

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ VE VERGİLENDİRME

Yüksel GÜNDOĞAN*

GİRİŞ

Ülkemizdeki hızlı nüfus artışı ve kentleşmeye bağlı olarak (yaklaşık yıllık %2 nüfus artışı) konut ihtiyacı da artmakta, inşaat sektörü de buna bağlı olarak büyümektedir. İnşaat işlerinden sadece konut imalatını anlamamak gerekir. Baraj, yol, sanayi siteleri ve kamu hizmet binaları, limanlar ve üzerindeki tesisler, kanallar, tüneller vb. bir çok fiziki altyapı işleri de inşaat işleri arasındadır. Büyüklüğünü dikkate alarak bu sektöre motor sektör diyen iktisatçılar vardır.

İnşaat işlerinde; yapılan işin kimin adına yapıldığı, işin bitimi, vergilendirme şekli vb. kriterler dikkate alınarak ikili bir ayırım genel kabul görmüştür. Bu ayırım özel inşaat işleri (Yap-Sat tabir edilen işler) ve inşaat taahhüt, onarım işleri şeklindedir. Bunların her ikisi de inşaat işleri olmakla birlikte benzerlikleri sınırlıdır. Özel inşaat işlerinde inşaat yapmaya teşebbüs eden kişi kendi nam ve hesabına hareket ederken, İnşaat taahhüt ve onarım işlerinde bir iş sahibine onun istediği bir inşaat işini yapımı taahhüt edilir. Özel inşaat işlerinde ödenen bedel eşya ve malzemenin karşılığı, taahhüt işlerinde emeğin karşılığıdır. Özel inşaat işlerinde de emek sarf edilir ve karşılığında ücret ödenir ancak; bu işlerde emek tamamlayıcı unsurdur. Halbuki İnşaat taahhüt işlerinde kullanılan malzeme yüklenici (müteahhit) tarafından karşılanırsa bile belirleyici olan emektir. Her iki işe ilişkin olarak yasalarda da ayrı düzenlemeler yapılmıştır. Konuya ilişkin olarak 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42'inci maddesinde yapılan düzenlemenin başlığı "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri" olup bu maddeyle düzenlenen işler, ikinci sırada sayılan İnşaat Taahhüt ve Onarım işleridir. Özel inşaat işlerini ise Gelir Vergisi Kanununun 37/4. maddesi kapsamında değerlendirmek gerekir. Bu yazıda özel inşaat işlerinde ticari kazancın tespiti ve vergilendirilmesi özet olarak ele alınacaktır.

TANIM

Ferdi işletme, adi şirket, şahıs şirketi veya sermaye şirketlerinin çıkar sağlamak (kâr elde etmek) veya kendi gereksinimini karşılamak amacıyla kendilerine veya başkalarına ait arsalar üzerine, kendi adlarına konut veya iş-

(*) Vergi Denetmeni.

yerleri gibi bağımsız bölümler yapıp satmaları şeklinde yapılan işlere özel inşaat işleri denir. Bu tanımdan yola çıkarak özel inşaatları yapılış şekline göre ikiye ayırmak mümkündür.

a) Daire, kat veya dükkan halinde satılmak amacıyla yapılan özel inşaatlar

b) Satma amacı güdülmeksizin, ihtiyacı karşılamak üzere yapılan özel inşaatlar

Tanımdan da anlaşılacağı üzere; özel inşaat işleri için ortada iş sahibine veya başkasına/başkalarına ait bir arsa, bu arsa üzerine kendi adına ve hesabına bir inşaat işi yapmaya teşebbüs ve üretim eylemi ile çoğunlukla bir satış işlemi söz konusudur. Üretilen bağımsız bölümlerin bir veya bir kısmının işi yapan tarafından işletmeden çekilmesi veya işletmede duran varlık olarak kullanılması yapılan işin özüne etki etmez.

TİCARİ KAZANCIN TESPİTİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç sayılacağı belirtilmiş, ikinci fıkra da ise bu kanunun uygulanmasında ticari kazanç sayılacak bazı kazanç türleri bentler halinde sayılmıştır. Dört numaralı bentte ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak

uğraşanların bu işlerinden elde edecekleri kazancın ticari kazanç sayılacağı belirtilmiştir. Özel inşaat işlerinin bu düzenleme kapsamında değerlendirilmesi gerekir.

