



Özel İnşaat ve İnşaat Taahhüt Ayrımı



Nermin ATEŞ
Vergi Denetmeni

Medeni Kanun'da İnşaat;

a) Taşınır İnşaat (Baraka, Kulübe v.s)

b) Taşınır olmayan (Taşınmaz) inşaat (Apartman ev, köprü, fabrika binası v.s) olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

a) Menkul (taşınır) inşaat; sürekli kullanım amacı olmaksızın, başkasının arsasına yapılan kulübe ve baraka gibi hafif binalar, inşa edenin mülkü olur ve tapu siciline kayıt olmaz. (medeni Kanun 654. Maddesi)

b) Menkul olmayan (taşınmaz) İnşaat:

Taşınmaz İnşaat: devamlı kullanmak amacıyla inşa edilmiş ve çeşitli maliyet unsurlarını içeren ekonomik değer taşıyan yapılardan oluşur.

Bu gruba giren inşaatlar yapımında teknik özellikleri olan ve özel uzmanlık gerektiren yapılar dolayısıyla kendi aralarında üçe ayrılırlar.

a) Konutlar: Ev Apartman v.s

b) Ticari, Sınai, Sosyal ve kültürel yapılar, işyeri, fabrika binası otel hastane v.s.

c) Özel Uzmanlık isteyen İnşaatlar; Yol Köprü; Yol, Köprü, boray havaalanı v.s.(1)

Yılmaz Benligiray (İnşaat Taahhüt İşlemlerinde Muhasebe Sistemi)

Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

Taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz bir işin yapılmasını veya bir malın teslimini üstlenmek demektir.

Vergi Hukuku yönünden inşaat ve Onarım İşlerinin taahhüt edilmesi B.K'nın 355. maddesindeki istisna akdinin tanımında;

"istisna bir akittir, onuda bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (İş Sahibinin) vermeyi taahhüt eylediği semen karşılığında bir şeyin imalini iltizam eder." Şeklinde tanımlanmıştır. Maddede yer alan bir şey deyimi inşaat ve onarım işidir.

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİ

Tanım: Özel İnşaatları yapılaş biçimine gere ikiye ayırmak gerekir.

a) Daire, kat, dükkan halinde satmak amacıyla yapılan inşaatlar.

b) Müteahhidin kendi gereksinimi için satma amacı olmaksızın yapılan inşaatlar.

ÖZEL İNŞAAT VE VERGİLENDİRME

Müteahhitlerin kendi nam ve hesabına bina inşa etmek suretiyle bunları çeşitli tarihte kat, daire, dükkan halinde satmaları "özel İnşaat" kapsamında değerlendirmek gerekir.

İnşaat taahhüt işlerinde vergilendirme "işin bitimi" itibariyle yapıldığı halde özel inşaat işinde vergilendirme yapılan apartman, daire veya dükkanın satılması anında yapılır; ve satıldığı yılın geliri olarak beyan edilmesi gerekir.

Mülkiyeti kendisine ait kendi nam ve hesabına oturmak maksadıyla bina inşa eden ve devamlı suretle müteahhitlik faaliyetinde bulunan kimsenin inşa ettiği daire veya dükkanı satması halinde bu faaliyeti sonucu "Ticari kazanç" elde ettiği kabul edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu kazancın daire, dükkan veya binanın satıldığı yılın geliri kabul edilerek söz konusu yılda beyan edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca özel inşaat yapmak suretiyle "ticari kazanç" elde ettiği tespit edilen kimseler inşaatta çalıştırdıkları kimselere ödedikleri ücret ile ilgili vergi kesintisi yaparak ödemenin yapıldığı tarihi izleyen ayın 20. günü akşamına kadar

muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırmaya mecburdur. Ayrıca yine çalıştırdığı işçilere yaptığı ödemenin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar sigorta bildirgesini Sosyal Sigortalar Kurumu Şubesine vermeye ve sigorta primlerini yatırmaya mecburdur.

Özel inşaatlarda gelirin satıldığı yılda beyan edilmesi konusunda Dn.4.15.04.1982 gün ve E 1981/1739 k. 1982/1503 sayılı kararı mevcuttur.

Özel İnşaatların Gelir vergisi 42. maddesi kapsamında değerlendirilmesi söz konusu değildir. Çünkü Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi kapsamına giren işlerde kâr veya zararın oluşumu işin bittiği yıl kesin olarak tespit edilir ve o yılın geliri olarak vergilendirilir. Ancak Özel inşaatlarda vergilendirme açısından işin bitimi önemli değildir. Vergilendirme için daire dükkan veya binanın satışının gerçekleşmesi lazımdır.

