

# Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşlerinde Vergi

Hukuk sistemi içinde inşaat kavramı herhangi bir kanunda tanımlanmamıştır. Fakat bununla birlikte farklı kanunlarda ve düzenlemelerde inşaat kavramında farklı adlar altında tanımları yapılmıştır. İnşaat kavramına imar kanununun 5. maddesinde yapı, KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yapım işleri, Kamu İhale Kanunu'nun 4. maddesinde ise yapı kavramı olarak değinilmiştir.

3194 sayılı imar kanununun 5. maddesinde **yapı kavramı**; “**karada ve suda, daimi ve muvakkat, resmi ve hususi, yer altı ve yerüstü inşaat ile bunların ilave değışiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir**” denilerek tanımlı yapılmıştır.

**Kamu ihale kanununun 4. maddesinde yapı kavramı**; “**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**” denilerek inşaatın tanımlamalarına yer verilmiştir.

## II -VERGİ HUKUKU YÖNÜNDEN İNŞAAT ÇEŞİTLERİ

### 1. Özel inşaatlar

- Daire veya işyeri satmak amacıyla yapılan inşaatlar.
- Kişilerin kendi gereksinimlerini karşılamak için yapılan inşaatlar.

## 1. Taahhüt şeklinde yapılan inşaatlar

- İnşaat yaptırmak isteyen gerçek veya tüzel kişiler adına, sözleşmeli veya sözleşmesiz bir işin yapılmasını üstlenilerek yapılan inşaatlardır.

### **III-YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE ÖZEL VERGİLEME SİSTEMİ**

Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilir. Bu işlerin yıllara sirayet etmesi halinde özel vergileme sistemi uygulanır.

Özel vergileme sistemi özellikleri ise aşağıdaki gibidir.

- Yıllara sari inşaat işlerinde kar veya zarar, işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, o dönemde beyan edilerek bildirilir.
- Yıllara sari inşaat işlerinde, birden fazla işin birlikte yapılması durumunda, bu işlerin giderlerinden müşterek gider ve amortismanlar ayrılarak nispetleri oranında pay verilerek dağıtılır.
- Yıllara sari inşaat işleri yapanlara ödenen hakediş bedellerinden %3 stopaj kesintisi yapılır.
- Yıllara sari inşaat işi birden fazla takvim yılına sirayet eder.
- Yıllara sari inşaat işlerinden elde edilen kazançlar geçici vergiye tabi değildir. (GVK 42. Madde)
- Yıllara sari inşaat işleri taahhüde dayandığından hizmet olarak değerlendirilir ve muhasebe sistemleri buna göre belirlenir.
- Aynı yıl başlayıp biten inşaatlar ve onarım işleri aynı yıl vergilendirilir.
- Geçici kabulü yapılan inşaat, taahhüt işleri bitmiş anlamına gelmektedir. Geçici kabul onay tarihinden sonra iş yapılması durumunda, yapılan yıllara sari işlerden stopaj kesintisi yapılmamalıdır. Bu tür maliyet ve

hasılatlar ilgili dönemin geçici vergi beyanına dahil edilerek beyan edilmelidir.

Bir işin yıllara sari inşaat ve onarma işi olup olmayacağı gelir vergisi kanununun 42. maddesinde yazmaktadır. İlgili kanuna göre bir işin yıllara sari olabilmesi için aşağıdaki şartları sağlaması gerekmektedir.

- Faaliyet konusu inşaat ve onarım işi olmalıdır.
- İnşaat ve onarım işleri resmi ve özel taahhüde bağlı olmalıdır.
- İnşaat ve onarım işi yıllara yaygın olmalıdır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir konu kurumlar vergisi kanununun 6. maddesine belirtilen; “kurumlar vergisi, mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde gelir vergisi kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır” denilerek gelir vergisi kanununun 42. maddesinde yapılan atıflar kurumlar vergisi mükellefleri içinde geçerli olacaktır.

#### **IV-YILLARA SARI İŞLERDE GEÇİCİ KABUL VE KESİN KABUL KAVRAMLARI**

##### **1. GEÇİCİ KABUL**

İdareye teslim edilen rapora göre binada her hangi bir eksiklik yoksa veya eksiklik olsa bile bu eksikliğin tehlike oluşturmaması, tüm yapılan işin %5'inden az olması halinde geçici kabul komisyonu tamamlanan inşaat alanına gönderilir. Alana gönderildikten sonra komisyon yapı da eksiklikler tespit ederse bu işleri yaptırır, yaptırmak içinde gereken zorunlu süreyi yüklenici firmaya tahsis eder.

