



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER
ODASI

İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir
TÜRMOB Genel Saymanı

emrekartaloglu@turmob.org.tr

İrfan VURAL

Yeminli Mali Müşavir

irfan.vural@bakis.com.tr



Antalya, Kasım 2018

SUNUM PLANI

- Özel İnşaat İşlerinde Muhasebe ve Vergilendirme
- Yıllara Sari İnşaat İşlerinde Muhasebe ve Vergilendirme
- Yapım İşlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması
- Yurt Dışında Yapılan İnşaat İşlerine Yönelik Vergisel Avantajlar
- Konut Teslimlerinde KDV Oranı ve İndirimli Orandaki Teslimlere İlişkin KDV İadesi
- Yapı Kooperatiflerinin Vergi Karşısındaki Durumu
- **SORU & CEVAP**

“İNŞAAT İŞLERİ”NİN TANIMI

- Malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ilişkin faaliyetlerin tümüdür.

İmar Kanununda; yapı tabirinin, karada ve suda daimi veya geçici, resmi ve özel yer altı veya yerüstü inşaatı ile ilave, değişiklik ve tamirlerinin sabit ve hareketli tesisleri kapsadığı belirtilmiştir.

Her türlü bina, köprü, yol, baraj, liman, enerji iletim hattı, kanalizasyon, su dağıtım şebekesi, kanal, tünel ve benzeri yapılar inşaat kavramı içinde değerlendirilmektedir. Bütünlük arz eden etüd, proje, makine ve tesisat ve montaj işleri de inşaat (yapı) kavramına dahildir.

İNŞAAT İŞLERİ

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Kullanım
Amaçlı

Satış Amaçlı

Kendi Arsası
Üzerine

Başkasına Ait
Arsa Üzerine

TAAHHÜT ŞEKLİNDE
İNŞAAT İŞLERİ

Yıllara Sari

Yıllara Sari
Olmayan



ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE VE VERGİLENDİRME

- Kendine Ait Arsa Üzerine İnşaat Yapılması
- Başkasına Ait Arsa Üzerine İnşaat Yapılması



ÖZEL İNŞAAT İŞİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN NİTELİĞİ



Gelir Vergisi Kanunu'nun 37 nci maddesinde;

- Her türlü ticari ve sınai faaliyetten elde edilen kazancın ticari kazanç olduğu,
- Gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu, hükümlerine yer verilmiştir.

Dolayısıyla, şahıs işletmesi olarak, satmak amaçlı yapılan özel inşaat işlerinden elde edilen kazanç ticari kazanç hükmündedir. (Kurumlar tarafından elde edilen, bu türden kazançlar ise kurum kazancına dahildir.)

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE VERGİLENDİRME

- Özel inşaatlarda üretim genelde birden çok dönemi kapsamasına rağmen GVK.42.md. kapsamında değerlendirilmez.
- Özel vergilendirme sistemi geçerli değildir, genel vergilendirme sistemi geçerlidir.
- GVK'na göre gayrimenkul alım-satımı ve inşaat işiyle sürekli uğraşanların elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak tanımlanmıştır.
- Geçici vergi mükellefiyeti vardır.
- Ticari kazancın ortaya çıkması için satışın gerçekleşmesi ve inşaatın tamamlanması gerekir.
- Ticari kazanç satış ile maliyet arasındaki olumlu farktır.



ÖZEL İNŞAAT İŞİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN TESPİTİ



- İnşa edilen daire, kat, işyeri vb. inşaatı gerçekleştiren mükellef için «**MAMUL MAL**» niteliğindedir.
- Kar veya zarar, söz konusu yerlerin **teslimi** üzerine hesaplanacak ve vergilendirilecektir.
- İnşaat süresince yapılan satışlardan alınan tutarlar, **avans** olarak değerlendirilecektir.

Teslim tarihi olarak;

Daire, kat veya dükkanın iskan belgesinin alındığı veya bu yerlerin fiilen kullanılmaya başlandığı tarih esas alınmalıdır.

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MALİYET TESPİTİ

İmal Edilen Emtia; V.U.K. Madde 275;

- İlk madde ve malzeme bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (ihtiyaridir).



İŞLETMEYE DAHİL BİNA, ARSA VE ARAZİNİN DEĞERLEMESİ

- 213 sayılı VUK'un 269 uncu maddesine göre, işletmenin aktifine kayıtlı gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Bu nedenle inşaatın üzerine yapıldığı arsanın maliyet bedelinin esas alınması gerekir.



Örnek:

- (A) İnşaat A.Ş., bina inşa etmek amacıyla, herhangi bir ticari faaliyeti olmayan Bayan (B)'den 1.000.000 TL'ye arsasını satın almıştır.

Tarih / No	Açıklama	Borç	Alacak
.././...	150.İLK MADDE VE MALZEME (Arazi ve Arsalar)	1.000.000	
	320. SATICILAR		1.000.000

Örnek:

- (C) İnşaat A.Ş., bina inşa etmek amacıyla, (D) Ltd. Şti.'nden 1.000.000 TL'ye arsasını satın almıştır.

Tarih / No	Açıklama	Borç	Alacak
.././..	150.İLK MADDE VE MALZEME (Arazi ve Arsalar)	1.000.000	
	191. İNDİRİLECEK KDV	180.000	
	320. SATICILAR		1.180.000

ARSA / BİNA SATIŞINDA KDV İSTİSNASI

KDV Kanunu Madde 17/4-r :

Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, **en az iki tam yıl süreyle bulunan taşınmazların satışı** suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler KDV'den istisnadır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

Örnek:

- (E) İnşaat Ltd. Şti., bina inşa etmek amacıyla, **(F) Ltd. Şti.**'nden 1.000.000 TL'ye arsasını satın almıştır. Söz konusu arsa, (D) şirketinin aktifinde iki yıldan uzun süreden beri bulunan bir arsa olduğundan satışa ilişkin faturada KDV hesaplanmamıştır.

Tarih / No	Açıklama	Borç	Alacak
../../..	150.İLK MADDE VE MALZEME (Arazi ve Arsalar)	1.000.000	
	320. SATICILAR		1.000.000

Satın Alınan Arsa Üzerine Satmak Amacıyla İnşaat Yapılması

- Satmak amacıyla daire veya işyeri yapımına tahsis edilen arsa mamul üretiminin İlk Madde ve Malzemesi niteliğindedir.

Açıklama	Borç	Alacak
150.İLK MADDE VE MALZEME (Arazi ve Arsalar)	***	
320. SATICILAR		***

- Maliyetler 710,720,730 Hesaplarda takip edilerek 151 Yarı Mamuller-Üretim Hesabına aktarılır.
- Yarı Mamullerde biriken maliyetler inşaatın bitimi üzerine mamuller hesabına alınır.

Açıklama	Borç	Alacak
152. MAMULLER	***	
151. YARI MAMUL - ÜRETİM		***

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

- Arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur.

