamamlanmasına kadar bu işlemlere devam edilecektir. İnşaat 18.10.2001 tarihinde tamamlanıp arsa sahibine dairelerin teslim edilmesi ve diğer dairelerin satışının yapılması sırasında, hasılat kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Dairelerin tamamlanmasıyla stokta 6 adet mamul (daire) meydana gelmiş, bunlardan 2 adedi arsa bedeli karşılığı verilecek daireler olup (satış amacı ile yapılmayıp, işin arsa maliyetini oluşturmaktadır) , diğer mamul 4 adet dairenin maliyetine daha önceki açıklamalarımızda anlatılan şekilde, arsa maliyetinden (arsa karşılığı verilen 2 dairenin yapım maliyetinden) pay verilerek bütün dairelerin mamul maliyetleri bulunacaktır.

Muhasebe Kayıtları :

----- 31/12/ 2000 -----

|                        |                 |
|------------------------|-----------------|
| 152 MAMULLER           | 120.000.000.000 |
| 152.01. Daireler       |                 |
| 152.1 Daire A          | 30.000.000.000  |
| 152.2 Daire B          | 30.000.000.000  |
| 152.3 Daire C          | 30.000.000.000  |
| 152.4 Daire D          | 30.000.000.000  |
| 151 YARIMAMUL - ÜRETİM | 120.000.000.000 |
| 151.1 Daire A          | 20.000.000.000  |
| 151.2 Daire B          | 20.000.000.000  |
| 151.3 Daire C          | 20.000.000.000  |
| 151.4 Daire D          | 20.000.000.000  |
| 151.5 Daire E          | 20.000.000.000  |
| 151.6 Daire F          | 20.000.000.000  |

- Arsa karşılığı verilecek 2 dairenin maliyetinin müteahhitte kalacak 4 dairenin maliyetine yüklenmesi ve Mamul hesabına aktarılması Kaydı

----- / -----

Apartman dairelerinden 2 adedi arsa sahibine 25.10.2001 tarihinde teslim edilmiş ve stokta 4 adet daire kalmıştır.

Arsa karşılığı 2 dairenin arsa sahibine tesliminde, Danıştay kararları fatura düzenlenmemesi ve KDV hesaplanmaması yönündedir. Fakat, konuyu vergi mevzuatı açısından değerlendirdiğimizde, 5.2.1 bölümündeki açıklamalarımız doğrultusunda arsa sahibine müteahhit tarafından yapılan daire teslimleri KDV'nin konusuna girmekte olup, müteahhit tarafından teslim edilen dairelere karşılık VUK 267.maddesine göre, verilen dairelerin emsal bedeli üzerinden (maliyet bedelinin uygulanması gerektiği yönünde görüşler de vardır) KDV hesaplanacak ve Hesaplanan KDV hesabına dahil edilerek beyan döneminde beyan edilecektir.

Dairelerin net alanı 150 metrekareden fazla olduğu için KDV %18 olarak hesaplanacaktır. Eğer dairelerin net alanı 150 met-

rekareden az olsa idi, % 1 hesaplanacaktı.( 02.01.1998 tarih ve 23218 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 97/10465 Sayılı BKK ile 66 No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği gereği)

Dairelerin emsal bedeli (VUK 267.maddeki 2.sıra)

= Maliyet bedeli +(Maliyet bedeli x %5)

= 40.000.000.000+(40.000.000.000 x %5)

= 42.000.000.000.-TL

KDV = 42.000.000.000 x %18

= 7.560.000.000.-TL

|                               |                |
|-------------------------------|----------------|
| ----- 25/10/2001 -----        |                |
| 127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR    | 9.560.000.000  |
| 620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ | 40.000.000.000 |
| 621.4. Daire E                | 20.000.000.000 |
| 621.5. Daire F                | 20.000.000.000 |
| 391 HESAPLANAN KDV            | 7.560.000.000  |
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR          | 42.000.000.000 |

- Arsa bedeli karşılığı arsa sahibine verilen dairelerin maliyet ve satış kaydı,

- Teslim nedeniyle doğan KDV'nin kaydı,

- Dairelerin maliyet-emsal bedelleri arasındaki fark ve KDV tutarı kadar arsa sahibinin borçlandırılması kaydı

----- / -----  
Dairelerden 3 adedi 24.11.2001 tarihinde adedi  
35.000.000.000.-TL'den T şahsına satılmıştır.