Ticari bir faaliyet olan özel inşaat işlerinde kâr veya zarardan söz edebilmek için inşaat faaliyetinin (üretim faaliyeti de denilebilir) sona ermesi ve en az bir bağımsız bölümün satılıp alıcısına teslim edilmesi, onun kullanımına sunulması gerekir. İnşaat faaliyeti tamamlanmadan inşaat maliyeti hesaplanamayacağı gibi satış işlemi yapılmadan da kâr veya zarar hesaplanamaz.

Teorik olarak özel inşaat işlerinde işin tamamlanması iskan ruhsatının alınmasına bağlanmışken, iskan ruhsatı alınmadan önce daire veya dükkanların alıcılarına teslim edilmiş olmaları da işin bittiği anlamına gelir. Uygulamada iskan ruhsatının alınması çeşitli nedenlerle uzatılabilmektedir. Ancak; başka veri bulunmadığı durumlarda iskan ruhsatının (iskan izni) alındığı tarih işin bitim tarihi olarak alınabilir.

Özel inşaat işlerinde imal edilen bağımsız bölümlerin satışına çoğunlukla inşaat sürerken başlanır. İnşaat işleri birkaç yıl sürer ve bu arada ödeme yapılır. Müteahhidin alıcısından üzerinden anlaşılan satış bedelini bir defada peşin olarak alması yanında alıcının ödemeyi taksitler halinde yapması da müm-

kündür. İnşaat bitmeden satış vaadi sözleşmesiyle daire dükkan satışı halen sıkça yapılmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın hangi tarihte meydana geldiği sorusu sorulabilir.

Vergi Usul Kanunun "*Vergiyi doğuran olay*" başlıklı 19 uncu maddesinde "*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" denmiştir. Yine konuya ilişkin olarak Borçlar Kanununun 182 inci maddesinde yapılan düzenlemede "*Satım bir akittir ki onunla satıcı, satılan malı alıcının iltizam ettiği semen mukabilinde alıcıya teslim ve mülkiyeti ona nakletmek borcunu tahammül eder*" denmiştir. Kanun koyucu bu düzenlemeyle alıcıya belli bir bedeli ödeme satıcıya da aldığı bedel karşılığında malı teslim etme borcu getirmiştir.

Vergi Usul Kanununda yapılan tanımdan sözü edilen hukuki durumun tekemmülü satıcının sattığı daire, dükkan, büro vb.ni alıcının kullanımına (ekonomik tasarrufuna) sunması bu suretle satım akdinin özü olan teslim borcunu yerine getirmiş olmasıdır. Burada belirleyici olan unsur satılan daire dükkan vb.nin alıcının kullanımına bırakılmasıdır.

Gayrimenkullerde satış işlemi tapuya tescil işleminin yaptırılmasıyla gerçekleşir. Ancak vergi uygulaması yönünden tapuya tescil ettirmeden de gayrimenkullerin satış işlemi ger-

çekleşebilir. Tapuya tescilden önce henüz inşaat sürerken taraflar arasında yapılan satış vaadi sözleşmesiyle satış yapılması ve tescilden önce gayrimenkulün (daire, dükkan, büro vb.) alıcının kullanımına bırakılması mümkündür ve sıkça uygulanmaktadır. İşte böyle durumlarda tapu tescil işlemleri yapılmamış olsa da tasarruf hakkının alıcıya devriyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olmaktadır. Bundan önce, vergiyi doğuran olay henüz meydana gelmeden alıcının satıcıya yaptığı her türlü ödeme avans niteliğindedir. Bu türden avansların tamamının inşaatın tamamlanıp satışı yapılan bağımsız bölümün alıcıya teslim edildiği yılın geliri olarak beyanı gerekir. Vergi yargısının ve vergi idaresinin karar ve uygulamaları bu yöndedir.

