



YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİ ile ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Nuri ERANIL^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi Kanunları hükümlerinde ve muhasebe sistemi uygulamalarında, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespiti diğer işlere nazaran bazı farklılıklar içermektedir. Diğer işlerde kazancın tespiti her yıl yapılmakta iken yıllara sari işlerden elde edilen kazanç için bittiği dönemin hesaplarıyla ilişkilendirilerek o yılın gelir gider hesaplarına aktarılmaktadır.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarım işi (YSİÖİ) sayılarak vergilenebilmesi bazı şartlara bağlıdır. Bunlar kısaca;

- Yapılan faaliyet inşaat ve onarma işi olmalıdır. 01.01.2004 tarihinden itibaren dekapaj işleri de inşaat işi sayılmaktadır.

- İnşaat ve onarma işi, başkalarının hesabına yapılmalı ve taahhüde bağlı olmalıdır.

- İş birden fazla yıla sirayet etmelidir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işleri" başlıklı 42'nci maddesinde; *Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar için bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.*

Mükellefler bu madde kapsamına giren halde her inşaat ve onarma işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermeye ve düzenleyecekleri beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar." Hükümü yer almaktadır. Ancak, YSİÖİ ile uğraşan kurumlar vergisi mükelleflerinin beyannamelerini, hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar vereceği tabiidir. İşin devam ettiği sürede, bu işleri yapan

^(*) Vergi Denetmeni

mükellefler kar/zarar beyanında bulunmayacak olsalar dahi yıllık beyanname vermeye mecburdurlar. G.V.K.'nun 85. maddesinde, konuyla ilgili açıklamalar yer almakta olup, tacirlerin ticari faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verecekleri belirtilmiştir.

GVK'nun 44. maddesinde yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde işin bitim tarihi konusunda da açıklamalar getirilmiştir. Anılan madde hükümüne göre,

- Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih (5035 Sayılı Kanunla değiştirilen ibare. Geçerlilik:01.01.2004)

- İşin fiilen tamamlandığı tarih

- İşin fiilen bırakıldığı tarih

İşin bitim tarihi olarak kabul edilmektedir. Bu tarihten 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 kâr veya zararının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Sadece yıllara sari inşaat ve onarma işleriyle ilgili faaliyet gösteren mükellefler GVK'nun mükerrer 120. maddesi gereğince, geçici vergi mükellefi de değildirler. Fakat bu işlerden başka ticari veya mesleki faaliyetleri sonucunda kazanç elde etmişlerse yalnızca bu gelirleri için geçici vergi hesaplamak ve beyan etmek zorundadırlar.

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde, genellikle işin başladığı yıllarda maliyetler daha fazla, gelir daha az olmaktadır. Elde edilen gelir genelde sözleşmeye bağlı olarak alınan hak edişlerden oluşmaktadır. Bu işlerde vergileme, işin bittiği dönemde yapıldığından dolayı, vergi tahsilatındaki gecikmeyi telafi etmek amacıyla, GVK'nun 94. maddesinin 3. bendi gereğince, bu işleri yapanlara (kurumlar dahil) ödenen hak ediş bedelleri ödemelerinden, maddede belirtilen oranda,

(01.01.2007 tarihinden itibaren 2006/11449 sayılı B.K.K. ile % 3) ödemenin yapıldığı sırada gelir vergisi stopajı yapılması zorunluluğu vardır.

Yıllara sari işlerle uğraşan mükelleflerin dikkat etmesi gereken bir başka konuda, bu işlerle ilgili defter ve belgelerinin saklanması konusundadır. VUK'nun 253. maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterlerle, vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecbur oldukları belirtilmiştir. Yani 2005 yılına ilişkin defter ve belgelerin 31.12.2010 tarihine kadar saklanması mecburidir. Ancak, 2005 yılında başlayıp 2010 yılında biten bir inşaat veya onarma işinde defter ve belgelerin tamamı için saklanma süresinin sonu 31.12.2015 tarihi olacaktır.

2- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNİN KAPSAMI

Yapılan inşaat veya onarma işinin G.V.K.'nun 42 ve devamı maddeleri kapsamında sayılan işlerden biri olması için belli nitelikleri taşıması gerekir. Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması, bu işin birden fazla yıla sirayet etmesi ve bu işlerin taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Bu bağlamda, müteahhitler tarafından kat karşılığı olarak yada kendi namlarına yapıp sattıkları özel inşaatlar bu kapsamda değerlendirilemez. Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak kabul edilip özel bir vergileme rejimine tabi olması için gerekli olan şartlar, aşağıda başlıklar halinde ele alınarak incelenecektir.

a) Faaliyet Konusu İş İnşaat ve Onarım İşidir Olmalıdır

G.V.K.'nun 42-44. maddelerinde düzenlenen vergileme rejimine tabi işler inşaat ve onarma işleridir. Bununla birlikte, inşaat ve onarma işleri-

nin ne gibi işler olduğu yasadaki ayrı ayrı sayılmamıştır. Uygulamada İmar Kanununun 5. maddesinde yer alan “yapı” tanımına göre, karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir. 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun “Tanımlar” başlıklı 4. maddesinde ise, “yapım” tanımından hareket edilerek inşaat kavramı açıklanmıştır. Buna göre, yapım, bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak işleme, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri anlaşılacaktır.

5035 sayılı Kanunla dekapaj işlerinin de inşaat ve onarma işi sayılacağı madde metnine eklenmiştir. Dekapaj işi, genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak üzerine yapılan işlerdir. Kısaca, bir proje çerçevesinde belirlenen sınırlar dahilinde dekapaj sahasındaki toprak ve kayalık alanın temizlenmesi, döküm sahası ile dekapaj sahası arasında, dekapaj sahası içinde, üretim ve dekapaj işlemleri için gerekli yolların yapımı, bakımı, suların tahliyesi gibi işler üstlenmektedir. Vergi idaresince, kaçakçı botu inşası ve tren ferisi inşası gibi işler de inşaat işi olarak

değerlendirilmiştir.¹

b) Yapılan İş Birden Fazla Takvim Yılına Sira-yet Etmelidir

İnşaat işinin yıllara yaygın olmasının belirlenmesinde mühim olan işin birden fazla takvim yılına yayılmasıdır. Bu açıdan inşaat işi bir yıldan kısa süre bile yıllara yaygın inşaat ve onarma işi sayılabilir. Örneğin 20.10.2009 tarihinde başlayıp 20.02.2010 de biten bir inşaat işi, 4 ay sürmüş olmasına rağmen birden fazla yıla sirayet ettiği için yıllara yaygın inşaat işi sayılır.