Örnek: inşaat 2000 yılında tamamlandığı tespit edilmiştir. Müteahhit tarafından dairelerin tamamen 2004 yılında satılmıştır. Bu nedenle kazancın vergilendirme açısından 2004 yılının geliri olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca 2000 yılında tamamlandığı tespit edilen dairelerin maliyet bedeli hesaplanırken 2000 yılı değerleri esas alındığı için 2000 yılında inşa edilen binanın 2004 yılında satılması nedeniyle maliyet bedeli artırımına gidilerek 2004 yılı maliyetlerinin tespit olunması gerekmektedir. Kâr ve zararın değeri tespit açısından bu husus önem taşımaktadır.

Maliyet bedeli artırımını için gayri menkulün işletmede iki yıldan fazla kalması gerekmektedir.

2004 yılına ilişkin maliyet bedeli artırımını maliyet bedelinin elden çıkartılan ay hariç olmak üzere D.İ.E. tarafından belirtilen toptan eşya fiyat artışındaki (TEFE) artış oranının da artırılması suretiyle yapılır. Bunun için arsanın edinildiği aydan önceki endeks rakamı ile inşa edilen gayri menkulün bittiği tarihlerdeki veya satış inşaat bitmeden yapıldıysa satışın yapıldığı aydan önceki (TEFE) endeks rakamı ile tespit edilir. İki rakam arasındaki fark ilk rakama bölünerek artış oranı bulunur.

ÖZEL İNŞAATLARDA İNŞAAT MALİYETİ HESABI

Kendi nam ve hesabına ve kendisine ait arsa üzerine bina yapıp sattığı tespit olunan ve mükellefiyet tesis ettirilmeyen müteahhitler ile ilgili maliyet bedeli ve satış bedeli hesaplanması sırasında dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda açıklanmıştır.

Bina inşa edip daire dükkan şeklinde satış yapan müteahhitler özellikle giderlerini belgelendirmedikleri ayrıca dairelerin tamamlanıp satıldığı anda satış bedelini düşük göstermekte veya vergi kazançlarını beyan etmemek suretiyle vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktıkları anlaşılmaktadır.

Uygulamada müteahhitten daire satın alan kimseler satın aldıkları dairelere ilişkin tapu harcı ve emlak vergisini düşük ödemek amacıyla tapu dairelerinde satış bedelinin düşük tutulması konusunda müteahhitte hem fikirdirler. Ancak müteahhit açısından ise Kurumlar vergisi, Katma Değer Vergisi, Muhasebe yönünden düşük vergi ödeme sonucunu doğurduğundan alım satım bedelinin düşük gösterilmesi her iki tarafın çıkarlarına uygundur.

Bu nedenle Defter Tasdik ettirmeyen ve belge düzenlemediği tespit edilen ayrıca kazancını vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktığı tespit edilen müteahhit tarafından inşa edilen bir binanın maliyet bedeli hesaplamasını bir örnek ile açıklayalım.

Özel İnşaatlarda inşaata başlama yılı belirlenirken müteahhitin inşaata Başlama amacıyla arsanın bağlı bulunduğu İlçe, Belde veya İl Büyükşehir Belediyesinden "Yapı Ruhsatının" alındığı tarih esas alınır.

Yine Özel İnşaatlarda, inşaatın bitim tarihi olarak iskan belgesinin alındığı tarih dikkate alınır.

Bilindiği üzere İmar Kanunu'nun 18. maddesinde inşaatın bitme günü, yapı kullanma izin belgesinin verildiği tarihtir denilmekte. Ayrıca bu konuda Maliye Bakanlığı'nın 25.05.1974 gün ve 50-1368/5749 sayılı özeli mevcuttur.

Danıştay tarafından çeşitli tarihlerde verilen kararlarda Apartman inşa edip daire, dükkan, şeklinde satanların defter tutmamaları halinde belirli kâr nispeti uygulanmak suretiyle kazançları tespit olunur. Şeklinde ibareler mevcuttur.

Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançlarla ilgili 37/4. maddesinde, gayrimenkullerin alım satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın "ticari kazanç" olduğu, defter tutmayan ve belge saklamayan mükellefin apartman inşa ve daire satışı işiyle sağladığı kazancın tespiti bakımından en uygun yol. İnşa olunan dairenin tespit edilen maliyet bedelinin %25'i satış bedelinin ise %20'sini safi kâr olarak değerlendirilmesi gerekir.

