



## YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNDE DÖNEM SONU İŞLEMLERİ

Kadir ŞAHİN<sup>(\*)</sup>

### ÖZET

Türk vergi sistemimizin temel ilkelerinden biriside dönemsellik ilkesidir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 nci maddesinde gelirin "bir takvim yılı" içerisinde elde edilmesinden; gene aynı şekilde 5520 sayılı Kurumlar Verisi Kanununun 6 ncı maddesinde de kurum kazançlarının "bir hesap dönemi" içerisinde elde edilenler üzerinden hesaplanacağından bahsedilmiştir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, niteliği itibariyle bu genel hükümler dışında vergi sistemimiz içerisinde özel bir vergilendirme rejimine tabi tutularak dönemsellik ilkesinin istisnası durumundadır. Buna göre yıllara sari inşaat onarım işlerinde kazanç tespiti her yıl yapılmamakta, GVK'nun 42. maddesi gereği işin bittiği dönemde kazanç hesaplanarak o dönemin gelir-gider hesaplarına aktarılmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri, taahhüt işi, geçici kabul tutanağı

### 1- Giriş

Gelir Vergisi Kanunu 42. maddesine göre; yıllara sari inşaat, onarım ve yapım işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yılda, o yılın beyannamesinde gösterilerek vergilendirilir.

Bir işin Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusu inşaat, onarım veya 01.01.2004 tarihinden sonra yapılmış olan dekapaj işi olmalı,
- İnşaat ve onarım işi birden fazla yıla sirayet etmeli,
- İnşaat ve onarım işi resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak yapılmalıdır.

<sup>(\*)</sup> Vergi Müfettişi

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 işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.*

*Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde 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.”* Hükmü 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 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 hükmüne göre,

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

- İşin fiilen tamamlandığı tarih

- İşin fiilen bırakıldığı tarih işin 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 2007 yılına ilişkin defter ve belgelerin 31.12.2012 tarihine kadar saklanması mecburidir. Ancak, 2007 yılında başlayıp 2012 yılında biten bir inşaat veya onarma işinde defter ve belgelerin tamamı için saklanma süresinin sonu 31.12.2017 tarihi olacaktır.

**2- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİNİN KAPSAMI**

İnşaat veya onarma işinin G.V.K.'nun 42 ve devamı maddeleri kapsamında sayılan işlerden biri olması için taşıması gereken nitelikler ve özellikli durumlar aşağıda başlıklar halinde açıklanmaya çalışılmıştır.

**2.1- 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 işlerinin ne gibi işler olduğu yasada ayrı ayrı sayılmamıştır. 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 ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri anlaşılacaktır.

Vergi kanunlarında inşaat kavramının tanımı yapılmamıştır. Ancak Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunca kabul edilen "İşkolları Tüzüğünde" ise inşaat; bina, yol, köprü, demiryolu, tünel metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, havaalanı, dekoval ve tramvay yolu spor alanlarının yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüd, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işler olarak açıklanmıştır.<sup>1</sup>

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 İdaresince, kaçakçı botu inşası ve tren ferisi inşası gibi işler de inşaat işi olarak değerlendirilmiştir.<sup>2</sup>

**2.2- Yapılan İş Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmelidir**

Bir işin yıllara sari olmasından kasıt birden fazla takvim yılına sirayet etmesidir. Burada sözü edilen takvim yılı 12 aylık bir süre değil, işin başladığı takvim yılından sonra gelen başka bir takvim yılında bitmesini ifade eder. Bu açıdan inşaat işi süre olarak 12 aydan kısa süre bile yıllara yaygın inşaat ve onarma işi sayılabilir. Örneğin 20.10.2011 tarihinde başlayıp 20.02.2012 tarihinde biten bir inşaat işi, 4 ay sürmüş olmasına rağmen birden fazla yıla sirayet ettiği için yıllara yaygın inşaat işi sayılır.

<sup>1</sup> <http://www.denetimturkey.com>, Erişim : 09.11.2012.