Özel inşaat işleri ticari faaliyet olarak kabul edildiğinden bu işlerle uğraşanlar bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutması gereken tacirler olacaktır. Ancak; gayrimenkullerin satış bedelleri her halükârda VUK.nun 177/1'inci maddesinde düzenlenen hadleri aşacaktır. Bu durumda özel inşaat müteahhitlerinin bilanço esasına göre defter tutmaları ve kazançlarının bu usule uygun belirlenmesi doğal olarak gerekecektir. Bilanço esasına göre ticari kazanç teşebbüse konan öz sermayenin dönem sonu ve dönem başı değerleri arasındaki olumlu farktır. Bu dönem zarfında işletme sahibi veya sahiplerince iş-

letmeye ilave edilen değerler bu farktan indirilir. İşletmeden çekilen değerler bu farka ilave olunur. Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında VUK.nun değerlemeye ait hükümleri ile GVK.nun 40 ve 41 inci maddeleri hükmüne uyulur denmiştir. (GVK md.38)

İşletme Hesabı Esasına göre ticari kazancın belirlenmesi ise bir-hesap döneminde elde edilen hasılat ile dönem giderlerinin kıyaslanması sonucunda olur. Müspet fark ticari kazanç olduğu anlamına gelir. Bu usulde ticari kazancın ne şekilde tespit edileceği hususu GVK.nun 39 uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Özel inşaat işlerinde yapılan işin öz olarak diğer emtiaların üretiminden farkı yoktur. Başlangıçta var olan bir arsa üzerine çeşitli girdiler (inşaat malzemeleri, emek, enerji vb.) kullanılarak konut, işyeri, büro vb. imal edilmektedir. Bu anlamda bu tür emtiaların değerlemelerinin VUK.nun 275'inci maddesi esas alınarak yapılması gerekir.

Özel inşaat işlerinde faturanın daire, dükkan, büro vb.nin alıcılara teslimini izleyen azami on gün içerisinde düzenlenmesi gerekir. Avans niteliğindeki ödemelere karşılık her defasında fatura düzenlenmesine gerek olmayıp satılan bağımsız bölümlerin teslim edildiği tarihi izleyen azami on gün içerisinde toplam ödemeler için fatura düzenlenmesi gerekir.

Yapılan özel inşaatın daire veya

dükkan karşılığında başkasının arsası üzerine yapılması halinde müteahhide isabet eden arsa payının arsa sahibi tarafından müteahhide devri ve bu işlemin tapuda tescili gerekir. Bu devir belli bir bedel üzerinden yapılır ve işlem tapu harcına tabidir. Gerek tapu harcı ve gerekse diğer harcamalar müteahhit tarafından karşılanır ve inşaat maliyetine ilave edilir. Başkasının arsası üzerine inşaat yapanların arsa sahibine verdikleri bağımsız bölümler için yaptıkları harcamalar müteahhidin kendine kalan dairelerin arsa maliyetidir.

İmal edilen daire ve dükkanların tamamının aynı yıl içerisinde satılması durumunda toplam maliyet ve satış hasılatı karşılaştırılmak suretiyle kâr veya zarar hesaplanır.

Inşaat maliyetinden bazı ölçüler (arsa payı, inşaat alanı içerisindeki yüzdesi vd.) dikkate alınarak her bağımsız bölümünün maliyeti ayrıca hesaplanabilir ve ortak kullanım alanlarının maliyetleri bunlara paylaştırılır. Dolayısı ile kâr veya zarar hesaplamak için bağımsız bölümlerin tamamının satılmasını beklemeye gerek yoktur. Her bir bağımsız bölüm satıldıkça satış hasılatı ile bu bölümün maliyeti karşılaştırılarak kâr ya da zarar hesaplanabilir. Bu şekilde satış işleminin birden fazla yıla yayıldığı durumlarda her yıl sonu itibarıyla satılmayan bölümlerin sene sonunda stok olarak (VUK. md.275'e uygun şekilde) değerlendirilmesi ve hasılatla ilavesi gerekir.

Tamamlandığı yılda daire ve dükkanların hiç biri satılmamışsa herhangi bir kâr veya zarardan da söz edilmeyecektir. Müteahhidin imal ettiği bağımsız bölümleri işletmeden çekmesi halinde emsal bedeli ile işletmeden çekilen değer olarak değerlendirilmesi gerekir.

İnşaatı yapanın veya ortak olduğu kişilerin Gelir Vergisi mükellefi olmaları (Gerçek kişi, adi veya Koll. Şirket ortağı veya Komandit şirketlerin komandite ortağı) durumunda kâr elde etmedikleri dönemlerde de GVK.nun mük. 116 maddesi gereğince Hayat Standardı Esasına göre vergilendirilmeleri gerekir.