Bu konudaki Danıştay kararları aşağıda yer almaktadır.

Danıştay 4. Dairesinin 27.06.1979 gün ve E 1978/4510 K.

Danıştay 13. Dairesinin 16.05.1977 gün ve E 1975/1377.K

Danıştay 4. Dairesinin 14.04.1971 gün E 197082932 K

Danıştay 4. Dairesinin 08.02.1978 gün E. 1977/1481K.

"Özel İnşaatlarda" maliyet hesaplanırken her bir dairenin maliyetinin hesaplanması gerekir. Toplam arsa payından her bir daireye düşen arsa payı hesaplanarak, arsa maliyetleri hesaplanır. Daha sonra inşa edilen binada her bir dairenin maliyet bedeli hesaplanması sırasında inşaat m² maliyeti ile dairenin Brüt yüzölçümü çarpılarak bulunur. Bu tutara aynı daireye isabet eden arsa payı ilave edilerek toplam daire maliyeti bulunur.

Bina maliyeti ruhsatnamede yazılı bulunan (ruhsatname yoksa kurumca tespit edilecek olan yüzölçümü ile m² maliyeti çarpımı suretiyle hesaplanır. Başlangıç yılı içinde tamamlanmış olan inşaatın maliyetinin hesaplanması sırasında, o yıl için tespit edilen başladığı yıldan sonra tamamlanmış olan inşaatın maliyet hesaplanmasında ise tamamlandığı yıldan bir önceki yıla ait metrekaşe maliyet bedeli esas alınır.

Dairenin Maliyeti : Arsa Maliyet + Dairenin İnşaat Maliyeti

şeklinde hesaplanır.

Bu nedenle Defter tasdik ettirmeyen ve belge düzenlemediği ayrıca kazancını vergi dairesinin bilgisi dışında bıraktığı tespit olunan mükellef ile ilgili yapılacak hesaplamayı bir örnekle açıklayalım.

Örnek: müteahhit A Ankara Yenimahalle Onur Sokakta bulunan ve 600 (m²) yüzölçümünde üç katlı bina inşa ettiği her katta 2 daire bulunan 120 m²den oluşan 6 adet daire bulunmaktadır. Bina inşaatına 2000 yılında başlandığı ve 2001 yılı kasım ayında inşaatın fiilen tamamlandığı ve 2002 yılı Mart ayında inşaatla ilişkin "Yapı Kullanım İzin Belgesini aldığı 2004 yılı içerisinde 5 dairenin tamamını sattığı ve kalan 1 daireyi ise eşinin adına kaydettiği tespit edilmiştir.

Müteahhitin mükellefiyet tesis ettirmediği anlaşılmıştır. Buna göre maliyet hesaplanması aşağıdaki gibidir.

Not: 1) Yenimahalle Belediyesi tarafından arsanın 2000 yılı emlak vergisine esas değeri'nin 50.000.000.TL olarak belirlenmiştir.

2) 2002 yılına ilişkin Bayındırlık İskan Bakanlığının tespit ettiği ve resmi gazetede yayınlanan 3. sınıf B grubuna dahil meskenin inşaat (m²) maliyeti 225.000.000.TL olarak tespit edilmiş olsun.

Eldeki veriler ışığında arsanın emlak vergisine esas değeri Arsanın yüzölçümü x Birim m² = Emlak vergisine esas değeri

$$600\text{m}^2 \times 50.000.000 = 30.000.000.000.\text{TL}$$

Konut Numarası	İnşaat M ² 'leri (Yüzölçümü Brüt)	Satışın Yapıldığı Yıl
1. nolu daire	120 m ²	2004 yılında
2. nolu daire	120 m ²	2004 yılında
3. nolu daire	130 m ²	2004 yılında
4. nolu daire	130 m ²	2004 yılında
5. nolu daire	130 m ²	2004 yılında
6. nolu daire (dublex)	250 m ²	2004 yılında
Toplam	880 m ²	Kendisi oturuyor

- Toplam arsa m² si = 600 m²

- Toplam İnşaat m² si = 880 m²

$$1 \text{ m}^2 \text{ İnşaat} \text{a düşen arsa payı} = \frac{\text{Toplam arsa m}^2}{\text{Toplam İnşaat m}^2}$$

$$1 \text{ m}^2 \text{ İnşaat} \text{a düşen arsa payı} = \frac{600 \text{ m}^2}{880 \text{ m}^2}$$