ARSA SAHİBİ
TARAFINDAN
MÜTEAHHİDE
ARSA TESLİMİ

MÜTEAHHİT
TARAFINDAN ARSAYA
KARŞILIK OLARAK ARSA
SAHİBİNE VERİLEN
KONUT VEYA İŞYERİ
TESLİMİ

7104 sayılı Kanun ile KDV Kanununun 2/5 inci maddesine eklenen ifade:

- Bu kanunun uygulanmasında arsa karşılığı inşaat işlerinde; arsa sahibi tarafından konut veya işyerine karşılık müteahhide arsa payı teslimi, müteahhit tarafından arsa payına karşılık arsa sahibine konut veya işyeri teslimi yapılmış sayılır.

Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Teslimi

Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutlak ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa teslimi KDV'ye tabidir.

Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını daire veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya Iyeri Teslimi

Müteahhit tarafından arsa sahibine arsanın karşılığı olarak yapılan teslimlerde, **emsal bedel** zerinden KDV uygulanır.

Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergiyi Doğuran Olay

- Arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, **müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşmektedir.**
- Bu tarih itibariyle arsa açısından da vergiyi doğuran olay vuku bulmaktadır.
- **Taşınmazda teslim kural olarak tapuya tescil ile gerçekleşmekle birlikte, tapuya tescilden önce bağımsız birimlerin alıcının tasarrufuna terk edilmesi (Kullanıma başlama) durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.**

Arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikli olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız birimler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlemesi gerekmektedir.

Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Payı Teslimi

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, konut veya işyeri karşılığı müteahhide yapılan bu arsa payı teslimi KDV'ye tabidir.
- Ancak arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsa payını konut veya işyeri karşılığında müteahhide tesliminde vergi uygulanmaz.

Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

- 3065 sayılı Kanununun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrasında, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, 213sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarının esas alınacağı hüküm altına alınmıştır.
- 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre, maliyet bedeli esasında emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli etmektedir.

Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Teslimi

- Buna göre, müteahhit tarafından arsa sahibine arsa payının karşılığı olarak yapılan konut veya işyeri teslimlerinde, konut veya işyerinin 213 sayılı Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan ikinci sıradaki maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarı üzerinden KDV uygulanır. 3065 sayılı Kanununun 27 nci maddesinin 4 üncü fıkrasına göre, katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburi olduğundan, genel idare giderleri ve genel giderlerden konut veya işyerine düşen hissenin arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedele dahil edilmesi gerekmektedir.
- **Ayrıca, arsa sahibine kalacak konut veya işyerlerine ilişkin arsa payının müteahhide devri söz konusu olmadığından, arsa sahibine bırakılacak konut veya işyerlerinin maliyet bedelinin tespitinde arsa payı dikkate alınmayacaktır.**

ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE TOPLAM MALİYET

ARSA MALİYETİ



İNŞAAT MALİYETİ



Arsa sahibine verilen
dairelerin
maliyeti

Arsa sahibine verilen
dairelerin inşaat
maliyeti



Arsa sahibine verilen
nakit toplamı

Müteahhitte kalan
dairelerin inşaat
maliyeti

Arsa Maliyeti

- **Müteahhit açısından arsa maliyeti (arsa payı karşılığında) arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin yapımı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır. Buna göre, arsa karşılığında müteahhit firma tarafından arsa sahibine verilecek daireler, işyerleri için yapılan harcamalar veya ödenen nakit para müteahhit firma açısından arsa sahibinden alınan arsa payının maliyet bedeli olacaktır.**

Örnek Uygulama :

Müteahhit firma (G) İnşaat Ltd. Şti. ile arsa sahibi Bayan (H) arasında arsa karşılığı inşaat sözleşmesi düzenleniş olup; sözleşme uyarınca inşa edilecek olan 100 adet dairenin 40 adedi arsa sahibine bırakılacaktır.

İnşa edilecek dairelerin tamamının net kullanım alanları 100 m²'dir ve inşaat özellikleri aynıdır.

Örnek Uygulama (Veriler) :

İnşa edilen toplam **100 adet daire** için gerçekleşen **toplam inşaat maliyetleri** şöyledir:

- İnşaat Malzemesi : 6.000.000 TL
- Direk İşçilik Giderleri : 3.000.000 TL
- Genel Üretim Giderleri : 1.000.000 TL
- **TOPLAM : 10.000.000 TL**

Alınan inşaat malzemelerinin tamamı kullanılmıştır.

Dairelerin tamamı KDV hariç **200.000 TL** birim bedelle satılmıştır.

NOT: Örneğin çözümünde kolaylık sağlanması açısından muhasebe kayıtları toplulaştırılmış şekilde yapılmış ve bazı detaylar ihmal edilmiştir.

Örnek Uygulama :

Açıklama		Borç	Alacak
150. İLK MADDE VE MALZEME		6.000.000	
191. İNDİRİLECEK KDV		1.080.000	
	320. SATICILAR / ...		7.080.000
İnşaat malzemelerinin alış kaydı			

Açıklama		Borç	Alacak
710. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ		6.000.000	
	150. İLK MADDE VE MALZEME		6.000.000
İnşaat malzemelerinin inşaat işinde kullanılması			

Örnek Uygulama :

Açıklama		Borç	Alacak
720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ		3.000.000	
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ		1.000.000	
191. İNDİRİLECEK KDV		180.000	
	320. SATICILAR / ...		4.180.000
İnşaat maliyetlerinin ilgili hesaplara kaydı			

Örnek Uygulama :

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

150	
6.000.000	6.000.000

710	
6.000.000	

720	
3.000.000	

730	
1.000.000	

Örnek Uygulama :

Açıklama		Borç	Alacak
151. YARI MAMUL ÜRETİM		10.000.000	
	711. D. İLK MD. MLZ. GİD. YANSITMA		6.000.000
	721. D. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		3.000.000
	731. GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		1.000.000
İnşaat maliyetlerinin yarımamul hesabına yansıtılması			

Açıklama		Borç	Alacak
711. D. İLK MD. MLZ. GİD. YANSITMA		6.000.000	
721. D. İŞÇİLİK GİD. YANSITMA		3.000.000	
731. GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA		1.000.000	
	710. D. İLK MD. MLZ. GİD.		6.000.000
	720. D. İŞÇİLİK GİD.		3.000.000
	730. GENEL ÜRETİM GİD.		1.000.000
Yansıtma ve ilgili maliyet hesaplarının kapatılması			

Örnek Uygulama :

Açıklama		Borç	Alacak
152. MAMULLER		10.000.000	
	151. YARI MAMULLER ÜRETİM		10.000.000
İnşaatların tamamlanması üzerine yarımamul hesabının mamul hesabına aktarılması			

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

150	710	730	720
6.000.000	6.000.000	1.000.000	3.000.000
6.000.000	6.000.000	1.000.000	3.000.000
151	152		
10.000.000	10.000.000		
10.000.000			

Örnek Uygulama :

ARSA MALİYETİNİN KAYITLARA ALINMASI :

- Arsa Sahibine Bırakılan Dairelerin Toplam Emsal Bedeli
= 4.000.000 TL (40 x 100.000 TL)* + % 5 kar marjı = **4.200.000 TL**

Açıklama	Borç	Alacak
120. ALICILAR (Arsa Sahibi)	4.200.000	
659/689. ZARAR (KKEG)**	42.000	
600. YURT İÇİ SATIŞLAR (Arsa sahibine yapılan teslimler)		4.200.000
391. HESAPLANAN KDV		42.000
Arsa sahibine dairelerin teslimi		

Açıklama	Borç	Alacak
152. MAMULLER	4.200.000	
320. SATICILAR (Arsa sahibi)		4.200.000
Arsa maliyetinin kayıtlara alınması		

*Bir adet dairenin inşaat maliyeti

** Maliye Bakanlığınca verilen özalgede, arsa sahibinden tahsil edilemeyen KDV'nin KKEG olduğuna dair görüş bildirilmiştir.