2001 yılında dairelerin satış kayıtları ve satılan dairelerin maliyet kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

|                        |                 |
|------------------------|-----------------|
| ----- 24.11.2001 ----- |                 |
| 100 KASA               | 123.900.000.000 |
| 600 YURTIÇİ SATIŞLAR   | 105.000.000.000 |
| 600.1 Daire A          | 35.000.000.000  |
| 600.2 Daire B          | 35.000.000.000  |
| 600.3 Daire C          | 35.000.000.000  |
| 392 HESAPLANAN KDV     | 18.900.000.000  |
| ( %18)                 |                 |

- Dairelerin Satış kaydı

| ----- 24.11.2001 -----   |                |                |
|--------------------------|----------------|----------------|
| 620 SATILAN MAM.MALİYETİ |                | 90.000.000.000 |
| 621.1 Daire A            | 30.000.000.000 |                |
| 621.2 Daire B            | 30.000.000.000 |                |
| 621.3 Daire C            | 30.000.000.000 |                |
| 152 MAMULLER             |                | 90.000.000.000 |
| 152.1 Daire A            | 30.000.000.000 |                |
| 152.2 Daire B            | 30.000.000.000 |                |
| 152.3 Daire C            | 30.000.000.000 |                |

- Satılan Dairelerin Maliyet Kaydı

Yıl sonunda arsa sahibine arsa karşılığı verilen daireler ile T şahsına satılan diğer dairelerin kar-zarar hesabına aktarılması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

| ----- 31.12.2001 -----    |                 |  |
|---------------------------|-----------------|--|
| 690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI | 130.000.000.000 |  |
| 620 SAT.MAMULLER MALİYETİ | 130.000.000.000 |  |
| 621.1 Daire A             | 30.000.000.000  |  |
| 621.2 Daire B             | 30.000.000.000  |  |
| 621.3 Daire C             | 30.000.000.000  |  |
| 621.5 Daire E             | 20.000.000.000  |  |
| 621.6 Daire F             | 20.000.000.000  |  |

- Daire Maliyetlerinin Dönem kar zarar hesabına aktarılması

| ----- 31.12.2001 ----- |                 |  |
|------------------------|-----------------|--|
| 600 YURTİÇİ SATIŞLAR   | 147.000.000.000 |  |
| 600.1 Daire A          | 35.000.000.000  |  |
| 600.2 Daire B          | 35.000.000.000  |  |
| 600.3 Daire C          | 35.000.000.000  |  |
| 600.5 Daire E          | 21.000.000.000  |  |
| 600.6 Daire F          | 21.000.000.000  |  |

690 DÖNEM KAR VEYA ZAR. 147.000.000.000

- Daire Teslim Bedellerinin ve Satış Hasılatının Dönem kar zarar hesabına aktarılması

----- / -----  
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI Hesabının Son Durumu:

|                 |                         |
|-----------------|-------------------------|
| 130.000.000.000 | 147.000.000.000         |
|                 | -----                   |
|                 | 17.000.000.000.- TL Kar |

Elde edilen kar olan 17.000.000.000.-TL , müteahhit Y tarafından, 2001 yılı kazancı olarak ertesi yıl beyanname döneminde beyan edilecektir.