1 m² İnşaatı düşen arsa payı = 0,681 m²

Bu durumda dairelerin arsa payı hesabı

1. nolu daire	120m ² x 0,681 = 81.72
2. nolu daire	120m ² x 0,681 = 81.72
3. nolu daire	130m ² x 0,681 = 55.10
4. nolu daire	130m ² x 0,681 = 55.10
5. nolu daire	130m ² x 0,681 = 55.10
6. nolu daire	250m ² x 0,681 = 43.10

30.000.000.000.TL

1 m² arsanın satın alma bedeli = $\frac{30.000.000.000.TL}{600}$

1 m² arsanın satın alma bedeli = 50.000.000.TL

Buna göre dairelerin arsa payı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

Mesken No	M ² (Birim Fiyatı)	M ² Yüzölçümü	Arsa Maliyet Bedeli
1. Nolu Mesken	50.000.000.TL	81.72	4.086.000.000.-
2. Nolu Mesken	50.000.000.TL	81.72	4.086.500.000.-
3. Nolu Mesken	50.000.000.TL	55.10	2.755.000.000.-
4. Nolu Mesken	50.000.000.TL	55.10	2.755.000.000.-
5. Nolu Mesken	50.000.000.TL	55.10	2.755.000.000.-
6. Nolu Mesken	50.000.000.TL	43.10	2.155.000.000.-

Dairelerin inşaat maliyeti 2002 yılına ilişkin Bayındırlık Bakanlığı tarafından tespit edilen ve resmi gazetede yayımlanan 3. sınıf B grubuna dahil meskenin inşaat (M²) maliyeti 225.000.000.-TL ile her bir dairenin birim (M²) yüzölçümünün çarpılması sonucu bulunmuştur.

Buna göre her bir dairenin maliyetleri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Mesken Numarası	İnşaat M ² (Brüt Yüzölçümü)	İnşaat M ² Birim Fiyatı	İnşaat Maliyet Bedeli
1. Nolu Mesken	120m ²	225.000.000.-TL	27.000.000.000.-
2. Nolu Mesken	120m ²	225.000.000.-TL	27.000.000.000.-
3. Nolu Mesken	130m ²	225.000.000.-TL	29.250.000.000.-
4. Nolu Mesken	130m ²	225.000.000.-TL	29.250.000.000.-
5. Nolu Mesken	130m ²	225.000.000.-TL	29.250.000.000.-
6. Nolu Mesken	250m ²	225.000.000.-TL	56.250.000.000.-

Dairenin Maliyet Bedeli = İnşaat Maliyeti + Arsa Maliyeti

Mesken Numarası	İnşaat Maliyet Bedeli	Arsa Maliyet Bedeli	Toplam İnşaat Maliyeti:
1. Nolu Mesken	27.000.000.000.-	4.086.000.000.-	31.086.000.000-
2. Nolu Mesken	27.000.000.000.-	4.086.500.000.-	31.086.000.000-
3. Nolu Mesken	29.250.000.000.-	2.755.000.000.-	32.005.000.000-
4. Nolu Mesken	29.250.000.000.-	2.755.000.000.-	32.005.000.000-
5. Nolu Mesken	29.250.000.000.-	2.755.000.000.-	32.005.000.000-
6. Nolu Mesken	56.250.000.000.-	2.155.000.000.-	58.405.000.000-

Yukarıdaki daire maliyetlerine %25 kâr marjı ilave edilmek suretiyle Dairelerin satış fiyatları belirlenmektedir.

Mesken Numarası	Toplam İnşaat Maliyeti	+ %25 kar marjı	= Toplam Daire Satış Bedeli
1. Nolu Mesken	31.086.000.000	7.771.500.000	38.857.500.000
2. Nolu Mesken	31.086.000.000	7.771.500.000	38.857.500.000
3. Nolu Mesken	32.005.000.000	8.001.250.000	40.006.250.000
4. Nolu Mesken	32.005.000.000	8.001.250.000	40.006.250.000
5. Nolu Mesken	32.005.000.000	8.001.250.000	40.006.250.000
6. Nolu Mesken	58.405.000.000	14.601.250.000	73.006.250.000

Yararlanılan Kaynaklar

Şükrü Kızılot 'İnşaat Muhasebesi' Kitabı