Örnek Uygulama :

Açıklama		Borç	Alacak
320. SATICILAR (Arsa sahibi)		4.200.000	
	120. ALICILAR (Arsa sahibi)		4.200.000
Cari hesapların karşılıklı kapatılması			

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

152	
10.000.000	
4.200.000	
<hr/>	
14.200.000	

600	
	4.200.000

Örnek Uygulama :

Müteahhide Ait Olup, Üçüncü Kişilere Yapılan Satışlar:

- Toplam Satış Bedeli = **12.000.000 TL** (60 x 200.000 TL)

Açıklama		Borç	Alacak
120. ALICILAR (Diğer Alıcılar)		12.120.000	
	600. YURT İÇİ SATIŞLAR (Diğer Alıcılara Yapılan Satışlar)		12.000.000
	391. HESAPLANAN KDV		120.000

Üçüncü kişilere yapılan daire satışlarının kaydı

Açıklama		Borç	Alacak
620. SATILAN MAMUL MALİYETİ (100 adet daire) İnşaat Maliyeti : 10.000.000 Arsa Maliyeti : 4.000.000		14.200.000	
	152. MAMULLER		14.200.000

Satılan mamulün maliyet kaydı

Örnek Uygulama :

Mevcut Aşama İtibariyle İlgili Hesapların Defter-i Kebir Kayıtları:

620		600	
10.000.000			4.200.000
4.200.000			12.000.000
<hr/>		<hr/>	
14.200.000			16.200.000

Bu verilere göre;

- Satış Hasılatı : 16.200.000 TL
- Satış Maliyet : 14.200.000 TL
- **Satış Kârı : 2.000.000 TL**

Örnek Uygulama :

SAĞLAMA :

A	Müteahhidin Daire Satışlarından Elde Ettiği Hasılat	12.000.000 TL
B	Müteahhidin Katlandığı Toplam Maliyet	10.000.000 TL
C	Müteahhidin Kazancı	2.000.000 TL

Bu maliyetin yanı sıra, arsa sahibinden tahsil edilemeyen 42.000 TL KDV bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı görüşlerine göre söz konusu tutar KKEG mahiyetindedir.



İNŞAAT DEVAM EDERKEN YAPILAN SATIŞLARIN DURUMU

- İnşaat devam ederken satış bedeli olarak yapılan ödemeler karşılığında fatura düzenlenmesine gerek yoktur.
- Bu bedellerin kayıtlara avans olarak intikal ettirilmesi, **tapuya tescil ettirildiği tarih** veya tapuya tescilinden önce dairelerin hak sahiplerinin kullanımına tahsis edilmediği durumda **tahsis edildiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde** gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeleri gerekmekte olup bilahare ek bir bedel alınması halinde ek fatura kesilmesi gerekir.

Açıklama	Borç	Alacak
102. BANKALAR		
340. ALINAN AVANSLAR		

ARSA SAHİBİNİN DURUMU



GVK 76 nolu sirküler:

Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya söz konusu gayrimenkulün kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili, cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir. Bu çerçevede ivazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek :

Bayan (F)'nin, 05.08.1999 tarihinde satın aldığı arsayı, 23.01.2005 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2007 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.

Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2007 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

Örnek :

Bayan (E) tarafından 25.10.1992 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 27.07.2008 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.

Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2008 tarihinin esas alınması gerekir.

Örnek:

Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.

İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır.

HASILAT PAYLAŞIMI YÖNTEMİ

- Uygulamada “**Hasılat Paylaşımı**”, yada “**Gelir Paylaşımı**” vb. şekillerde düzenlenen sözleşmeler uyarınca yapılan işlerde, **inşa edilen bağımsız birimler** yerine bunların **hasılatı paylaşılmakta** olup, bu tür sözleşmeler gereğince yapılan işlerin de “**Arsa Karşılığı İnşaat**” olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.
- Bağımsız birimlerin üçüncü şahıslara satışında, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihte **sadece müteahhit tarafından üçüncü şahıslara fatura düzenlenecek**, faturada gösterilen toplam bedel üzerinden bağımsız birimlerin niteliğine göre **%1** veya **%18** oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.
- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih itibariyle hasılattan kendisine kalan pay için müteahhite arsa satış faturası düzenleyecek, fatura bedeli üzerinden genel esaslara göre KDV hesaplayarak beyan edecektir. Arsa tesliminin, KDV'nin konusuna girmemesi veya KDV'den istisna edilmiş olması halinde bu teslimde KDV hesaplanmayacaktır.

YILLARA SARI (YAYGIN) İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE VE VERGİLENDİRME



YILLARA SARI İNŞAAT ONARMA İŞLERİNDE ÖZEL VERGİLENDİRME REJİMİ

- Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde **kar veya zarar işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve o yılın geliri sayılarak ilgili yıl beyannamesinde gösterilir.**
- Mükellefler bu madde kapsamına giren hallerde her inşaat ve onarım işinin hasılat ve giderlerini ayrı bir defterde veya tutmakta oldukları defterin ayrı bir sayfalarında göstermeye mecburdurlar.



YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN UNSURLARI

GVK Md. 42:

Bir işin «yıllara sari inşaat ve onarım işi» kapsamında özel vergilendirme rejimine tabi olması için aşağıdaki unsurların tamamının varlığı gerekir:

İş, inşaat veya onarım işi olmalıdır.

İş, birden fazla yıla yaygın olmalıdır.

İş, taahhüde bağlı olarak yapılmalıdır.

İş, İnşaat İşi Olmalıdır !

- **3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5 'inci maddesi :** *“Yapı 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 Kanunu'nun 4.maddesi:** *“ 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”*
- **İş Kolları Tüzüğü:** *“İnşaat ; Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri ”*

İnşaat; malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsar.

Onarım ise bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımların yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade etmektedir.

Yapılan iş inşaat işinin bir parçası olmalıdır.

İnşaat İşi Olmayan Bazı İşler

- **Proje Çizim İşi**
- **Harita Yapım İşi**
- **Arazi Topplulaştırması**
- **İmar Planı Uygulamaları**
- **Yeni Parsellerin Röleve, Tersim, Tescil İşleri**
- **Sadece Hazır Beton Teslimi**



İş, Yıllara Yaygın Olmalıdır !

- İşin yıllara yaygın olmasından kasıt, işin başladığı yılda değil, sonraki yıllarda bitmesidir. (İşin başlangıç tarihi ile bitim tarihi aynı yıl içinde olmamalıdır.)
- Bu nedenle bir yıldan kısa süren işler de yıllara sari olarak değerlendirilebilir.
- Örneğin; 10 Kasım 2017'de başlayıp, 24 Ocak 2018'te biten iş, her ne kadar yaklaşık ikibuçuk ay sürmüş olsa da yıllara sari olarak kabul edilir.