Yukarıda belirtildiği şekilde satış hasılatları ile satılan bölümlerinin maliyetlerinin karşılaştırılmasıyla hesaplanacak kâr safi kâr olmayıp, safi kârın hesaplanabilmesi için gayrisafi hasılatтан GVK.nun 40'ıncı maddesinde belirtilen giderlerin düşülmesi gerekir.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Özellikle büyük şehirlere yönelen iç göçün buralarda imar mevzuatına aykırı olarak yarattığı çarpık kentleşmenin (altyapı hizmetleri sınırlı ya da hiç olmayan ve şehirleri kuşatan gecekondular) zamanla imar mevzuatına uydurulması ile halk arasında yap-sat olarak adlandırılan özel inşaat işleri önemli bir büyüklüğe ulaşmıştır. Ancak; bu sektörün vergilendirme ve sektörde çalışanların

sosyal güvenliği anlamında tam olarak kavrandığı söylenemez. Bu sektörde çalışan iş gücü büyük oranda kayıt dışı (Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının bilgisi dışında) çalıştırılmaktadır. İnşaat işlerinin sezonluk olması denetimi güçleştirmektedir.

Diğer yandan ülkemizin bir deprem ülkesi olmasına karşılık özel inşaat müteahhitliği daha çok teknik eğitimden yoksun kişilerce yapılmakta ve sektörde hâlâ eskiden kalma yöntemlerle konut ve işyerleri inşa edilmektedir. Bu inşaatların büyük bölümünün teknik şartlara uygun olmadığı ve bu anlamda yeterince denetlenmediği söylenebilir. Konut üretim işinin tamamen ticari kaygılarla hareket eden ve teknik eğitim almamış kişilere bırakılmayacak derecede önemli olduğu ve bu alanda Bayındırlık Bakanlığı ve belediyelerce yapılan denetimlerin sıklaştırılması gerektiğini düşünmekteyiz.

Vergi inceleme elemanlarınca özel inşaat işlerine ilişkin olarak yapılan incelemelerde daha ziyade ticari kazancın tespitine ilişkin bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Her şeyden önce bütün iş kollarında olduğu gibi bu iş kolunda da elde edilen kazanç gizlenmektedir. Kazancın gizlenmesi amacıyla izlenen yollar zamanla hemen herkesçe bilinir olmuştur. Bunlardan en çok bilinenleri : Düşük bedelli fatura düzenlenerek hasılatın önemli bir kısmının giz-

lenmesi, sahte fatura kullanarak giderlerin şişirilmesi, elde edilen kazancın elde edildiği dönemden sonraki bir dönemde beyan edilmesi (dönem kaydırma), ya tamamen kayıtsız ya da defter tutmadan faaliyette bulunulması, alıcıların kendileri ile ilgili olumsuz sonuçlar doğuracağı düşüncesiyle doğru bilgi vermekten kaçınması vb.dir.

Her ne kadar ortalama kâr haddi uygulaması terk edilmiş olsa da Vergi İnceleme Elemanlarınca özel inşaat işlerinde ticari kazancın tespitindeki güçlükler dikkate alınarak re'sen takdir aşamasında bina maliyetlerinin %25'i, satış hasılatının %20'sinin safi kâr kabul edilmesi gerektiği yönündeki Danıştay Kararlarına uyulmaktadır. Zira maliyetlerin doğru tespiti halinde hasılatın doğru tespit edilemediği ya da tersi durumlara sıkça rastlanılmaktadır. Ticari faaliyetin zararlarla sonuçlanması da olası bir durum olmakla birlikte kanaatimizce özel inşaat işlerinde gerçek kâr oranı

daha yüksektir. Paranın daha yüksek getiri sağladığı alternatif yatırım imkanları dikkate alındığında bu oranda kâr edildiğinin kabulü ticari icaplara aykırı görünmektedir. Yukarıda sözü edilen Danıştay Kararları maliyet veya hasılatın tespitinin mümkün olmadığı durumlarda geçerli olup asıl olan gerçek durumun ortaya çıkarılmasıdır. VUK.nun 3 üncü maddesinin (B) bendinde dendiği gibi; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

KAYNAKÇA

- 1 .193 Sayılı G.V. ve 213 Sayılı V.U. Kanunu
- 2 Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU Açıklamalı ve İçtihatlı G.V. Kanunu, Sevinç Matbaası, 1991.
- 3 Şükrü KIZILLOT, İnşaat Muhasebesi, Yaklaşım Yayınları, Erek Matbaası, 1996.
- 4 İslam ÇANKAYA, İnşaat Muhasebesi, M.S. Yorumları Yayınları, Sevinç Matbaası.