İşin yıllara yaygın olup olmadığı sözleşme yapıldığı zaman belli olabilir. Sözleşmede işin bitiş için bir tarih öngörülmüş ve bu tarih sonraki yılda bir tarihe tekabül ediyor ise baştan işin yıllara yaygın olduğu bellidir.²

İşin bitim tarihi de kar ve zararın belli edilebilmesi bakımından önem kazanmaktadır. Bu işlerde kesin kar/zarar işin bittiği yılda hesaplanacaktır. GVK'nun 5035 sayılı Kanunla değişik 44. maddesinde, inşaat ve onarma işlerinde, geçici ve kesin kabule tabi olan hallerde işin bittiği tarih taraflarca geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihtir. Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih bitim tarihidir.

c) İnşaat ve Onarma İşleri Taahhüde Bağlı Olmalıdır

Faaliyet konusu inşaat ve onarım işinin başkası hesabına bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Taahhüt yazılı veya sözlü olabilir. Ancak

¹ Gündoğan DURAK, “Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde dönem sonu işlemleri” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 304, Sayfa 130

² Kazım YILMAZ “İnşaat Muhasebesi” Şubat 2004, s. 114

uygulamada çoğunlukla yazılı olarak yapılmaktadır. Taahhüt bir kamu kuruluşu hesabına olabileceği gibi özel şirkete de olabilir.

Kişi veya kurumların, kendi hesaplarına, başkalarının arsası üzerine onlara belli sayıda daire, kat ve dükkân verme karşılığında inşaat yapanlar ile özel inşaat yapanlar Kanunda belirtilen bu özel vergileme rejiminden yararlanamazlar. Bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaatın dolaylı tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil ancak satış bedeli olarak isimlendirilir.³

3- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNDE VERGİLEME SİSTEMİ

Yıllara sari işlerde vergi, işin bittiği yıl kesin kar/zararın ortaya çıkmasından sonra belli olmaktadır. Ancak işin kaç yıl süreceği belli olmadığından, vergi tahsilâtındaki gecikmeyi önlemek amacıyla yapılan hak ediş ödemelerinden vergi kesintisi yapılmaktadır.

3.1- Bu İşlerden Elde Edilen Kazançlar İle İş Dışında Elde Edilen Arzi Kazançların Vergilendirilmesi

Yıllara sari işlerde kazanç işin bitiş yılında tespit edilerek, elde edilen kazancın tümü o yılın geliri sayılır. GVK'nun 42. maddesine göre, bu işlerle uğraşan mükellefler beyannameleri işlerin ikmal edildiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayının birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar. Kurumlar vergisi mükellefleri ise, hesap dönemlerinin ka-

pandığı ayı izleyen 4. ayın birinci gününden 25. günü akşamına kadar bağlı oldukları vergi dairelerine beyannamelerini vermeye mecburdurlar. Ancak şunu da belirtmek gerekir ki; bu faaliyetleri yapan mükellefler, iş devam ettiği sürece kar/zarar beyanında bulunmasalar dahi yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Bu faaliyetleri yürüten mükellefler açısından işin bitim tarihinden sonra da bir takım giderler yapılabilmekte veya hasılatlar elde edilebilmektedir. Bu durumda, GVK'nun 44 ncü madde hükmüne göre, giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilir. Sonradan ortaya çıkan giderler 681 Önceki Dönem Gider ve Zararlar hesabında, iş bittikten sonra elde edilen hasılatlar ise 671 Önceki Dönem Gelir ve Karlar hesabında izlenmelidir.

Yıllar yaygın inşaat ve onarım işleriyle uğraşan mükelleflerde, esas faaliyet konusu dışında ve faaliyetin devam ettiği yıllarda arzi kar/zarar ortaya çıkabilmektedir. Bunlar özellikle inşaat işi nedeniyle elde edilen hak edişin banka veya finans kurumlarına yatırılması sonucu elde edilen faiz ve kur farkları gelirleri, alınan tazminatlar, ihale makamı, ortaklar, taşeronlar, satıcılar ile olan borç ve alacak ilişkilerinden veya iş makinelerinin kiralanması, satılmasından kaynaklanmaktadır. Vergi idaresinin görüşü, işin bitimi beklenmeden bu gelirlerin cari yıl kar/zararının tespitinde dikkate almaları gerektiği yönündedir.⁴

Ancak Danıştay 4. Dairesinin E:1994/581 sayılı kararında özetle, lehe oluşan kur farklarının, hak edişin bir unsuru, türevi olarak değerlendirilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Daha sonra veri-

³ Bünyamin ÖZTÜRK "Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri" Kasım 2006, 4. Baskı, s.249

⁴ Gündoğan DURAK, a.g.m., s.131

len kararlarda da, faiz, kur farkı, repo gelirlerinin inşaat işinin bir parçası olduğu ve işin bittiği yıl geliri ile birlikte beyan edileceği kabul edilmiştir.⁵

3.2- Bu Faaliyetler Dolayısıyla Ödenen Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintisi

GVK'nun 94/3 bendi hükmü gereği, aynı Kanunun 42. maddesi kapsamına giren işleri yapanlara ödenen istihkak bedellerinden %3 (2006/11449 sayılı B.K.K. ile Yürürlük; 1.1.2007) oranında gelir vergisi stopajı yapılmaktadır. İstihkaklardan yapılan kesintiler, işin bitiminde ortaya çıkan vergiye mahsuben yapılmaktadır. Bu işleri yapan işletmeler, aldıkları hak edişler üzerinde yapılan stopajları 295 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabında izlerler. Bu hesapta olup da vadesi bir yılın altına düşenler 193 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılır. Bu hesaptaki tutarlar, indirilme dönemi sonunda, 371 Dönem Karının Peşin Ödenen Vergi ve Diğer Yükümlülükleri (-) hesabına, daha sonra da 370 Dönem Karı Vergi ve Diğer Yükümlülük Karşılıkları hesabına aktarılır. 193 nolu hesabın 370 nolu hesaptan fazla olan tutarı "mahsup edilecek vergi" olarak işleme tabi olacaktır. İsteyen mükellefler bu tutarı bir yıllık süre içerisinde talep etmeleri halinde, diğer vergi borçlarına mahsubunu veya iadesini isteyebileceklerdir.

4- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNDE ENVANTER İŞLEMLERİ

Dönemsellik ilkesi gereği gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve

müfredatlı olarak tesbit etmek zorundadırlar. Yıllara sari inşaat ve onarma işi yapan işletmelerde, başkaca işleri için dönem sonlarında aynı şekilde değerlendirme yaparlar. Bu açıdan diğer işletmelerden bir farkları yoktur. Ancak taahhüt karşılığı yaptıkları ve bir yıldan fazla süren inşaat ve onarma işleri için GVK'nun 43. maddesindeki esaslar çerçevesinde işlem yapmaları zorunludur. Müşterek genel giderler ile amortismanları anılan madde hükmüne göre dağıtılmaları gerekmektedir. Ayrıca, bu işletmelerin yapacakları diğer bir işlem de VUK'nun mükerrer 298. maddesi gereğince, enflasyon düzeltmesi yapma şartlarının gerçekleşmesi halinde, mali tablolarında yer alan parasal olmayan kıymetlerin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması olacaktır.

4.1- Müşterek Genel Giderlerin Dağıtılması

GVK'nun 43. maddesinde, 5024 sayılı Kanunla 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere değişiklik yapılmıştır. Buna göre,

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar,

- Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır. Böylece eski düzenlemede yer alan ve dağıtım anahtarı olarak kullanılan "tahsil olunan istihkak bedellerinin birbirine olan nispeti dahilinde" dağıtım esasının 01.01.2004 tari-

⁵ Danıştay 3. Dairesinin 18.02.1999 tarih ve E:1997/2495

Danıştay 4. Dairesinin 27.10.2003 tarih ve E:2003/1545

hinden sonra yapılacak giderlere ilişkin dağıtımda herhangi bir önemi kalmamıştır.⁶

- Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.

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

a) Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı

GVK'da 5024 sayılı Yasayla yapılan değişiklikle, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamaların birbirine olan oranına göre dağıtılacaktır. Enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde ise, bu harcamalar önce enflasyon düzeltilmesine tabi tutulacak, daha sonra düzeltilmiş tutarların birbirine oranına göre inşaatlar arasında dağıtılacaktır.

Örnek: Mükellef Ömer Bey, yıl içinde A ve B inşaat taahhüt işlerini yapmıştır. Bu işler için ortak yapılan genel gider toplamı 120.000,00 TL'dir. A inşaatı için 200.000,00 TL, B işi için 800.000,00 TL harcama yapmıştır. Ortak giderlerin dağıtımı ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

İşler	Harcama Tutarı	Toplam Harcamaya Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	200.000,00	% 20	24.000,00
B İnşaatı	800.000,00	% 80	96.000,00
TOPLAM	1.000.000,00	% 100	120.000,00

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	120.000
100 KASA	120.000
<hr/>	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	24.000
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	96.000
- B İnşaatı	
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	120.000

⁶ Esra ÖZGÜL, Hatice SENER ERDOĞAN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Raporu Dergisi, Aralık-Ocak 2006, Sayı 79, s.83

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	YANSITMA	120.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		120.000

b) İnşaat ve Onarma İşinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı

Yıl içinde hem inşaat ve onarma işi hem de başkaca işlerin (alım satım, turizm, ulaştırma, nakliyat vs.) birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderlerin dağıtımı, inşaat taahhüt işlerine ait harcamalarla diğer faaliyetlerden elde edilen satış ve hasılatların birbirlerine olan oranına göre yapılacaktır. Yalnız burada önemli olan husus, net satış ve hasılat tutarı esas alınacaktır. TDMS’de Yurt İçi Satışlar hesabındaki tutardan indirim ve iadeler düşüldükten, enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde de, bunların düzeltilmiş tutarlarının birbirine olan oranına göre dağıtımına tabi tutulur.

Örnek: Şahin İnşaat ve Nakliyat Ltd. Şti., A ve B inşaat taahhüt işiyle birlikte nakliyat işi de yapmaktadır. Bu işler için yapılan genel gider toplamı 5.000,00 TLdir. A inşaatı için 4.000,00 TL, B inşaatı için 3.500,00 TL harcama yapılmıştır. Nakliyat işinden de 2.500,00 TL hasılat elde etmiştir. Buna göre ortak genel giderlerin dağıtımı ve muhasebe kayıtları şu şekilde olacaktır.

İşler	Harcama Tutarı	Hasılat Tutarı	Toplam Harcama-Hasılat Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	4.000,00	-	4.000/10.000 = % 40	2.000,00
B İnşaatı	3.500,00	-	3.500/10.000 = % 35	1.750,00
Nakliyat İş	-	2.500,00	2.500/10.000 = % 25	1.250,00
TOPLAM	7.500,00	2.500,00	% 100	5.000,00

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	5.000
100 KASA	5.000

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	2.000
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	1.750
- B İnşaatı	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	1.250
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	5.000

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	YANSITMA	5.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		5.000
690 DÖNEM KAR ZARARI		1.250
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.250

c) Amortismanların Dağıtımı

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu gibi işlerle inşaat ve onarma işi dışında kalan işlerin beraber yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının amortismanları, bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtılır. Amortismanların dağıtılmasında aşağıdaki konulara dikkat etmek gerekir.⁷

4.2- Mobilya, mefruşat, hesap makinesi gibi büro malzemelerinin amortismanı, ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır.

4.3- Yıl içinde alınan tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının satın alındığı tarihten önceki günlere isabet eden amortismanları yine ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır.

4.4- Tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmayıp boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları, ortak genel giderlere eklenerek dağıtılır. Bu işlem yapılırken tesisat, makine ve ulaştırma araçlarının kullanılmadığı veya kullanılmasının mümkün olmadığı işlere pay verilmez.