<sup>2</sup> DURAK Gündoğan, "Yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde dönem sonu işlemleri" Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 304, Sayfa 130

İşin yıllara yaygın olup olmadığı sözleşme yapıldığı zaman belli olabilir. Sözleşmede işin bitişi için bir tarih öngörülmüş ve bu tarih sonraki yılda bir tarihe tekabül ediyor ise baştan işin yıllara yaygın olduğu bellidir.<sup>3</sup>

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.

### 2.3- İnşaat ve Onarma İşi Taahhüde Bağlı Olmalıdır

Faaliyet konusu inşaat ve onarım işinin başkası hesabına bir taahhüde bağlı olarak yapılması gerekir. Taahhüt yazılı veya sözlü olabilir. Ancak uygulamada çoğunlukla yazılı olarak yapılmaktadır. Taahhüt bir kamu kuruluşu hesabına olabileceği gibi özel şirkete de olabilir.

Maliye Bakanlığı 05.01.1995 tarih ve 44/4405-566/422 sayılı özelgesinde inşaat ve taahhüt işi kavramından ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır. Söz konusu özelgede " İnşaat ve taahhüt işleri kavramından; taahhüt işleri yapan kişilerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yanında, kamu kurum ve kuruluşları, vakıflar, dernekler, kooperatifler ve benzeri kurumlara yapılan inşaat ve onarma işleri şeklinde yorumlanması gerekir." Şeklinde görüş belirtilmiştir.

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.<sup>4</sup>

### 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 Arzî 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 günün akşamına kadar 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 üncü madde hükmüne göre, giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilir. Sonradan ortaya

<sup>3</sup> YILMAZ Kazım "İnşaat Muhasebesi" Şubat 2004, s. 114

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

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 arızı 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 alınmaları gerektiği yönündedir.<sup>5</sup>

Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 09.09.2011 tarih ve GVK-42-19-710 sayılı özelgesinde özetle “yıllara sari inşaat işi kapsamında alınan hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda elde edilen mevduat faizleri ve likit fon gelirlerinin, yıllara sari inşaat işinden elde edilen gelirlerden ayrı değerlendirilmesi ve söz konusu inşaat işinin bitimi beklenilmeksizin, ilgili dönemler itibarıyla yıllık olarak vergilendirilmesi gerektiği” belirtilmiştir.

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 verilen kararlarda da, faiz, kur farkı, repo gelirlerinin inşaat işinin bir parçası olduğu ve işin bittiği yıl geliri ile birlikte beyan edileceği kabul edilmiştir.<sup>6</sup>

### 3.2- Bu Faaliyetler Dolayısıyla Ödenen Hakedişlerden Yapılan Vergi Kesintisi

Yıllara Sari İnşaat, Onarım ve Yapım işleri dolayısı ile bu işleri yapanlara (Kurumlar dahil) ödenen istihkak bedellerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 üncü bendine göre %3 gelir vergisi, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesi 1-a bendine göre %3 kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağı hükmü yer almaktadır. Kesilen bu vergiler, işin bitiminde verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilir.

Yıllara yaygın inşaat onarım ve yapım işlerinde aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak herhangi bir sebeple işlerin bitirilmesi mümkün olmayarak birden fazla takvim yılına taşan işler dolayısıyla daha önce tevkifat yapılmaksızın ödenmiş istihkaklar nedeniyle ayrıca tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak inşaat yıllara yaygın hale geldikten sonra bu inşaatla ilgili yapılacak istihkak ödemelerinden tevkifat yapılması gerekecektir.

Bir özelge<sup>7</sup>de “işin belirtilen sürede bitirilmeyip bir sonraki takvim yılına sarkması nedeniyle, yıllara sari inşaat vasfını kazandığı tarihten itibaren yapılacak nakden ve hesaben hak ediş ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 inci maddesinin (1/a) bendi uyarınca %3 oranında tevkifat yapılması gerekeceği” görüşü verilmiştir.

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

<sup>5</sup> DURAK Gündoğan, a.g.m., s.131

<sup>6</sup> Danıştay 3. Dairesinin 18.02.1999 tarih ve E:1997/2495

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

<sup>7</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 25.08.2011 tarih ve KVK 15-1425 sayılı özelgesi.