Satılmayan 1 adet daire (Daire D), stokta kalacak ve 30.000.000.000.-TL maliyet bedeli ile değerlendirilecektir. (213 Sayılı Vergi Usul Kanunu 274 ve 275.maddeler gereği )

### **13. Özel İnşaatlarda Vergi Kaybına Yol Açan Uygulamalar ve Bu Uygulamaların Vergisel Açından Değerlendirilmesi**

Türkiye’de özel inşaat yapım ve satımı, son yıllarda, vergisiz kazanç sağlanan veya kazancı ileriki tarihte vergilenecek olması bakımından, uzun süre vergi ödemeden çalışılabilecek olan bir faaliyet alanı haline gelmiştir.

#### **13.1. Kazancın Beyan Dışı Bırakılması**

Arsa karşılığı yapılan özel inşaatlarda, bazı durumlarda, arsa sahibinin müteahhide arsa payını devretmediği, arsanın bütün paylarını uhdesinde tuttuğu, ancak sözleşmeye göre, müteahhide ait olan bölümlere ait arsa payını, doğrudan müteahhidin daire satışı için anlaştığı 3.şahıslara devrettiği görülmektedir.

Bu gibi durumlarda, inşaatı yapan müteahhidin, yasal olarak arsa payına sahip olmamasıyla birlikte, olayın fiili yönü, arsanın bir kısmının devir alınarak , inşaat yapılması ve satılması halinden farklı değildir. Bu nedenle, değerlendirmenin aynı şekilde yapılması gerekmektedir.

Konuyu bir örnekle somutlaştırmak gerekirse,

Örneğin; Müteahhit (X), 1500 m2 arsası olan (Y) şahsıyla, arsasına karşılık, arsa üzerine inşaa edilecek inşaatın (toplam 10 adet daire), 5 adet dairenin bitmiş olarak kendisine teslim edilmesi hususunda anlaşmıştır. Arsa sahibi ve müteahhit arasında sözleşme yapılmıştır. Fakat, arsa sahibi kendisine verilecek dairelere karşılık müteahhide vereceği arsa payını, müteahhide devretmemiş, müteahhit tarafından söz konusu arsa payı üzerine ipotek konulmuştur. Müteahhit, kendisine kalan daireleri (henüz yapımı bitirilmeden), arsa payı üzerinden satmaya başlamış, dairelerin her birinin 3.şahsa devri, arsa sahibi (Y) tarafından yapılmıştır. Dairelerin her birinin maliyeti 20.000.000.000

TL olup, her biri 3.şahıslara 25.000.000.000.-TL'ye satılmıştır.

Örneğimizde, müteahhit (X)'in durumunu irdeleyelim. Yapılan bir sözleşme olmasına rağmen, müteahhit (X), hukuken, ne bir arsa payına ne de bir daireye sahiptir. Sadece, inşaat için yapmış olduğu harcamalara karşılık olmak üzere, arsa sahibinin arsasından kendi payına düşen kısmına ipotek koyarak, mali açıdan kendini garanti altına almıştır. Henüz inşaat bitmeden, kendi payına düşen 5 dairenin (hala arsa sahibinin uhdesinde bulunan) 3.şahıslara satışına başlamış, satışı da arsa payı üzerinden, arsa sahibi (Y)'ye yaptırmak suretiyle hasılatını da gizleme yoluna gitmiştir. Çünkü, yasal olarak arsa payı satışını (gerçekte daire satışını ) yapan, arsa sahibi (Y) görünmektedir.

Dolayısıyla müteahhit (X), 20.000.000.000.-TL maliyetli dairelerin her birini 25.000.000.000.-TL'ye, arsa sahibi (Y) üzerinden satarak, daire başına 5.000.000.000.-TL kazanç sağlamış ve bu kazancını da beyan dışı bırakmıştır.

Yukarıda da bahsettiğimiz üzere, vergisel açıdan, bu faaliyet 'müteahhit arsa payını devralmış ve devraldığı arsa payı üzerine yaptığı daireleri peşin olarak satmış' gibi düşünülecek, bitirilen her dairenin 3.şahsa teslimi, ayrı bir iş bitimi olarak değerlendirilecek, her daireden elde edilen kazanç (hasılat - maliyet), müteahhit tarafından o yılın gelir beyanına dahil edilecektir.