Örnek: Eranil İnşaat ve Nakliyat A.Ş., 2010 yılında, A ve B inşaat taahhüt işleri ile nakliyat işiyle iştigal etmektedir. Mükellef kurumun bu faaliyetlerinde kullandığı bir adet kamyoneti bulunmaktadır. Kamyonetin o yıl için hesaplanan amortismanı 50.000,00 TL olup, her bir işte kullanıldığı gün sayısı ile inşaat işleri için yapılan harcamalar ile nakliyat işinden elde edilen hasılat tutarları aşağıdaki tablodaki gibidir.

İşler	Harcama-Hasılat Tutarı	Kamyonetin Kullanıldığı Gün Sayısı	Kullanılan Günün Toplam Güne Oranı	Her İşe Düşen Amortisman Gideri
A İnşaatı	30.000,00	120	120/360 = %33	16.500,00
B İnşaatı	50.000,00	100	100/360 = %28	14.000,00
Nakliyat	20.000,00	80	80/360 = % 22	11.000,00
Kullanılmayan gün	-	60	60/360 = % 17	8.500,00
TOPLAM	100.000,00	360	%100	50.000,00

⁷ Beyanname Düzenleme Kılavuzu, H.U.D. Yayınları, 2007, s.47

Burada kamyonetin kullanılmadığı günlere isabet eden 8.500 TL tutarındaki amortisman giderinin, genel giderlere eklenerek dağıtılması gerekir. Buna göre,

İşler	Harcama-Hasılat Tutarı	Toplam Harcama - Hasılatın Toplam Tutara Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	30.000,00	% 30	2.550,00
B İnşaatı	50.000,00	% 50	4.250,00
Nakliyat	20.000,00	% 20	1.700,00
TOPLAM	100.000,00	%100	8.500,00

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	41.500
740.01 A İnşaatı	16.500
740.02 B İnşaatı	14.000
740.03 Nakliye İşİ	11.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	8.500
257 BİRİKMIŞ AMORTİSMANLAR	50.000

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	16.500
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	14.000
- B İnşaatı	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	11.000
- Nakliye İşİ	
741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	41.500

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA	41.500
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	41.500

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	2.550
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	4.250
- B İnşaatı	
632 SATILAN HİZMET MALİYETİ	1.700
- Nakliye İşİ	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	8.500

771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	8.500	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		8.500
690 DÖNEM KAR ZARARI	12.700	
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ		11.000
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		1.700

5- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNDE MUHASEBE SİSTEMİ

5.1- Hasılat Kayıtları

a) Dönem İçinde Alınan İstihaklara İlişkin Kayıtlar

Mükellefler tarafından, yapacakları yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri karşılığında aldıkları hak edişler, inşaat ve onarma işi tamamlanıncaya kadar 350-357 nolu hesaplarda izlenir.

Örnek : Şahin İnşaat ve Yatırım A.Ş., inşaat taahhüt işinden dolayı, 2010 yılında aldığı 50.000 TL tutarındaki hak edişe ilişkin yevmiye kaydını şu şekilde yapacaktır.

102 BANKALAR	48.500	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	1.500	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		50.000

b) İstihaklardan Yapılan Kesintilere İlişkin Kayıtlar

GVK'nun 94 maddesi 3. bendi hükmü gereği, yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerden dolayı, bu işleri yapanlara avans olarak ödenenlerde dahil olmak üzere nakden veya hesaben yapılan ödemeler sırasında % 3 oranında tevkifat yapılmaktadır. Tevkifata ilişkin kayıtlar şu şekilde olacaktır.

193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	XX	
100 KASA		XX

Yalnız işin bitimine 1 yıldan daha fazla süre varsa, yapılan stopajlar 295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR hesabında izlenir. İşin biteceği yılsonunda ise 193 PEŞİN ÖDENEN VERGİ ve FONLAR hesabına aktarılır.

c) Dönem Sonunda İstihkaklarla İlgili Yapılacak Kayıtlar

Yıllara sari inşaat ve onarma işi tamamlanıncaya kadar 350-357 nolu hesaplarda izlenen tutarlar, işin ikmal edildiği yıl 600 Yurtiçi Satışlar hesabına aktarılır. Kar veya zarar kat'i olarak tespit edilir. Ortaya çıkan karın tamamı o yılın geliri sayılarak izleyen yılda beyan edilir.

Örnek: Işık&Kuşcu İş Ortaklığı tarafından, TOKİ'ye karşı taahhüt edilen işyeri inşaatıyla ilgili geçici kabul tutanağı idarece 2010 yılı içinde onaylanmıştır. Bu iş için yapılan tevkifatlar hariç toplam 500.000 TL hak ediş alınmıştır. _

		31 / 12/ 2010	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM			
HAKEDİŞ BEDELLERİ		500.000	
	600 YURTIÇİ SATIŞLAR		500.000
/			
/			
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		500.000	
	690 DÖNEM KAR/ZARARI		500.000
/			
/			

5.2- Maliyet Kayıtları**a) Dönem İçinde Yapılan Maliyetlere İlişkin Kayıtlar**

Faaliyet konusu inşaat, onarma ve taahhüt işi olan mükelleflerden, dönem içinde tamamlanmayan işlere ait maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyetleri Yansıtma hesabı kullanılarak 170-177 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesaplarına aktararak aktifleştirilir. Yıllara yaygın işle direkt ilgili olan maliyetler, TDMS de 740 Hizmet Üretim Maliyeti hesabına kaydedilir. Endirekt maliyetler ise 740 Hizmet Üretim Maliyeti, 750 Ar-ge Giderleri, 760 Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri, 770 Genel Yönetim Giderleri, 780 Finansman Giderleri hesaplarında izlenir.

		/	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ			XX
750 ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ	XX		
760 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ	XX		
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ			XX
780 FİNANSMAN GİDERLERİ	XX		
	100 KASA		XX
	102 BANKALAR		XX
		/	
		/	

b) Dönem Sonunda Yapılacak Kayıtlar

Yıl içinde tamamlanmayan inşaat ve onarma işleri için 740 nolu hesapta izlenen tutarlar, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma hesabı kullanılarak 170-177 nolu hesaplarda izlenmeye devam edecek ve bilanço aktifinde yer alacaktır. Faaliyet giderlerinden 750, 760, 770 ve 780 nolu hesaplarda 751, 761, 771 ve 781 nolu Yansıtma hesaplarıyla ilişkilendirilerek, GVK'nun 43. maddesine göre dağıtımı yapıldıktan sonra 170-177 nolu hesaplara aktarılır.