İŞİN BAŞLANGIÇ VE BİTİŞ TARİHLERİ

BAŞLANGIÇ TARİHİ

Yapılan sözleşmede yapılacak işin **yer teslimi** öngörülmüş ise **yerin teslim edildiği tarih**

Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise **sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi**

Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise **sözleşme tarihi**

BİTİŞ TARİHİ

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde; **geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih**

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde; işin **fiilen tamamlandığı tarih**

Veya, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde; işin **fiilen bırakıldığı tarih**

YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE STOPAJ (KESİNTİ = TEVKİFAT) UYGULAMASI

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/3 üncü;
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15/1-a (dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler için Md. 30/1-a) maddesi uyarınca;

birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri vergisi kesintisine tabidir.

*Kesintinin oranı %3'tür.
(2006/11447 sayılı BKK ile
belirlenen oran)*

Başladığında Yıllara Sari Olmayıp, Çeşitli Nedenlerle Sonradan Yıllara Sari Olan İşlerde Vergi Kesintisi

- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından,

itibaren ödenecek istihkak (hakediş) bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.
(18 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliği)

Daha önce stopaj yapılmayan hakediş ödemeleri için herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek yoktur.

Yıllara Sari İnşaat İşinde Geçici Kabul Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

- İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz.
- Benzer şekilde, henüz iş başlamadan yapılan ödemeler de vergi kesintisine tabi değildir.



YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ

- GVK 120. madde hükmüne göre; yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan işletmeler **geçici vergi kapsamına dahil edilmemiştir.**
- Dolayısıyla bu mükellefler yıllara sari işlerinden elde ettikleri kazançlarını geçici vergi beyanlarına dahil etmezler. **(İş bitse de söz konusu işin geliri için bittiği geçici vergi döneminde değil, o yıla ait genel beyan döneminde yapılır.)**
- Geçici vergi döneminde kazanç beyan edilmediği için, kazanca ait stopajların mahsubu da mümkün değildir.



YILLARA SARI İNŞAAT İŞLERİNDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN HESAPLANMASI

- Yıllara sari inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar, iş devam ettiği müddetçe beyan edilmeyip, işin bittiği yılın geliri olarak beyan edileceğinden, bu işlerden elde edilen gelirin doğru olarak hesaplanması önem arz etmektedir.
- Bu nedenle, her bir işten elde edilen gelirin doğru hesaplanması gerekir. Bu kapsamda, bir inşaat işi ile ilgili hakedişin diğer işlerin gelirleri ile karıştırılmaması gerekir.
- Benzer şekilde bir işle ilgili maliyetlerin, diğer işlerin maliyetleri ile karıştırılmaması gerekir.



GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI

- Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işler ile birlikte yapılması halinde, ortak giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 43 üncü maddesinde yer alan hükme göre bütün işlere dağıtılır.
- Söz konusu madde hükmüne göre; Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait **harcamaların** bir birine olan nispetlerine göre işlere dağıtılır.



Örnek :

(A) İnşaat firması yıllara sari inşaat işi kapsamında yol, köprü ve bina yapım işi üstlenmiş olup, bu işler ile ilgili olarak 2017 yılı içerisinde yaptığı harcamalar aşağıdaki gibidir:

- ***Yol inşaatı için yapılan harcama*** : ***500.000TL***
- ***Köprü yapımı için yapılan harcama*** : ***200.000TL***
- ***Bina yapımı için yapılan harcama*** : ***300.000TL***

*(A) İnşaat firmasının 2017 yılı içinde müşterek genel giderlerinin toplamı **200.000 TL**'dir.*

Çözüm:

- Üç İnşaat işi için toplam harcama tutarı **1.000.000 TL**
- Yol İnşaatı $500.000 / 1.000.000 = \% 50$
- Köprü İnşaatı $200.000 / 1.000.000 = \% 20$
- Bina İnşaatı $300.000 / 1.000.000 = \% 30$

Müşterek genel giderlerden verilecek paylar :

- Yol İnşaatı $200.000 \times \% 50 = 100.000\text{TL}$
 - Köprü İnşaatı $200.000 \times \% 20 = 40.000\text{TL}$
 - Bina İnşaatı $300.000 \times \% 30 = \underline{60.000\text{TL}}$
- TOPLAM 200.000TL**

YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLERİN DAĞITILMASI - II

- 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 birbirine olan nispetlerine göre dağıtıma tabi tutulacaktır.
- Burada dikkat edilecek husus yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde **harcama tutarları** esas alınırken, bu işlerin dışındaki işlerde ise **satış ve hasılat tutarları** dikkate alınarak oranlama yapılacaktır.

Örnek :

- (B) İnşaat firması yıllara sari işler ile diğer işleri birlikte yapmaktadır. Firma yıllara sari inşaat işi kapsamında olan baraj yapım, onarım işi ile alım satım işini birlikte yapmaktadır. Dağıtılacak müşterek genel giderleri **500.000 TL**'dir. İşlerin harcama ve satış hasılat tutarları tabloda gösterilmiştir.*

Yapılan İşler	Harcama/Hasılat Tutarları (TL)	Oranı	İşlere Düşen Müşterek Gider (TL)
Baraj İnşaatı	2.000.000	% 50	250.000
Onarım İşİ	400.000	% 10	50.000
Alım-Satım İşİ	(Hasılat) 1.600.000	% 40	200.000

YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARMA İŞLERİNDE AMORTİSMANLARIN DAĞITILMASI - III

Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre hesaplanır ve ilgili işlere mal edilir.

Amortismanların hesaplanmasında şu hususlara dikkat edilmelidir.

- Belli bir işte kullanılmayan, şirketin genel faaliyetini sürdürmekte kullanılan büro demirbaşları ile yönetimin kullandığı taşıt araçlarının amortismanları müşterek genel giderlere ilave edilir ve dağıtımına tabi tutulur.
- Yıl içinde satın alınan makine, tesisat ve demirbaşların, alındığı tarihe kadar isabet eden amortismanları yine müşterek genel giderlere aktarılır ve dağıtımına tabi tutulur.
- Tesisat, makine ve taşıtların boş kaldığı günlere isabet eden amortismanları da müşterek genel giderlere atılır ve dağıtımına tabi tutulur. Burada dikkat edilmesi gereken husus hiç bir şekilde o işte kullanılması mümkün olmayan makine, tesis ve taşıtların amortisman giderlerinden o işlere pay verilmez.

Örnek :

- (C) İnşaat firması 2017 yılında yol yapımı, bina yapımı işi ile pazarlama faaliyeti işini bir arada yapmaktadır. 200.000 TL bedelle almış olduğu kamyonu her üç işte de kullanmaktadır. Ortalama verilere göre, söz konusu kamyon yol işinde 120 gün, bina işinde 60 gün pazarlama işinde ise 180 gün kullanılmıştır. Buna göre söz konusu kamyon için 2017 yılında ayrılan amortisman aşağıdaki şekilde dağıtılacaktır.
- Kamyon için hesaplanan amortisman ($100.000 \times \% 20 =$) **40.000 TL**

Yapılan İşler	Kamyonun Kullandığı Gün	Oranı %	İşe Dağıtılan Amortisman Tutarı (TL)
Yol Yapımı İş	120	33,33	13.332
Bina İnşaat İş	60	16,67	6.668
Pazarlama İş	180	50	20.000
TOPLAM	360	100	40.000

YILLARA SARI İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Tekdüzen Hesap Planında Yıllara Sari İnşaat ve Onarım İşleri İle İlgili Hesaplar :

170-178	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri
350-358	Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedişleri
295	Peşin Ödenen Vergi ve Fonlar

ALINAN AVANSLARIN MUHASEBELEŐTİRMESİ

- **Örnek :**

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan (D) A.Ő. Yapımını üstlendiği inşaat işi başladıktan sonra 500.000 TL hakediş avansı almıştır.