Bütün aksaklıklar tamamlandıktan sonra yapı artık idare tarafından teslim alınır. Bu duruma geçici kabul denir. Bu durum inşaatın tamamlanmış olduğunu da ifade eder. Ancak yüklenici firma hala sorumlulukları kendi üzerinde taşımaktadır. Bu süre kesin kabule kadar devam etmektedir.

## **1. KESİN KABUL**

Kesin kabul komisyonu, yüklenici firmanın sözleşmeye uygun hareket edip etmediğini, geçici kabulden sonra herhangi bir eksiklik olup olmadığını denetler. Bu denetlemeler sonucunda her hangi bir kusur yoksa kesin kabul tutanağı düzenlenir. İdare tarafından onaylanmasının ardından kesin kabul işlemi de tamamlanmış olur.

## **V-YILLARA SARİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE İŞE BAŞLAMA VE BİTİŞ TARİHİNİN TESPİTİ**

Taahhüt işlerinde yüklenici firmanın ne zaman işe başlanılmış sayılacağı sık karşılaşılan sorundur.

- Sözleşmede işin başlama tarihi yazılı ve tespit edilebiliyorsa, işe başlama tarihi olarak sözleşme tarihi esas alınır.
- Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımına göre, yapılan sözleşmede işin yer teslimi ön görülmüş ise bu tarih; yer teslim tarihi yok ise, işe fiilen başlama tarihi; bunlarda yok ise, sözleşmenin imzalandığı tarih işe başlama tarihi olarak alınır.
- İnşaat ve onarma işlerinde geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi olarak kabul edilir. (GVK 44. madde)
- Geçici ve kesin kabule tabi olmayan işlerde bitim tarihi ise, işin fiilen tamamlanma tarihi veya işin bırakıldığı tarih temel alınır. (GVK 44. madde)

## **VI-GEÇİCİ KABULDEN SONRA ORTAYA ÇIKAN HASILAT VE MASRAFLARIN VERGİSEL DURUMU**

Geçici kabul komisyonu tutanağı imzaladığı tarihten sonra yüklenici firmanın eksik işleri olacağı farz edilerek, bu işlerin yüklenici firma tarafından yapılmasını kurum isteyecektir. İlgili kurum bu süreyi bir yıl veya iki yıl olarak belirleyip yapılan işle ilgili süreçleri izleyecektir.

Bu süre zarfına eksiklik çıkarsa bu eksiklikler yüklenici firma tarafından karşılanacaktır. Kesin kabul ise, ancak bu sürenin sonunda gerçekleşecektir. Müteahhit geçici kabul ile kesin kabul arasında geçen bu sürede işle ilgili bazı harcamalar yaparak maliyete katlanmaktadır. Bu işle ilgili hakedişte almış olabilmektedir. Gelir vergisi kanununun 44. maddesinde ise geçici kabulden sonra ortaya çıkan işlerin nasıl vergilendirileceği açıklanmıştır.

Söz konusu ilgili kanun gereği; bitim tarihinden sonra bir başka ifadeyle, geçici kabul tarihinden kesin kabul tarihine kadar yapılan bu işlerle ilgili giderler ve elde edilen hasılat, giderin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yıl kar – zarar hesabına intikal ettirilir. Geçici kabul ve kesin kabul tarihleri aynı yıla denk gelirse vergilendirme dönemi aynı olacaktır. Yapılan harcama ve elde edilen hasılatların bir sonraki vergilendirme dönemine rastlaması halinde vergilendirme o dönemde yapılacaktır.

## **VII-YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNDE STOPAJ VE MUHASEBE UYGULAMALARI**

İnşaat taahhüt işlerinde bu işleri yapan gerçek veya tüzel kişilere ödenen hakediş ve avans ödemelerinden stopaj yapılması zorunludur. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde stopaj kesintisi %3 olarak uygulanır ve iş sahibi tarafından kesinti yapılır.

Çok nadir olmakla birlikte sözleşmeye bağlı olarak, firmaya avans ödemeleri yapılmaktadır. Bu ödemeler müteahhidin hakedişlerinden daha sonra mahsup edilmektedir. Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde verilen avans üzerinden de %3 oranında stopaj kesintisi yapılmalıdır.