170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	XX
741 HİZMEY ÜRETİM MALİYETİ YANS.	XX
751 AR-GE GİDERİ YANS.	XX
761 PAZARLAMA SATIŞ DAĞ. GİDERİ YANS.	XX
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANS.	XX
781 FİNANSMAN GİDERİ YANS.	XX

Dönem sonunda, tamamlanmış olan inşaat ve onarma işlerinin maliyetleri 170-177 nolu bilanço hesaplarından, 622 Satılan Hizmet Maliyeti'ne gelir tablosu hesaplarına aktarılır.

622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	XX
170-177 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETLERİ	XX
690 DÖNEM KAR/ZARARI	XX
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	XX

6- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNDE ENFLASYON DÜZELTMESİ ve MUHASEBE KAYITLARI

VUK'nun mükerrer 298. maddesinde, yıllara sari inşaat ve onarma işlerine ait maliyet ve hak edişlere ilişkin düzeltmelerin, enflasyon düzeltme hesabı yerine yıllara sari inşaat enflasyon düzeltme hesabına kaydedileceği ve bu hesabın, işin bitiminde kar/zarar hesabına intikal ettirileceği belirtilmektedir. Enflasyon düzeltmesi işlemlerinde kullanılmak üzere açılan hesaplar şu şekildedir.

178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI
648 ENFLASYON DÜZELTMESİ KARLARI HESABI
658 ENFLASYON DÜZELTMESİ ZARARLARI HESABI (-)
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI

Yukarıda sayılan hesaplara ilişkin açıklamalar ve hesapların işleyişi, 12 sıra nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde açıklanmıştır.⁸

a) İş Devam Ederken Yapılacak Kayıtlar

_____ / _____	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	XX
— Enflasyon Düzeltme Farkı	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	XX

Maliyetlerin Düzeltilmesi

_____ / _____	
_____ / _____	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	XX
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	XX
— Enflasyon Düzeltme Farkı	

Hak ediş Bedellerinin Düzeltilmesi

Düzeltme işlemi sonucunda, 697 nolu hesap borç kalanı verirse, 178 nolu hesapla (borçlu) karşılaştırılarak kaydedilir. Eğer, 697 nolu hesap alacak kalanı verirse 358 nolu hesapla (alacaklı) karşılıklı kaydedilir.

b) İş Bitiminde Yapılacak Kayıtlar

İş bittiğinde, 178 ve 358 nolu fark hesaplarında yer alan tutarlar gelir tablosu hesaplarına aktarılır. Bu durumda şu kayıtlar yapılacaktır.

_____ / _____	
658 ENFLASYON DÜZELTME ZARARI	XX
178 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	XX
_____ / _____	
_____ / _____	
358 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	XX
648 ENFLASYON DÜZELTME KARI	XX
_____ / _____	

⁸ 05.05.2004 tarihli 25453 sayılı Resmi Gazete

7- ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMELERİ ^(*)

Özel İnşaat; bir gerçek veya tüzel kişinin her hangi bir kişi yada kuruma karşı taahhüt altına girmeksizin tamamen ticari maksatla veya satmak amacıyla yapmış oldukları inşaatları temsil eden bir kavramdır. Bu tür inşaatları, inşaat taahhüt işleri ve yıllara sari inşaat işleri ile birbirine karıştırmamak gerekir. Çünkü inşaat taahhüt işleri başkasının nam ve hesabına yapılmasına rağmen özel inşaat işleri, yapılarını kendi nam ve hesabına yapmaktadır. Özel inşaat işletmeleri inşa ettikleri yapıları daire (mesken) veya dükkân (işyeri) olarak pazarlamak suretiyle satarlar ve bu satıştan elde ettikleri kar kendilerinin ticari kazancını oluşturur.

İnşaat taahhüt işletmeleri ile nam ve hesabına yapı inşa edilen iş sahipleri arasında istisna akdi hükümleri geçerli iken, özel inşaat işletmelerinde istisna akdi hükümleri geçerli değildir; bu işletmelerde işletme ile satış akdi hükümleri uygulanır.

7.1- Özel İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olayın Gerçekleşmesi

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

Özel inşaatlarda genel vergilendirme rejimi inşaatın tamamlanıp tamamlanmadığına bakılmaksızın her yıla ait faaliyet sonuçlarının, takvim yılı sonunda yıllık beyanname ile beyan edilmesi esasına dayanır. Yıllara sari inşaat işlerinde karın tespitinde işin bittiği yıla ertelenmesine hükmeden GVK'nun 42. maddesi bu nitelikte bir ta-

ahhütte bulunulmadığı sürece özel inşaat işletmeleri için geçerli değildir. Bu nedenle özel inşaat işletmeleri kar veya zararın tespitinde işin bitimini beklemeksizin yıllık esasta vergilendirileceklerdir. Başka bir deyişle özel inşaat işletmeleri her yıl verecekleri beyannamelerde o dönem yapılan satışlardan elde edilen gelirleri ile aynı dönemin gider ve satış maliyetlerini karşılaştırarak tespit edecekleri kar veya zararlarını beyan edeceklerdir.

Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabiidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" Kurumlar Vergisi Kanununda ise "*Kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.*" denilmektedir. Bu hükümlerden hareketle özel inşaat sahiplerini vergisel açıdan sorumlu tutabilmek için ilgili takvim döneminde gelirlerini elde etmiş olmaları gerekmektedir.

Türk vergi sisteminde çeşitli gelir türlerine göre gelirin elde edilmesi tahakkuk ve tahsil esasları geçerlidir. Bu gelir türlerinden Ticari kazancın tespitinde ise tahakkuk esası geçerlidir. Tahakkuk esası sadece gelirlerde değil giderlerde esas alınmaktadır. Buna göre bir dönemde tahakkuk eden gelir veya giderler o dönemin kar veya zararının tespitinde karşılaştırılır.