Vergiler ve Fonlar hesabına aktarılır. Bu hesaptaki tutarlar, indirilme dönemi sonunda, 371 Dönem Karınının 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.

- 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 düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacaktır.

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

##### **4.1.1- Birden Fazla İnşaat ve Onarma İşinin Birlikte Yapılması Halinde Gider Dağıtımı**

GVK'da 5024 sayılı Yasayla yapılan değişikliklerle, 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 düzeltmesi yapılan dönemlerde ise, bu harcamalar önce enflasyon düzeltmesine tabi tutulacak, daha sonra düzeltilmiş tutarların birbirine oranına göre inşaatlar arasında dağıtılacaktır.

**Örnek:** Mükellef Bay A, yıl içinde X ve Y inşaat taahhüt işlerini yapmıştır. Bu işler için ortak yapılan genel gider toplamı 120.000,00 TL'dir. X inşaatı için 200.000,00 TL, Y inşaatı 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
X İnşaatı	200.000,00	% 20	24.000,00
Y İnşaatı	800.000,00	% 80	96.000,00
<b>TOPLAM</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>% 100</b>	<b>120.000,00</b>

770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		120.000
100 KASA		120.000
/		
/		
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ		24.000
- X İnşaatı		
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ		96.000
- Y İnşaatı		
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA		120.000
/		
/		
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA		120.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ		120.000
/		

#### 4.1.2- 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 dağıtım tabi tutulur.

**Örnek:** (S) İnşaat ve Nakliyat Ltd. Şti., A ve B inşaat taahhüt işiyle birlikte nakliyat işi de yapmaktadır. Bu işler için yapılan genel gider toplamı 50.000,00 TL'dir. A inşaatı için 400.000,00 TL, B inşaatı için 350.000,00 TL harcama yapılmıştır. Nakliyat işinden de 250.000,00 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	400.000,00	-	400.000/100.000 = % 40	20.000,00
B İnşaatı	350.000,00	-	350.000/100.000 = % 35	17.500,00
Nakliyat İşİ	-	250.000,00	250.000/100.000 = % 25	12.500,00
<b>TOPLAM</b>	<b>750.000,00</b>	<b>250.000,00</b>	<b>% 100</b>	<b>50.000,00</b>

/	
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000
102 BANKALAR	50.000
/	
/	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	20.000
- A İnşaatı	
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	17.500
- B İnşaatı	
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.500
771 GENEL YÖNETİM GİDERİ YANSITMA	50.000
/	
/	
771 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ YANSITMA	50.000
770 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	50.000
/	
/	
690 DÖNEM KAR ZARARI	12.500
632 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ	12.500
/	

#### 4.1.3- 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.<sup>8</sup>

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

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

. 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:** (K) İnşaat ve Nakliyat A.Ş., 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.

<sup>8</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu, H.U.D. Yayınları, 2007, s.47



İşler	Harcama-Hasılat Tutarı	Kamyonetin Kullanıldığı Gün Sayısı	Kullanılan Günün Toplam Güne Oranı	Her İşe Düşen Amortisman Gideri
A İnşaatı	300.000,00	120	120/360 = %33	16.500,00
B İnşaatı	500.000,00	100	100/360 = %28	14.000,00
Nakliyat	200.000,00	80	80/360 = % 22	11.000,00
Kullanılmayan gün	-	60	60/360 = % 17	8.500,00
<b>TOPLAM</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>360</b>	<b>%100</b>	<b>50.000,00</b>

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 Tutarına Oranı	Her İşe Düşen Genel Gider
A İnşaatı	300.000,00	% 30	2.550,00
B İnşaatı	500.000,00	% 50	4.250,00
Nakliyat	200.000,00	% 20	1.700,00
<b>TOPLAM</b>	<b>1.000.000,00</b>	<b>%100</b>	<b>8.500,00</b>

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		16.500
171 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	14.000	
- B İnşaatı		14.000
622 SATILAN HİZMET MALİYETİ	11.000	
- Nakliye İşİ		11.000
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 işi		
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

#### 5.1.1- 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. Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hakediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. işin geçici kabulü yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri, ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.