### **13.2. Kazancı İleriki Tarihte Vergilenecek Olması Bakımından, Uzun Süre Vergi Ödemeden Çalışılabilecek Bir Faaliyet Alanı Olma Niteliğine Bürünmesi**

Yukarıdaki bölümde, müteahhit tarafından başkasının arsası üzerinde yapılan iş, aslında taahhüt karşılığında yapılan bir inşaat işinden başka bir şey olmamaktadır. Arsa payı, arsa sahibinin uhdesinde bulunduğu ve arsa payı müteahhit tarafından, arsa sahibinin üzerinden alıcılara satıldığından, inşaatın müteahhidin nam ve hesabına yapıldığından söz etmek olanaksız hale gelmektedir. Çünkü, gerçekte arsa payı üzerine yapılacak daire, peşin olarak alıcıya satılmış, dolayısıyla inşaat alıcı nam ve hesabına yapılmaya başlanmıştır.

Dairelerin yapımı sırasında, müteahhit tarafından belli harca-

malar yapılmış (taahhüt işinin maliyeti) , yapılan bu harcamalara kaynak sağlamak için, peşin olarak (daire bitmeden) satılan dairelerin hasılatı (bir defada veya muhtelif zamanlarda hakediş alınması gibi) kullanılmıştır. İnşaatın bitmesiyle, arsa karşılığında arsa sahibine, yapılan inşaatın daire verilmiş, diğer daireler de peşin satıldığından hasılat zaten elde edilmiş, yalnızca dairelerin 3. şahıslara teslimi ile iş tamamlanmıştır.

Bu anlattığımız yönüyle yapılan işe baktığımızda, yapılan işten elde edilen kazancın 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesinde yer alan inşaat kazancından farkı yoktur. Arsa payı üzerinden yapılan satış uyarınca inşa edilen gayrimenkullerde de, inşaatı yapanın mamelekine dışarıdan, kazanç unsurunu da ihtiva edecek şekilde kaynak girmekte, gerçekleştirilmiş bir muameleye (inşaatın yapılmış olan kısmına) tekabül etmesi bakımından da bunun (kazanç kısmının) vergiye tabi tutulması için neden kalmamaktadır. Esasen arsa payının sahibi durumuna girmiş olan alıcının, bu arsası üzerinde gerçekleştirilmiş inşaat kısmına tekabül eden ödemelerinin geri verilmesi de söz konusu olamayacağına göre başka bir düşünüş üzerinde de durulamaz.<sup>20</sup>

Kazancın kesin olarak işin bitiminde tespit edilecek olması, matrahın hesaplanması ile ilgili teknik bir özelliktir. Vergi alanındaki gecikmenin gerekçesi olamaz. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 42.maddesi kapsamına giren işlerde, bu husus vergi stopajı ile çözülmüştür. Özel inşaatlarda ise buna da imkan yoktur. Çünkü, kendilerine verilen taahhüt iş uyarınca ödeme yapanların (arsa payı üzerinde daire alanların) 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesi açısından vergi kesintisi yapma mükellefiyetleri yoktur.

Danıştay Üçüncü Dairesinin ;

*"Gelir Vergisi Kanununun 42.maddesi hükmünün taahhüt işleri ile sınırlı olmadığı, kendi nam ve hesabına inşaat ve onarım işi yapanları da kapsadığı, esasen arsası paylara bölünüp hisse*

20 Yılmaz ÖZBALCI-Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Şubat 2001-Syf:383-385

*halinde başkalarına satıldıktan sonra, arsa payı alıcılarına taahhüt edilen inşaatın, yapanın kendi nam ve hesabına yapıldığının söylenemeyeceği"* şeklinde devam eden 04.02.1987 tarihli ve E.1986/1816, K.1987/347 sayılı bir kararı bulunmaktadır.