Özel inşaat işletmelerinde gelirin ne zaman elde edildiği önem taşımaktadır. O halde gelirin elde edilmiş olması hangi şartlarda gerçekleşecektir? Bu konuyu aşağıdaki şekilde açıklamak mümkündür.

a) Satış vaadi sözleşmesi bir satış akdi değildir. Satış vaadi sözleşmesi ile satış sözleşmesi ya-

^(*) Bu makalenin " 7. Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" Bölümü, Vergi Raporu Dergisinin 2008 yılı Aralık ayı 111. sayıda yayımlanan ve Vergi Denetmen Yardımcıları Erkan DOĞANAY ve Elyas TÜRKYILMAZ tarafından yazılan makalenin güncellenmiş halidir.

pılmış olmamaktadır. Dolayısıyla satış yoktur; satış olmadığı için de gelirden söz edilemez.

b) Yazılı olarak yapılmış bir satış sözleşmesi de gelirin edilmiş olması için yeterli değildir. Bu sözleşme tarafların edimlerini yerine getirmek için karşılıklı taahhüt altına girdiklerini gösterir. Taraflar karşılıklı olarak birbirlerinden edimlerini ifa etmelerini isteyebilirler. Edimlerin ifa edilmemesi durumunda sözleşmenin feshi, tazminat, cezai şart vb. istenebilir. Ancak bu süreç içerisinde gelir doğmuş olabilir, bu durumda vergisel yükümlülüğe tabi tutulur.

c) Gayrimenkul satışlarında keyfiyetin tapu siciline tesis ettirilmesi, mülkiyetin ve hukuki tasarruf hakkının devrini gösterir. Ancak tapuda kayıtlı olmayan gayrimenkullerin ve iktisadi tasarruf hakkının devri tapuya tescil işleminden önce de gerçekleştiği düşünüldüğünde gelirin doğmasında gayrimenkulun tescil ettirilmesi mutlak bir kural değildir.

Sonuç olarak özel inşaat işletmelerinde vergiyi doğuran olayın tespitinde VUK'nun 3. maddesinde ifadesini bulan " *Vergilendirmede vergiyi doğulan olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*" hükmü dikkate alınarak tespit edilir.

7.2- Arsanın Temin Edilmesi ve Değerlemesi

a) Arsanın satın alınması

Arsanın satın alınması halinde, satın alınan arsa maliyet bedeli ile stok hesaplarına (150 no'lu hesaplar) kaydedilir. Maliyet bedeli, alış bedeli ile buna münferri giderlerin toplamından oluşur. Münferri giderlerden kasıt, alımın gerçekleşmesinde ortaya çıkacak, alış bedeli dışında kalan giderlerdir. Ancak VUK md. 270' de noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon, emlak alım vergisi gibi giderlerin maliyete alınmasının veya genel giderlere alınmasında ihtiyarilik tanınmış-

tır. Ancak bu kalemler tartışmasız biçimde maliyetin bir unsuru olduğundan, arsanın maliyetine dahil edilmelidir.

Satın alınan arsanın tesviyesi, tesviye hafriyatı, üzerinde bulunan bir binanın yıkılması ve benzeri giderlerin de maliyet bedeline eklenmesi gerekir.

Kendi arsası üzerine inşaat yapanlarda da yine satın alma değeri ile yapılan tapu harcamaları arsa bedelini oluşturur. Ancak arsanın çok önceden alınması veya miras-hibe yoluyla intikal etmesi halinde arsanın maliyet bedeli yine VUK madde 267 deki emsal bedeli, "*gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.*" esas ile değerlendirilecektir.

Yapının inşaatına başlanmasıyla, arsanın maliyet bedeli, ilk madde gideri olarak maliyet hesaplarına (710 veya 790 no'lu hesaplar) kaydedilir.

b) Kat karşılığı arsa temin edilmesi

Kat, daire ve dükkân karşılığı başkasına ait arsa üzerine inşaat yapanlarda ise sözleşme gereği arsa sahibine verilecek daire, kat veya dükkânların maliyet bedeli arsanın maliyetini oluşturur.

Kat karşılığı arsa temininde, arsa; inşa edilecek binanın belli bölümleri karşılığında temin edilir. Bu çerçevede öncelikle inşa edilen tüm yapının maliyeti hesaplanır. Bu maliyet yapı birimlerine (dairelere, işyerlerine) dağıtılır. Arsa sahibine verilen daire veya dükkânların maliyeti tekrar işletmeye kalan bağımsız bölümlerin maliyetine dâhil edilir. Bu şekilde arsanın maliyeti satış yapılacak diğer daire ve birimlere aktararak arsa maliyeti yansıtılmış olur. Bu konuda müteahhit boş veya üzerinde mevcut binayı yıkmak sureti ile arsa üzerine belirlenen proje ve mahal listesine uygun olarak inşaatı yapmayı üstlenir.

Örnek: Müteahhit firma Fidan İnşaat Tekstil Nakl. San. Ltd. Şti., 22.08.2009 tarihinde net alanı 160'ar metrekarelik 6 daireden oluşan bir apartman inşaatına başlamıştır. Arsa karşılığı olarak arsa sahibine 2 adet daire verilmesi sözleşme ile kararlaştırılmıştır. İnşaatın yapımında 28.000,00-TL kum, 85.000,00-TL çimento, 42.000,00-TL demir kullanılmış olup, 100.000,00-TL işçilik gideri harcaması yapılmıştır.(SSK kesintisi 10.000,00-TL, Gelir Vergisi Kesintisi 10.000,00-TL), Genel giderlerden apartman inşaatına düşen kısım 45.000,00-TL dir. İnşaat 20.11.2010 tarihinde tamamlanmıştır. İnşaatın yapım maliyeti müteahhit muhasebe kayıtlarından 300.000,00-TL olarak belirlenmiştir. Dairelerden 2 tanesi 25.11.2010 tarihinde arsa sahibine sözleşme gereği arsa karşılığı olarak teslim edilmiştir. Dairelerden 3 tanesi 04.12.2010 tarihinde adedi 90.000,00-YTL den A şahsına satılmıştır.

Dairelerin Maliyetinin Hesaplanması

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 ölçüsü kullanılarak aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Daire başına yapım maliyeti	: 300.000,00/6	= 50.000,00
Daire başına düşen arsa maliyeti	: 50.000,00x2	= 100.000,00/4 =25.000,00
Her bir dairenin maliyeti	: 50.000,00 +25.000,00	= 75.000,00
Toplam Satış Kazancı	: (90.000,00x3)-(75.000,00x3)	= 45.000,00
Stoktaki Mal	: 1 adet daire	= 75.000,00 (Maliyet bedeli ile

değerlenir. (213 Sayılı VUK 262.md)

Muhasebe Kayıtları

İnşaatın yapım dönemi olan 2009 ve 2010 yıllarında, inşaatın yapımında kullanılan inşaat malzemeleri (çimento, kum, demir vb.) işçilik giderlerinin 2009 yılı içinde yapıldığını, bundan sonra başka gider yapılmadığını, maliyetlerin bunlardan ibaret olduğunu düşünelim.