### **1. TAŞERONLARA İŞ YAPTIRILMASI DURUMUNDA STOPAJ**

Yüklenici firmalar yapmayı düşündüğü işin bir kısmını taşeron firmalara vermektedirler. Bu durumda; taşeronun yaptığı işin yıllara sari inşaat onarım işi olduğu tespit edilebiliyorsa,

yüklenici firmanın taşeronla yapacağı avanslar ve istihkaklardan stopaj kesintisi yapması zorunludur.

Taşeronla yaptırılan iş, yıllara sari olmaması durumunda ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Taşeronla yaptırılan işin başlangıçta yıllara sari olmamasına karşın daha sonra yıllara sari olması durumunda, inşaatın yıllara sari olduğu tarihten itibaren ödenen istihkaklardan vergi kesintisi yapılacaktır.

Uygulamada çok sık rastlanan bir yöntem ise taşeronla yüklenici firma arasında her yıl için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesidir. Bu durumda taşeronun yaptığı iş, sözleşmesine göre başladığı yılda tamamlandığından işverenin yapmış olduğu ödemelerden vergi kesintisi yapılmamaktadır. Maliye idaresi bir özelgesinde, bu işlerin aslında birbirinin devamı olduğu, tekrardan sözleşme yapılmasının ise vergi kesintisine engel olmayacağı ve taşeron firmanın yaptığı işinde yıllara sari iş olarak değerlendirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

## **1. YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞİNLERİNDE MUHASEBE UYGULAMALARI**

Yıllara sari inşaat ve onarım işleri hizmeti yapan firmalar hizmet işi yapıyor olarak kabul görmektedir. Bu nedenle aynı yıl içinde yapılan giderler ve maliyetler 740 hizmet üretim maliyeti hesabının borcunda takip edilir. Yılsonunda 740 hesabı, 741 hizmet üretim maliyeti yansıtma hesabının alacağına yansıtılarak 170 – 178 yıllara sari inşaat ve onarım maliyetleri hesabının borcuna kaydedilir.

İşin bittiği yıl ilgili hesaplarda oluşan maliyetler aynı yılda 622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabına borç kaydedilir.

740 hizmet üretim maliyeti hesabı dışında, gerek duyulması halinde kullanılacak diğer hesaplar ise, 760, 770, 780 kodlu hesaplardır.

İşletme yıllara sari inşaat işleri dışında başka işlerde yapıyor olabilir. Bu işlerden dolayı oluşan giderler ortak gider olmaktadır. İşletme ortak giderlerinden yıllara sari işe düşen payı hesaplayarak, yıllara sari işin maliyetine kaydetmelidir.

Hakedişlerden kesilen stopajlar firma tarafından aynı yılda mahsup veya indirim yapılabilecekse, 193 peşin ödenen vergi ve fonlar hesabının borcuna kayıt edilir.

İzleyen yıllarda iade ve mahsup yapılacaksa 295 peşin ödenen vergi ve fonlar hesabının borcuna kayıt edilir.

Müteahhit firmanın aldığı avanslar ise iade edilebileceği de göz önüne alındığında, 340 alınan sipariş avansları hesabının borcuna; işin ilerleyen yıldan sonra biteceği belli ise, 440 alınan sipariş avansları hesabının borcunda takip edilir.

Yıl içinde elde edilen hakediş gelirleri ise 350 – 358 yıllara sari inşaat ve hakediş bedelleri alacak hesabına kaydedilerek, iş bitiminde 350 – 358 hesabının bakiyesi, 600 yurtiçi satışlar hesabının alacağına virman yapılarak kapatılır.

#### **VIII- YILLARA SARI İNŞAAT ONARIM İŞLERİNDE SÖZLEŞMELERİN ÖNEMİ VE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN HUSUSLAR**

Sözleşmeler yapılan işin niteliği, kullanılacak malzemelerin standartlarını, karşılıklı tarafların yasal sorumluluklarını, iş kazası, iş güvenliği tedbirleri, işin bedeli, ödeme şekilleri yazılarak etraflıca belirlenmektedir. Sözleşmede inşaatın biteceği süre belli olmaktadır. Fakat elde olmayan sebeplerle inşaatın süresi uzamaktadır. Bu nedenle sözleşmeler stopaj açısından çok önemli olup mümkün mertebe resmi prosedürlere uyularak yapılmalıdır.

Sözleşmeye göre iş, başlandığı yıl bitirildiyse stopaj kesintisi yapılmaz.

Sözleşmede işin başlama ve bitiş tarihleri belli ise ve iş diğer bir yıla sarkıyorsa, bütün hakedişlerden stopaj kesintisi yapılmalıdır.