Açıklama	Borç	Alacak
102. BANKALAR	485.000	
295. PEŞİN ÖDENEN VERĐİ VE FONLAR	15.000	
440. ALINAN SİPARİŐ AVANSLARI		500.000
HakediŐe mahsuben alınan avansın kaydı		

HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

• Örnek :

Yıllara yaygın inşaat faaliyetinde bulunan (E) Ltd. Şti., özel bir şirkete karşı yapımını üstlendiği inşaat işinin tamamlanan kısmı için 300.000 TL tutarlı hakediş düzenlemiştir. Faturada yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir.

• Hakediş Bedeli	: 300.000
• %3 Stopaj	: 9.000
• Net Tutar	: 291.000
• Hesaplanan KDV (%18)	: 54.000
• Toplam Tutar	: 345.000



HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - II

- Örnek (Devamı):

Açıklama		Borç	Alacak
120. ALICILAR		345.000	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		9.000	
	350. HAKEDİŞLER		300.000
	391. HESAPLANAN KDV		54.000
Hakediş kaydı			

HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - III

- **Örnek :**

(F) İnşaat Firması yapımını üstlendiği yol İnşaatı işiyle ilgili olarak **2.200.000 TL** hakediş bedeli karşılığı fatura düzenlenmiştir. Yıllara sari iş olduğu için %3 stopaj ayrıca 2/10 KDV tevkifatı, hakediş tutarından binde 9,48 oranında damga vergisi kesintisi yapılmıştır.

- *Hakediş bedeli* 2.200.000 TL
- *KDV % 18* 396.000 TL
- *TOPLAM* 2.596.000 TL
- *KDV Tevkifatı 2/10* 79.200 TL

- *Stopaj* 66.000 TL (2.200.000 X % 3)
- *Damga Vergisi* 20.856 TL (2.200.000 X % 0948)

- **ÖDENECEK TUTAR** **2.429.944 TL**

HAKEDİŞLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - IV

- Örnek (Devamı):

Açıklama		Borç	Alacak
120. ALICILAR		2.429.944	
295. PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR		66.000	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ		20.856	
	350. HAKEDİŞLER		2.200.000
	391. HESAPLANAN KDV		316.800
Alınan hakedişin kaydı			

MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

- Yıllara yaygın inşaat onarım işi yapan firmalar üstlendikten her bir inşaat ve onarma işinin maliyetini ayrı ayrı takip etmek üzere Tek Düzen Hesap Planının da belirlenmiş bulunan 170-178 numaralı “Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri” hesaplarını kullanmak zorundadır.
- (170-178) Yıllara Yaygın İnşaat Onarma İşleri Maliyetleri hesaplarının bölümlenmesi “740 Hizmet Üretim Maliyeti” hesabına paralel olmalıdır.
- Çünkü üstlenilen inşaat onarma işi ile ilgili maliyetler dönem içerisinde önce 740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenecek, yılsonunda işin bitmemesi halinde “741. Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı” kullanılmak suretiyle, 170-178 grubunda 740 hesabına paralel olarak bölümlenmiş hesaplara aktarılacaktır.

MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - II

740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

- Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili maliyetler ilk önce 740. Hizmet Üretim Hesabına kaydedilir, dönem sonunda işin devam ediyor olması halinde 170 Grubundaki hesaplara, işin dönem içerisinde başlayıp biten iş olması halinde de doğrudan 622. Satılan Hizmet Maliyeti hesabına aktarılır.
- 740. Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin maliyetine girecek direk giderler ve ortak faaliyet ve finansman giderlerinden oluşacaktır.

Direkt Giderler

- Malzeme Giderleri
- İşçi Ücret Giderleri
- Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim, Harçlar
- Amortisman Giderleri (Doğrudan proje ile ilgili)
- Finansman Giderleri (Doğrudan Proje İle İlgili)

Ortak Faaliyet ve Finansman Giderleri

- Araştırma Geliştirme Giderleri
- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri
- Finansman Giderleri,

MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - III

740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı

- Malzeme gideri doğrudan üstlenilen işle ilgili ise harcamanın yapıldığı anda, 740 hesaba borç kaydedilir.
- Ancak işletme birçok inşaat işine dağıtmak üzere stokuna çeşitli ilk madde ve malzeme alıyor ise bu madde ve malzemeleri ilk önce “150. İlk Madde Malzeme Hesabı”na kaydetmeli daha sonra malzemeler ait oldukları inşaat işine sevk edildikçe bu iş için detaylandırılan 740. Hizmet Üretim Maliyeti Hesabına aktarılmalıdır.
- Diğer taraftan alınan ilk madde ve malzemeler ilk önce bir işlemde geçirilerek yarı mamul haline getirilip, daha sonra bu haliyle üstlenilen inşaat onarma işinde kullanılıyorsa, bu malzemeler 150 hesaptan üretime verilmeli ve üretim hesapları olan 710, 720, 730 hesaplar kullanılarak inşaat işinde kullanılacak yarı mamullerin maliyeti oluşturulmalı bu maliyet üzerinden ilgili inşaat onarım işinin 740 hesabına maliyet kaydı yapılmalıdır.

MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ - III

- Örnek :

(G) İnşaat Firması yıllara yaygın inşaat işi kapsamında Kayseri’de fabrika binası inşaatı yapmaktadır.

1) Bu iş için aşağıdaki malzemeler Şubat ayında alınmış ve bedeli peşin olarak ödenmiştir.

- Hazır Beton 800.000 TL
- Demir 200.000 TL
- Çimento 100.000 TL

2) Nisan ayında alınan çimento ve demirin tamamının kullanıldığı tespit edilmiştir.

Bu bilgilere göre muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi olacaktır (KDV ve bazı detaylar ihmal edilmiştir).

Çözüm :

Açıklama	Borç	Alacak
150. İLK MADDE VE MALZEME 150.01. Kayseri Fabrika Binası İnşaatı 150.01.01. Demir 200.000 150.01.02. Çimento 100.000	300.000	
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01. Kayseri Fabrika Binası İnşaatı 740.01.01. İlk Madde ve Malzeme 740.01.01.03. Hazır Beton 800.000	800.000	
320. SATICILAR		1.100.000

(Hazır beton doğrudan inşaatın bünyesine girdiğinden maliyet hesabına, demir ve çimento doğrudan inşaatın bünyesine girmeyip önce depolanıp, sonra inşaatıta kullanıldığı için stoklara kaydedilmiştir.)