-----/2009-----	
150 İLK MADDE MALZEME	155.000,00
150.1 Kum	28.000,00
150.2 Çimento	85.000,00
150.3 Demir	42.000,00
191 İNDİRİLECEK KDV	27.900,00
	102 BANKALAR
	182.900,00
-----/2009-----	

/2009

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME	155.000,00	
710.01 Apartman İnşaatı		
710.01.001 Kum	28.000,00	
710.01.002 Çimento	85.000,00	
710.01.003 Demir	42.000,00	
	150 İLK MADDE MALZEME	155.000,00

/2009

720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100.000,00	
720.01.101 Apartman İnşaatı		
	102 BANKALAR	80.000,00
	360 ÖDEN. VERGİ VE FONL.	10.000,00
	360.1 Gelir Vergisi	
	361 ÖDEN. SOSYAL GÜV. KES.	10.000,00
	361.1 SSK Payı	

31/12/2009

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	45.000,00	
770.01.601 Apartman İnşaatı		

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ 45.000,00

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

31/12/2009

151 YARIMAMULLER-ÜRETİM	300.000,00	
	711 DİREKT İLK MADDE MALZ. YANSITMA	155.000,00
	721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	100.000,00
	771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	45.000,00

-Yansıtma hesaplarıyla maliyetlerin 151 no'lu hesapta toplanması

31/12/2009

711 DİREKT İLK MADDE MALZ. YANSITMA	155.000,00	
721 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ YANSITMA	100.000,00	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	45.000,00	

710 DİREKT İLK MADDE MALZEME	155.000,00
710.01 Apartman İnşaatı	
710.01.001 Kum	28.000,00
710.01.002 Çimento	85.000,00
710.01.003 Demir	42.000,00
720 DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	100.000,00
720.01.101 Apartman İnşaatı	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	45.000,00
770.01.601 Apartman İnşaatı	

Yansıtma hesaplarının kapatılması

2009 yılı sonunda 151-YARIMAMUL –ÜRETİM Hesabında inşaatın yapımında, yapılan inşaat işiyile ilgili olan maliyet ve giderler toplanmış olur ve bu hesabın borç bakiyesi 31.12.2009 tarihli dönem sonu bilançosunda yer alır. Yapılan inşaatla ilgili olarak henüz bir mamul oluşmadığı ve bu mamul satışından doğan bir hâsılat olmadığı için, söz konusu inşaatla ilgili beyan edilecek bir gelirden olmayacaktır. Müteahhit firmanın 2009 yılında başka faaliyeti var ise beyanname döneminde onları beyan edecek, yarı mamul stokundaki daireler satılma tarihine kadar kar veya zararla ilişkilendirilmeyecektir. Peşin satılan daire ve katların karşılığında alınan bedel avans olarak değerlendirilecek olup, 2009 yılı kazancına dahil edilmeyecektir.

Daha sonraki yıl olan 2010 yılı içinde, yine yapılan maliyet ve giderler, gider hesaplarında kayıt altına alınacak ve inşaatın tamamlanmasına kadar bu işlemlere devam edilecektir. İnşaat 20.11.2010 tarihinde tamamlanıp arsa sahibine dairelerin teslim edilmesi ve diğer dairelerin satışının yapılması sırasında, hasılat kayıtlarının yapılması gerekmektedir.

Dairelerin tamamlanması ile 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 :

	31/12/2009
152 MAMULLER	300.000,00
152.01. Daireler	
152.1 Daire A	75.000,00
152.1 Daire B	75.000,00
152.1 Daire C	75.000,00
152.1 Daire D	75.000,00

151 YARIMAMUL-ÜRETİM	300.000,00
152.1 Daire A	50.000,00
152.2 Daire B	50.000,00
152.3 Daire C	50.000,00
152.4 Daire D	50.000,00
152.4 Daire E	50.000,00
152.4 Daire F	50.000,00

-Arsa karşılığı verilecek 2 dairenin maliyetinin müteahhide kalacak 4 dairenin maliyetine yüklenmesi ve mamul hesabına aktarılması kaydı

Apartman dairelerden 2 adedi arsa sahibine 25.11.2010 tarihinde teslim edilmiş ve stokta 4 adet daire kalmıştır.

Arsa karşılığı 2 dairenin arsa sahibine tesliminde, çeşitli yargı organları tarafından verilen kararlarda fatura düzenlenmemesi ve KDV hesaplanmaması yönündedir. Fakat konuyu vergi mevzuatı açısından değerlendirdiğimizde, yukarıdaki bölümde 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 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 metrekareden az olsaydı, %1 hesaplanacaktı. (02.01.1998 tarih ve 23218 sayılı resmi gazetede yayınlanan 97/10465 sayılı BKK ile 66 No'lu KDV Genel Tebliği gereği)

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

$$= \text{Maliyet bedeli} + (\text{maliyet bedeli} \times \%5)$$

$$= 100.000,00 + (100.000,00 \times \%5)$$

$$= 105.000,00 - \text{TL}$$

Katma Değer Vergisi Kanunu 27-4'e göre emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir denilmiştir.

Buna göre genel giderlerden apartman inşaatına düşen kısım olan 45.000-TL hisse oranında dairelerin emsal bedeline eklenmesi gerekir.

$$45.000,00/6 = 7.500,00 \times 2 = 15.000,00 - \text{TL}$$

$$105.000,00 + 15.000,00 = 120.000,00$$

$$\text{KDV} = 120.000,00 \times \%18$$

$$= 21.600,00 - \text{TL}$$

25/11/2010

127 DİĞER TİCARİ ALACAKLAR	41.600,00
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	100.000,00
620.4. Daire E	50.000,00
620.5. Daire F	50.000,00
391 HESAPLANAN KDV	21.600,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	120.000,00

- Arsa bedeli karşılığı arsa sahibine verilen dairelerin maliyet ve hâsılat kaydı,
- Teslim nedeniyle doğan KDV'nin kaydı,
- Dairelerin maliyet-emsal bedelleri arasındaki fark ve KDV tutarı kadar arsa sahibinin borçlandırılması kaydı

/

Dairelerin 3 adedi 04.12.2010 tarihinde adedi 90.000,00 TL'den A şahsına satılmıştır.