Örnek: Yapılan iş, sözleşmeye göre Şubat 2016'da başlayıp, Haziran 2017'de bitiyorsa yapılan iş yıllara sari iştir.

Yapılan sözleşmeye göre işin başladığı yıl biteceği öngörülmüş, ama iş bitirilememiş ve taraflar arasında süre uzatım için ek sözleşme yapılmıştır. Ek sözleşmenin yapıldığı tarih itibari ile stopaj kesintisi yapılmalıdır. Ek sözleşme yoksa işin izleyen yılbaşında stopaj kesintisi yapılır.

Örnek: Yapılan iş, sözleşmeye göre Haziran 2017'de başlamış olup, Aralık 2017'de bitmesi gerekirken 2018 Ocak ayında ek süre istenerek süre uzatımı yapılmıştır. 2018 Ocak ayından itibaren stopaj kesintisi uygulanmalıdır.

Sözleşmeye göre işin yıllara sari olacağı baştan belli ve iş aynı yıl bitti ise, işi yapan kişiler işin ne zaman biteceğini bilemediklerinden dolayı işin başından itibaren stopaj kesintisi yapmalıdırlar.

İşle ilgili hiçbir sözleşme yoksa işin başladığı yılı takip eden ilk yılbaşından itibaren stopaj kesintisi yapılacaktır.

## **IX- YAPILACAK MUHASEBE KAYITLARI**

İnşaat taahhüt işi yapmakta olan Bay A firması, karşılıklı yapılan sözleşmede belirtilen şartlar dahilinde mekanik tesisat işlerini XYZ A.Ş.' ye 550.000 TL + KDV bedel ile vermiştir. Taşeron firma, işi Eylül 2017 tarihinde başlayıp Mart 2018 tarihinde bitirmiştir.

Bay A firması, XYZ A.Ş.' ye inşaata başlaması için ve finansal rahatlık sağlamak amacıyla 50.000 TL banka kanalıyla avans vermiştir.

Taşeron firmanın aldığı, avans paranın muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

---

102 Bankalar

---

48.500

193 Peşin Ödenen Ver.Fon. 1.500

340 Alınan Sipariş Avansları

340.01 Bay A Firması

50.000

---

XYZ A.Ş. Ocak 2018 tarihinde 550.000 + KDV tutarında yüklenici firmaya hakediş faturası düzenlemiştir. BAY A firması alınan avansı mahsup ederek kalan bakiyeyi XYZ A.Ş 'ye ödemiştir.

İlgili taşeron firmanın keseceği hakediş faturası ve muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır.

KDV hariç tutar: 550.000 TL

%18 KDV 99.000 TL

TOPLAM 649.000 TL

%3 STOPAJ (-) 15.000 TL

$(550.000 - 50.000) * \%3$

ALINAN AVANS 50.000 TL

TOPLAM TUTAR 584.000 TL

---

102 BANKALAR

---

584.000

193 PEŞİN ÖD. VERGİ VE FON. 15.000

340 ALINAN AVANS

50.000

391 %18 KDV

99.000

350 YILLAR YAYGIN İNŞ HAK. 550.000

-----  
-----

350 YILLAR YAYGIN İNŞAAT HAK. 550.000

600 YURTIÇİ SATIŞLAR 550.000

Tamamlanan işlerin gelir tablosu hesabına aktarılması

-----

Yüklenici, taşeron firmadan yaptığı %3 stopaj kesintisini döneminde muhtasar beyannamede taşeronun bilgilerini yazarak beyan edip ödeyecektir. Taşeron firma ise, yapılan vergi kesintilerini iş bitimindeki dönemin yıllık kurumlar veya gelir vergisi beyannamesi üzerinden mahsup veya talep edecektir.

## X- SONUÇ

Vergi kanunlarımıza göre bu işletmelere özgü, özel vergileme sistemi uygulanmaktadır. Bu sisteme göre; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde kar ve zarar işin bitiminde tespit edilmekte ve o dönemin gelir tablosu hesaplarına aktarılarak kar veya zarar beyan edilmektedir. Kesilen faturalar ise KDV yönünden faturanın kesildiği dönemde beyan edilmelidir. KDV yönünden herhangi bir özel vergileme sistemi bulunmamaktadır. Tek düzen hesap planında bu işletmelere özgü olarak iki çeşit hesap kullanılmaktadır. Maliyet yönünden 170 -178 numaralı hesaplar, hasılat için 350-358 numaralı hesaplar kullanılarak takip edilecektir.

Kaynaklar

Gelir vergisi kanunu

Kurumlar vergisi kanunu

Vuk