Çözüm (Devamı):

Söz konusu stokların inşaat işinde kullanılması durumunda da aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Açıklama	Borç	Alacak
740. HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 740.01. Kayseri Fabrika Binası İnşaatı 740.01.01. İlk Madde ve Malzeme Gid. 740.01.01.01. Demir 200.000 740.01.01.02. Çimento 100.000	300.000	
150. İLK MADDE VE MALZEME 150.01. Kayseri Fabrika Binası İnşaatı 150.01.01. Demir 200.000 150.01.02. Çimento 100.000		300.000

Çözüm (Devamı):

Dönem sonu itibariyle söz konusu inşaat işi hala devam ediyorsa (geçici kabul tutanağı henüz onaylanmamış ise) aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmalıdır.

Açıklama	Borç	Alacak
170. Yıl.Yay.Inş.On.Mal. 170.01. xx Fabrika Binası 170.01.01. İlk Madde ve Malzeme 170.01.01.01. Demir 200.000 170.01.01.02. Çimento 100.000 170.01.01.03. Hazır Beton 800.000	1.100.000	
740. Hizmet Üretim Maliyeti 740.01. xx Fabrika Binası 740.01.01. İlk Madde ve Malzeme 740.01.01.01. Demir 200.000 740.01.01.02. Çimento 100.000 740.01.01.03. H. Bet. 800.000		1.100.000

İNŞAAT İŞİ BİTTİĞİNDE YAPILMASI GEREKEN MUHASEBE KAYITLARI

Açıklama		Borç	Alacak
622. SATILAN HİZMET MALİYETİ		***	
	170. YILLARA YAY. İNŞ. ON. MALİYETLERİ		***

Açıklama		Borç	Alacak
350. YILLARA YAY. İNŞ. ON. HAKEDİŞLERİ		***	
	600. YURT İÇİ SATIŞLAR		***

YAPIM İŞLERİNDE KDV TEVKİFATI UYGULAMASI

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği uyarınca; **yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri**, kısmi tevkifat uygulamasına tabidir.



TEVKİFAT UYGULAYACAK ALICILAR VE TEVKİFAT ORANI

- Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) → ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile **bu işlerle birlikte ifa edilen** mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından **(3/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları Borsa İstanbul (BİST)A.Ş.nde işlem gören şirketler,
- Kalkınma ve yatırım ajansları.

TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI

- 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, dekapaj, taşkın koruma **ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.**
- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI - II

- **Yapım işleri ile birlikte ifa edilen;** mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler.

(Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.)

TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI - III

- **Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde**, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.

Örnek 1: (A) Bakanlığı tarafından yapılan enerji nakil hattı işi ihalesini (B) İnşaat A.Ş. kazanmıştır. (B) bu işe ait **nakliye** işlerini (C) firmasına devretmiştir. Bu durumda, (B)'nin (A)'ya, (C)'nin (B)'ye düzenledikleri faturalarda tevkifat uygulanacaktır.

Örnek 2: DSI tarafından yaptırılan bir baraj inşasında kullanılacak hazır betonun, işin asıl yüklenicisi (A) İnş. Taah. A.Ş. tarafından (B) Hazır Beton A.Ş. nden temin edilmesi durumunda, **hazır betonun hazırlanması, nakli ve yerine konulması** işinin belirli bir yapım işinin bölümlerini teşkil eden işlerden olması ve bu nedenle inşaat taahhüt işi olarak kabul edilmesi nedeniyle, (B) tarafından verilen hazır beton taahhüt ve temini hizmeti tevkifat uygulaması kapsamında olacaktır.

TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI - IV

- Alıcının, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılanlar arasında yer almaması halinde, ilk yüklenicinin ve alt yüklenicilerin bu kapsamdaki hizmetleri tevkifata tabi tutulmaz. Ancak ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamında yer alması halinde, ilk aşamada tevkifat kapsamına girmeyen bu işin kısmen veya tamamen devredildiği alt yüklenicilerden tevkifat yapılır.

Örnek 3: *Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımı kapsamına girmeyen (A) Ltd. Şti., yaptıracığı hizmet binası inşaatını (B) A.Ş. ne ihale etmiştir. (B), hisse senetleri BİST'te işlem gören bir şirkettir. (B), bu inşaatın su basmanı işini (C) firmasına yaptırmaktadır.*

Bu durumda, (B)'nin (A)'ya düzenlediği faturada tevkifat uygulanmayacak, (C)'nin (B)'ye düzenlediği faturada ise tevkifat uygulanacaktır.

Yapım İşleri İle İlgili Kamu İhalelerine Girilebilmesi İçin...

Yapım İşleri İhaleleri Uygulama Yönetmeliğinin 35. Maddesine göre;
(R.G. Mükerrer sayı. 4 Mart 2009)

- Cari oranın (dönen varlıklar / kısa vadeli borçlar) **en az 0,75** olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri, dönen varlıklardan ve hakediş gelirleri kısa vadeli borçlardan düşülecektir),
- Öz kaynak oranının (öz kaynaklar/toplam aktif) **en az 0,15** olması (hesaplama yapılırken, yıllara yaygın inşaat maliyetleri toplam aktiflerden düşülecektir),
- Kısa vadeli banka borçlarının öz kaynaklara oranının **0,50' den küçük** olması,

Gerekir.

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT İŞLERİNE YÖNELİK VERGİSEL AVANTAJLAR

- Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İŞlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası (KVK md. 5/1-h)
- Götürü Gider Uygulaması (GVK md. 40/1)
- Yurt Dışında YerleŐik Kişilere Verilen Mimarlık, Mühendislik vb. Hizmetlere İlişkin Vergi İndirimi (KVK md. 10/1-ğ)



YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (md.5/1-h)

- Yurt dışında yapılan **inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Tőrkiye’de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, başkaca bir koŐula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.**
- İstisnadan yararlanılabilmesi için yurt dışındaki işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazancın genel sonuç hesaplarına aktarılması gerekli ve yeterlidir.

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (md.5/1-h) - II

Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması

- Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması gerekmektedir.
- Yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetler ise hizmet ihracatı olarak değerlendirilecektir.
- Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma őartı bulunmamaktadır.

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (md.5/1-h) - III

İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar

- Yurt dışındaki Őantiye veya Őubelere gönderilen mal, makine ve teĥizat niteliğine göre geĥici ya da kesin ihracat kapsamında değerlendirilecektir.
- Yurt dışına Türkiye merkezden gönderilen avanslar değerlemeye tabi tutulmayacaktır. KVK'nın 5/3. maddesine göre yurt dışına gönderilen kredilere ait Türkiye'de ödenen faiz ve hesaplanan kur farkları Türkiye'deki vergiye tabi gelirlerden indirilemez.
- Geĥici ihraĥ kapsamında yurt dışına gönderilen makine ve teĥizat iĥin Türkiye'de amortisman ayrılamaz.
- Ortak genel giderlerden yurt dışındaki işlere pay verilmesi gerekebilir. Böyle bir durumda müşterek genel giderlerden yurt dışındaki işlere ait olan kısmın hesaplanarak ayrıŐtırılmalı ve vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamalıdır.

YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (md.5/1-h) - IV

İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar - II

- Kazancın Türkiye'ye getirilmesi zorunlu değildir.
- Yurt dışı inşaat işinden doğan zararlar kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamaz.
- Kur farkı gelirleri istisna kapsamında değildir.
- Ortak giderlerden pay verilmesi halinde indirimi dűzeltilecek KDV
- Y. Dışında inşaat işi yapmak işin yurt dışında kurulan **Őirketlerden** elde edilen iŐtirak kazancının istisnadan yararlanması konusunda Kanunun 5/1-b maddesi geÇerlidir.

YURT DIŞINDA GERÇEKLEŐTİRİLEN İNŞAAT, ONARIM VE MONTAJ İŞLERİNE YÖNELİK GÖTÜRÜ GİDER İNDİRİMİ

İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, yasada belirtilen giderlere ilaveten bu faaliyetlerden **döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beŐini aŐmamak Őartıyla** yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.



TÜRKİYE'DEN YURTDIŐI MUKİMİ KİŐI VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

- 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan **bazı hizmetlerden elde edilen kazançların belli bir oranının** kurumlar vergisi matrahından indirim olarak indirilmesine imkan tanınmıştır.



TÜRKİYE'DEN YURTDIŐI MUKİMİ KİŐI VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan **mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama** hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si

İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak **eğitim ve sağlık** alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si

HİZMET İHRACATI İNDİRİMİ - II

İndirim Kapsamındaki Hizmetler :

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- **Mimarlık, mühendislik**, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri



HİZMET İHRACATI İNDİRİMİ - III

İndirimden Faydalanma Şartları :

- İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu
- Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması
- Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi
- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması



HİZMET İHRACATI İNDİRİMİ - IV

İndirim Tutarının Tespiti

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir.
- Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.



HİZMET İHRACATI İNDİRİMİ - V

İndirime Tabi Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

- Mimarlık, mühendislik, hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; **ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.**
- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, **indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.**
- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise **müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı** esas alınarak dağıtılacaktır.
- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının **amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına** göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.
- Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

KONUT TESLİMLERİNDE İNDİRİMLİ KDV ORANI UYGULAMASI VE BU TESLİMLERDEN KAYNAKLANAN KDV İADESİ

Net alanı 150 m²'nin altındaki konutların teslimi 2013 öncesinde herhangi bir ayrıma gidilmeksizin yüzde 1 KDV oranına tabi iken, 1 Ocak 2013 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu kapsamdaki teslimlerde farklı KDV oranları belirlenmiştir.



KONUT TESLİMLERİNDE KDV ORANI

Yapı ruhsatı, 01/01/2013 - 31/12/2016 tarihleri arasında alınan **KONUTLARIN** tesliminde;

Büyükşehir Belediyelerindeki lüks veya Birinci Sınıf İnşaatların Net alanı 150 m²'ye kadar olan KONUTLARIN Tesliminde; binanın üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. Maddesine istinaden Tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

- 500 TL'nin altında ise KDV oranı **% 1'dir.**
- 500 TL ile 1.000.-TL (1.000.-TL hariç) arasında ise KDV oranı **%8'dir.**
- 1.000 TL üzerinde ise KDV oranı **% 18'dir.**

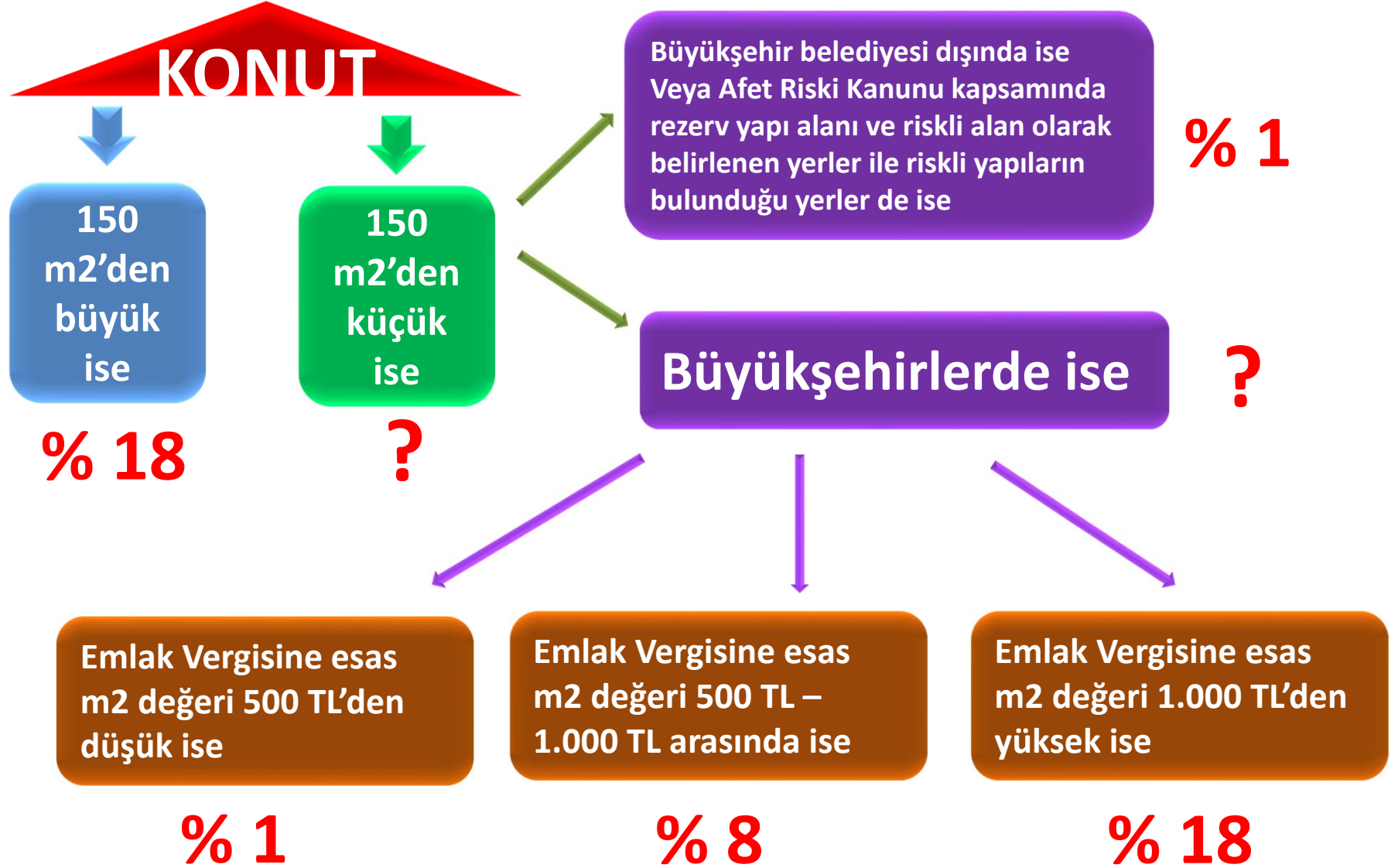
KONUT TESLİMLERİNDE KDV ORANI

Yapı ruhsatı, 01/01/2017'den sonra alınan **KONUTLARIN** tesliminde;

Büyükşehir Belediyelerindeki lüks veya Birinci Sınıf İnşaatların Net alanı 150 m²'ye kadar olan KONUTLARIN Tesliminde; binanın üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29. Maddesine istinaden Tespit edilen arsa birim m² vergi değeri;

- 1.000 TL'nin altında ise KDV oranı **%1'dir.**
- 1.000 TL ile 2.000.-TL (2.000.-TL hariç) arasında ise KDV oranı **%8'dir.**
- 2.000 TL üzerinde ise KDV oranı **% 18'dir.**

KONUT TESLİMLERİNDE KDV ORANI



05.05.2018 Tarih ve 30412 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan 2018/11674 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile **31.10.2018 tarihine (dün) kadar** teslimlerinde % 18 KDV oranı uygulanan **KONUT teslimlerinde KDV % 8 Olarak** uygulanacaktır.