2010 yılında dairelerin satış kayıtları ve satılan dairelerin maliyet kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

04/12/2010

102 BANKALAR	318.600,00
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	270.000,00
600.1 Daire A	90.000,00
600.1 Daire B	90.000,00
600.1 Daire C	90.000,00
391 HESAPLANAN KDV	48.600,00

-Dairelerin Satış Kaydı

04/12/2010

620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	225.000,00
620 1.Daire A	75.000,00
620 2. Daire B	75.000,00
620 3.Daire C	75.000,00
152 MAMULLER	225.000,00
152.1 Daire A	75.000,00
152.2 Daire B	75.000,00
152.3 Daire C	75.000,00

-Satılan Dairelerin Maliyet Kaydı

/

Yılsonunda arsa sahibine kat karşılığı verilen daireler ile A şahsına satılan diğer dairelerin kar-zarar hesabına aktarılması aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

31.12.2010	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	325.000,00
620 SATILAN MAMULLER MALİYETİ	325.000,00
620.1 Daire A	75.000,00
620.1 Daire B	75.000,00
620.1 Daire C	75.000,00
620.1 Daire E	50.000,00
620.1 Daire F	50.000,00
-Daire Maliyetlerinin Dönem kar zarar hesabının aktarılması	
31.12.2010	
600 YURT İÇİ SATIŞLAR	390.000,00
600.1 Daire A	90.000,00
600.2 Daire B	90.000,00
600.3 Daire C	90.000,00
600.5 Daire E	60.000,00
600.6 Daire F	60.000,00
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	390.000,00
-Daire Teslim Bedellerinin ve Satış Hasılatının Dönem kar zarar hesabına aktarılması	
/	
690 DÖNEM KAR VEYA ZARARI	65.000,00
692 DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	65.000,00
/	

Elde edilen kar olan 65.000,00-TL Müteahhit firma tarafından, 2010 yılı kazancı olarak 2011 yılında beyanname verme döneminde beyan edilecektir.

Satılmayan 1 adet daire (Daire D) stokta kalacak ve 75.000,00 TL maliyet bedeli ile değerlendirilecektir.(VUK 274 ve 275. maddeleri gereği)

8- DEĞERLENDİRME ve SONUÇ

Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlerden elde ettikleri kazançlar vergi mevzuatımızda özel bir vergilendirme rejimine tabidir.

Vergilemede uyulacak esaslar, GVK'nun 42, 43 ve 44. maddelerinde açıklanmıştır. Buna göre, bu işlerle uğraşan mükellefler, kar veya zararını işlerin bittiği yıl kesin olarak tespit ederek o yılın geliri olarak beyan edeceklerdir.

Kendi nam ve hesabına inşaat yapanların vergilendirilmesi, GVK 42. maddede belirtilen inşaat ve taahhüt işlerinin yıllar itibariyle stopaj kesintisi yapılması ve inşaatın tamamının vergilendirilmesinin geçici kabul tutanağının düzenlenmesine müteakip vergilendirilmesinden farklı olarak, yapılan inşaatın satışından sonra ticari kazançta dahil edilerek vergilendirilmesi gerekir.

Yapılan inşaatla ilişkin arsa kişiye ait olabileceği gibi kat karşılığı olarak da başkasına ait arsa üzerine inşaat yapılabilir. Yapılan inşaatlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Özel inşaat işlerinde karın doğru olarak tespit edilebilmesi için aynı türden olan inşaatların maliyetlerinin birlikte değerlendirilmesi gerekir. Örneğin dairelerin, işyerlerinin, kreş bakım evi gibi binaların maliyetlerinin ayrı ayrı tespit edilmesi gerekir. Yine dairelerin metrekare itibariyle aynı büyüklükte olanlar, yada nitelik olarak aynı özelliği taşıyan dairelerin maliyetlerinin beraber tespit edilmesi gerekir.

Yapılan harcamaların gider mi yoksa maliyet mi olduğu önemlidir. Bu ayrımın doğru olarak yapılması, inşaat işinin maliyetinin de doğru olarak tespit edilmesi sonucunu ortaya çıkaracaktır. Her işletmenin kendi faaliyet konusunu oluşturan mamul ve hizmetlerin elde edebilmek için harcadığı üretim faktörlerinin para ile ölçülen değerine maliyet, işletmenin faaliyetlerini sürdürebilmek için yapmış olduğu harcamalara ise gider denilmektedir. Gider; faydası tükenmiş maliyet olarak kabul edilmektedir.

Kat karşılığı olarak yapılacak inşaatlara ilişkin sözleşmelerin Yargıtay kararlarına göre noterde düzenlenmesi gerekmektedir. Aksi takdirde sözleşme geçersiz sayılacaktır. Ayrıca inşaat bitiminde arsa sahibini güvence altına alacak şartların konulması konusunda gerekli hassasiyet gösterilmelidir.

Son yıllarda konut sektörünün gelişmesi ve farklı inşaat usullerinin uygulanmasına rağmen

kat karşılığı inşaat yoğun olarak tercih edilen bir yöntemdir.

KAYNAKÇA

- 1- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, **H.U.D. Yayınları**, 2007
- 2- Bünyamin ÖZTÜRK, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Kasım 2006, 4. Baskı
- 3- Erkan DOĞANAY, Elyas TÜRKYILMAZ, "Özel İnşaat İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Raporu Dergisi**, 2008 Aralık, S. 111
- 4- Esra ÖZGÜL, Hatice SENER ERDOĞAN, "Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Raporu Dergisi**, Aralık-Ocak 2006, Sayı 79
- 5- Gündoğan DURAK, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri" **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 304
- 6- Kadir ŞAHİN, "Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri", **Vergi Raporu Dergisi**, Aralık 2009, Sayı 123
- 7- Kazım YILMAZ, **İnşaat Muhasebesi**, Şubat 2004
- 8- M. Akif ÖZMEN, **Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi**, Vergi Denetmenleri Derneği, 2009
- 9- Şükrü KIZILOĞLU, **İnşaat Muhasebesi ve Vergilendirme**