**Örnek:** (Ş) İnşaat ve Yatırım A.Ş., inşaat taahhüt işinden dolayı, 2012 yılında aldığı KDV hariç 500.000 TL tutarındaki hakedişe ilişkin yevmiye kaydını şu şekilde yapacaktır.

/		
102 BANKALAR	575.000	
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	15.000	
/		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ		500.000
391 HESAPLANAN KDV		90.000
/		

#### 5.1.2- 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.

### 5.1.3- Dönem Sonunda İstihkaklarla İlgili Yapılacak Kayıtlar

Yıllara sarı 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:** (A)&(B) İş Ortaklığı tarafından, taahhüt edilen işle ilgili geçici kabul tutanağı idarece 2012 yılı içinde onaylanmıştır. Bu iş için yapılan tevkifatlar hariç toplam 1.500.000 TL hakediş alınmıştır. \_

31 / 12 / 2012		
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞ BEDELLERİ	1.500.000	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		1.500.000
/		
600 YURTIÇİ SATIŞLAR	1.500.000	
690 DÖNEM KAR/ZARARI		1.500.000
/		

## 5.2- Maliyet Kayıtları

### 5.2.1- Dönem İçinde Yapılan Maliyetlere İlişkin Kayıtlar

Tek düzen muhasebe sisteminde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin maliyetleri "17- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri" grubundaki hesaplarda takip edilmektedir.

Bu grup, yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri yapan işletmelerin, bu işleri dolayısıyla yaptıkları harcamaların izlendiği hesapları kapsar.

İnşaat ve onarım işinin proje bazındaki sayısı, her bir inşaatın 170-178 hesap aralığında açılacak hesaplar üzerinde defteri kebir düzeyinde izlenmesine imkan vermeyecek kadar fazla ise, her proje yardımcı defter düzeyinde 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
/		

**5.2.2- 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.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> 05.05.2004 tarihli 25453 sayılı Resmi Gazete

**6.1- İş Devam Ederken Yapılacak Kayıtlar**

---

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM MALİYETİ	XX
— Enflasyon Düzeltme Farkı	
697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	XX
<i>Maliyetlerin Düzeltilmesi</i>	

---

---

697 YILLARA YAYGIN İNŞAAT ENFLASYON DÜZELTME HESABI	XX
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	XX
— Enflasyon Düzeltme Farkı	
<i>Hak edilmiş Bedellerinin Düzeltilmesi</i>	

---

Düzeltme işlemi sonucunda, 697 no'lu hesap borç kalanı verirse, 178 no'lu hesapla (borçlu) karşılaştırılarak kaydedilir. Eğer, 697 no'lu hesap alacak kalanı verirse 358 no'lu hesapla (alacaklı) karşılıklı kaydedilir.

**6.2- İş Bitiminde Yapılacak Kayıtlar**

İş bittiğinde, 178 ve 358 no'lu 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

---

**7- 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.

**KAYNAKÇA**

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- Beyanname Düzenleme Kılavuzu, H.U.D. Yayınları, 2007
- Bünyamin ÖZTÜRK, Vergi ve Muhasebe Uygulamaları Açısından Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri, Kasım 2006, 4. Baskı
  - DURAK Gündoğan, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri” Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 304
    - <http://www.denetimturkey.com>, Erişim : 09.11.2012.
    - ÖZGÜL Esra, SENER ERDOĞAN Hatice, “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık-Ocak 2006, Sayı 79
    - ÖZMEN M. Akif, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Vergi Denetmenleri Derneği, 2009
      - ŞAHİN Kadir, “Yıllara Sari İnşaat ve Onarma İşlerinde Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Raporu Dergisi, Aralık 2009, Sayı 123
      - YALÇIN Hüseyin, “Yıllara Sari İnşaat İşlerinin Muhasebe Kayıtları”, [www.muhasbevergi.com/makale.aspx?id=170](http://www.muhasbevergi.com/makale.aspx?id=170), Erişim: 30.10.2012.
      - YILMAZ Kazım, İnşaat Muhasebesi, Şubat 2004