(Süre 31 Ekim 2018 Tarihli ve Mükerrer 30581 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 287 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile **31.12.2018 tarihine kadar** uzatılmıştır.)

18.05.2018 Tarih ve 30425 Sayılı Resmi Gazete yayımlanan 2018/11750 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 18.05.2018 tarihinden itibaren **31.10.2018 tarihine (dün) kadar İŞ YERİ Teslimlerinde KDV % 8** olarak uygulanacaktır.

(Süre 31 Ekim 2018 Tarihli ve Mükerrer 30581 Sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 287 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile **31.12.2018 tarihine kadar** uzatılmıştır.)

İNDİRİMLİ ORANA TABİ KONUT TESLİMLERİNDE KDV İADESİ

KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulunca vergi oranları indirilen teslim ve hizmetler dolayısıyla yüklenilen ve indirim yoluyla giderilemeyen KDV tutarlarının, Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen sınırı aşan kısmı,

- Yılı içinde vergilendirme dönemleri itibarıyla **mahsuben**,
- İzleyen yıl içerisinde talep edilmesi kaydıyla **nakden ya da mahsuben**,

iade edilebilir.



YAPI KOOPERATİFLERİNİN VERGİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Yapı kooperatifleri kurumlar vergisi mükellefi olmakla beraber, farklı yapıları nedeniyle, yapı kooperatiflerine için bazı vergi muafiyet ve istisnaları tanınmıştır.



KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ

YASAL DAYANAK :

(5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - md. 1)

Verginin konusu :

(1) Aşağıda sayılan kurumların kazançları, kurumlar vergisine tâbidir:

a) Sermaye şirketleri.

b) Kooperatifler.

c) İktisadî kamu kuruluşları.

ç) Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler.

d) İş ortaklıkları.

KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFIYETİ

KURUMLAR VERGİSİ MUAFIYETİNİN ŞARTLARI

Genel Şartlar

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- 4- **Sadece ortaklarla iş görülmesi**

Yapı Kooperatifleri İçin Aranılan Özel Şartlar

KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNİN ŞARTLARI - III

SADECE ORTAKLARLA İŞ GÖRÜLMESİ

Kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olabilmeleri için ana sözleşmelerinde sadece ortakları ile iş yapılmasına dair hüküm bulunması ve fiilen bu kurala uyulması gerekmektedir.

Ortak İçi İşlem :

Kooperatif ana sözleşmesinde **belirtilen faaliyet konusuna dahil olan ve**

kooperatifin **ortaklarıyla yapmış olduğu** faaliyetleri ifade eder.

Kooperatifin yaptığı işlem ana sözleşmede belirtilen **faaliyet konusu ile ilgili** olmalıdır.

Bu işlem kooperatif ortağı ile **yapılmalı** ya da kooperatif ortağı ile yapılan bir işlemle ilgili olmalıdır.

MUAFİYETTEN YARARLANABİLMENİN GENEL ŞARTLARI

YAPI KOOPERATİFLERİNDE ORTAK İÇİ VE ORTAK DIŞI İŞLEMLER

KVK'ya göre; yapı kooperatiflerinin **kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri** ortak dışı işlem sayılmaz.

Dolayısıyla, arsanın kat karşılığı verilmesi işlemi muafiyet şartlarını ihlal etmez.

Ancak bunun için, her bir hisse için bir işyeri veya konut elde edilmesi gerekir.

KOOPERATİFLERİN KURUMLAR VERGİSİ MUAFIYETİ

KURUMLAR VERGİSİ MUAFIYETİNİN ŞARTLARI

Genel Şartlar

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- 4- **Sadece ortaklarla iş görülmesi**

Yapı Kooperatifleri İçin Aranılan Özel Şartlar

- 1- Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar, Yönetim ve Denetim Kurullarında Belli Kişilere Yer Verilmemesi (**İnşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişiler veya tüzel kişi temsilcileri ile bunlarla ilişkili olan kişiler**).
- 2- Yapı Ruhsatı İle Arsa Tapusunun Kooperatif Tüzel Kişiliği Adına Tescil Edilmiş Olması

Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlem, Kurumlar Vergisi Muafiyeti

7061 sayılı Kanunun 88 inci maddesi ile 5520 sayılı KVK'nun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen hüküm ile **ortak dışı işlem**; kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler olarak tanımlanmıştır.

- Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ortak dışı işlem sayılmaz.
- Yapı kooperatiflerinin **kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri** ortak dışı işlem sayılmaz.

Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur.

Düzenleme 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kooperatife Ait İktisadi İşletme

Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı **ayrı bir iktisadi işletme** oluşmuş kabul edilir.

Yapılan düzenleme ile ilgili açıklama ve örneklere Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14)'nde yer verilmiştir.

Bu suretle kooperatiflerin, **1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek**; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

KOOPERATİFLERCE YAPILAN TESLİM VE HİZMETLERİN KDV'NİN KONUSUNA GİRİP GİRMEDİĞİ

- Türkiye'de yapılan ticari, sınai ve zirai faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusuna girmektedir.
- Dolayısıyla kooperatiflerin bu mahiyetteki teslim ve hizmetleri ile her türlü mal ve hizmet ithali KDV'ye tabi olacaktır.

ORTAK İÇİ İŞLEMLERİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

- Vergi İdaresinin uygulamaları kooperatifler tarafından kooperatife ortak olan kişilere yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının da, kooperatifin diğer kişilere yaptığı işlemler gibi KDV'ye tabi olduğu yönündedir.
- Dolayısıyla, kooperatiflerin ortaklarına yapmış oldukları kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri de **KDV'ye tabidir.**
- Konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimleri ile ilgili KDV istisnası 3 Temmuz 2009 tarihi itibariyle kaldırılmıştır.

KONUT YAPI KOOPERATİFLERİNE YAPILAN İNŞAAT TAAHHÜT İŞLERİNDE İSTİSNA/İNDİRİMLİ ORAN UYGULAMASI

Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde istisna veya indirimli KDV oranı (%1) uygulanabilmesi için;

- Kooperatifin konut yapı kooperatifi statüsünde olması,
 - İşin konut yapı kooperatifine yapılması,
 - Yapılan işin inşaat işi olması ve taahhüde dayanması,
- gerekir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ



ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER
ODASI

Teşekkürler...

Emre KARTALOĞLU

Yeminli Mali Müşavir

TÜRMOB Genel Saymanı

emrekartaloglu@turmob.org.tr

İrfan VURAL

Yeminli Mali Müşavir

irfan.vural@bakis.com.tr

Antalya, Kasım 2018