Karar belli açılardan tartışma ve eleştiriye açıktır. Ancak, şu açıdan önem taşıdığı kabul etmek gerekir. Arsanın hisselerle ayrılıp satışının yapılmasından sonra, arsa payı alıcılarına inşaatın yapımı konusunda verilen taahhüdün , faaliyeti, taahhüt karşılığı yapılan inşaat işi haline çevirdiği kabulüne varılmaktadır.

Bunun sonuçlarından biri, arsa payı üzerinden bağımsız bölüm almış olan kimsenin, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94.maddesinde yazılı kimselerden olması halinde vergi kesintisi yapmak mükellefiyetinin doğacak olmasıdır.

Fakat, içerdği asıl önemli unsur, faaliyetin (inşaatın) kendisine karşı taahhütte bulunulan daire alıcılarının kaynakları ile yürütülmekte olduğu hususudur. Böylece alıcının yaptığı ödeme "avans" olmaktan çıkmakta, fakat istisna akdine bağlı karşılıklı edimlerin yerine getirilmesi ile ilgili nitelik kazanmaktadır. Başka bir ifadeyle, arsa payı üzerinden alış yapmış olanların müteahhide yaptıkları ödemeler, onun yönünden kesin istihkaka tekabül eder hale gelmektedir. Böyle olunca da eksiksiz olarak vücuda gelmiş olan muamele karşılığı, bu istihkakın ihtiva ettiği kazanç unsurunun vergilendirilmesinin bütünüyle inşaatın bitimine ertelenmesinin, ilke açısından izahı kalmamaktadır.

Kısaca, konu belli bir ön vergilemeyi getirecek yasal düzenlemeye mutlak ihtiyaç göstermektedir. Bunu dışında, yukarıdaki Danıştay kararında yer alan anlayış kesin bir içtihat haline dönüşse bile, pratik planda, vergilemenin gecikmesine bağlı zaafı gideremeyecektir.<sup>21</sup>

---

21 Yılmaz ÖZBALCI-Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Şubat 2001-Syf: 385



## **YARARLANILAN KAYNAKLAR**

1. Vergi Dünyası -Recep BIYIK - Mart 2000
2. Vergi Dünyası - Baş Hes.Uzm.Metin KAYRAK- Aralık 2001
3. Vergi Dünyası -Ramazan YAKIŞIKLI - Aralık 2000
4. Gelir Vergisi Rehberi (Gelirler Kont.Yayını) - 2001
5. Vergi Raporu (Ver.Denet.Yayını) - Şubat.Mart 2002.
6. Vergi ve Revizyon Rehberi - Baş Hes.Uzm. Mehmet AL-TINDAĞ
7. Tek Düzen Hesap Planı ve Mali Tablolar - Baş Hesap Uzmanı Mehmet Emin AKYOL, Hesap Uzmanı : Muzaffer KÜÇÜK
8. 85 No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
9. Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Yılmaz ÖZ-BALCI-Şubat 2001
10. Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2003 - Hesap Uzmanları Derneği
11. Vergi Denetmeni Nihat YILMAZ - Vergi Denetmen Yrd. Yetiştirme Kursu Muhasebe Ders Notları
12. Şükrü KIZILOĞ - İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirilmesi. 1994 (6.Baskı)
13. TESMER Eğitim Semineri Notları - İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları-Ocak 2002
14. KDV Uygulaması - Mehmet MAÇ. 4.Baskı
15. Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2003 - Hesap Uzmanları Derneği

**KİTAP VE DERGİ İSTEME ADRESİ**  
**Vergi Denetmenleri Derneği Genel Merkezi**  
**Cihan Sokak No: 13/7 Sıhhiye-ANKARA**  
**Tel: (0.312) 231 80 19 • Fax: 231 80 65**  
**PK. 236 Yenışehir - ANKARA**

**Web Adresi : [www.vdd.org.tr](http://www.vdd.org.tr)**  
**e-mail : [vdd@vdd.org.tr](mailto:vdd@vdd.org.tr)**  
**[baskan@vdd.org.tr](mailto:baskan@vdd.org.tr)**  
**[soru@vdd.org.tr](mailto:soru@vdd.org.tr)**