YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞLERİ ile KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN MALİYETLER YÖNÜNDEN KARŞILAŞTIRILMASI

COMPARISON OF YEARS COMMON CONSTRUCTION AND REPAIR WORKS WITH WORKS IN RETURN FOR FLAT REGARDING COSTS



Necmettin GÜNDÜZ*

ÖZ

İnşaat işlerinin vergilendirilmesi, vergi kanunlarında özel olarak açıklanmasına ihtiyaç duyulmuş ve yapılan iş nedeniyle vergileme prensibi açısından genel iş ve işlemlerden bir takım farklılıklar içermesi zaruret göstermiştir. Öyle ki, bu zaruret inşaat işinin vergi kanunlarında yapılan tanımlama şekilleri itibariyle bile ayrı ayrı ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızda yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile arsa karşılığı inşaat işlerinin yasal düzenlemeler ışığında maliyetlendirme şekilleri irdelenecektir.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, Maliyet, Gider.

ABSTRACT

Taxation of construction works is needed to be stated in particular in tax laws and involves several differences from the general work and operations in terms of taxation principles due to the work done. In fact, this necessity arises respectively considering the definition of construction work made in the tax laws. In our study, the method of costing of years common construction and repair works and works in return for flat will be discussed. in the light of legislation.

Keywords: Construction, cost, expenses

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: ***15.08.2016*** */ M.K.T.:* ***21.09.2016***

1- GİRİŞ

İnşaat ve onarma işinin tanımına vergi kanunlarında yer verilmemekle beraber bazı özel kanunlarda çeşitli tanımlara yer verilmiştir. Genel anlamı ile "inşaat" malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle meydana getirilen gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerin tümünü kapsamaktadır. "Onarım" ise bir gayrimenkulün iskeleti dışında harap olan kısımların yeniden yapılması ile ilgili büyük ölçüdeki tamirat ve yenileme faaliyetlerini ifade etmektedir.

İnşaat ve onarma işleri ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesinde "Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Eden İnşaat ve Onarma İşleri" başlığı altında düzenlemelere yer verilirken, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de "Arsa Karşılığı İnşaat İşleri" başlığı altında açıklamalara yer verilmiştir. Bu iki farklı Kanun'da düzenlenen inşaat işi yapılan açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda hem inşaat işinin niteliği, hem de vergilendirme açısından önemli farklılıklara sahiptirler. Söz konusu farklılıklar her iki inşaat işinin ayrı ayrı değerlendirilmesi ile daha iyi anlaşılacaktır.

2- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞİNİN MAHİYETİ

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 ila 44'üncü maddeleri arasında düzenlenen yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri; takvim yılını aşan inşaat ve onarma işlerinde ortaya çıkacak kâr/zarar durumunun bir bütün olarak değerlendirilmesi esasına dayanan, bu kapsamda kazancın faaliyetin devam ettiği takvim yılları itibariyle değil de işin bittiği yılda kati olarak tespit edilmesine olanak tanınan işlerdir. Bu kapsamda inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkûr yıl beyannamesinde gösterilir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, bir kişi veya kuruma ait inşaat ve onarma işi yapılan sözleme ile taahhüt edilerek yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yapılan iş esasında bir hizmet ifasıdır. Bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak değerlendirilebilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat (dekapaj[1] işleri dâhil) ve onarma işi olması,
- İnşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İnşaat ve onarma işinin resmi veya özel taahhütlere bağlı olarak ve başkaları hesabına yapılması,

şartlarının bir arada aranılması gerekmektedir. Bu şartların tamamına sahip olan ve yurtiçinde gerçekleştirilen işler yıllara yaygın inşaat işi olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla bir inşaat ve onarma işi yukarıda yer alan şartların tamamına sahip olsa dahi yurtdışında yapılmışsa yıllara yaygın inşaat ve onarma işi olarak addedilemeyecektir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin takvim yılını aşmasından kasıt; 12 aylık dönemi değil takvim yılını aşmasıdır. Diğer bir anlatımla; bir inşaat işinin 18.12.2015 tarihinde başlayıp 25.08.2016 tarihinde tamamlanması durumunda işin süresi her ne kadar 9 ay olsa da iş 2015 ve 2016 yıllarına sirayet ettiği için yıllara yaygın inşaat işi kabul edilerek kar/zarar ancak işin bittiği yılda tespit edilecektir. Dolayısıyla, inşaat ve onarım işlerinde işin yıllara yaygın olup olmayacağı işin başlama ve bitme tarihlerinin farklı takvim yıllarında olup olmadığına bakılarak tespit edilebilecektir. Buna göre yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde işin başlangıç tarihi olarak;

- Yapılan sözleşmede yapılacak işin yer teslim tarihi öngörülmüş ise yerin teslim edildiği tarih,
- Sözleşmede yer teslim tarihi belirtilmemiş ise sözleşmede belirtilen işin başlangıç tarihi,

[1] "Dekapaj işi" genellikle baraj inşaatlarında ve yeryüzüne yakın olup galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarının üzerini açmak şeklinde karşımıza çıkmaktadır.

• Sözleşmede bunların hiçbiri belirtilmemiş ise sözleşmenin imzalandığı tarih,

olarak kabul edilmesi gerekir.[2]

Gelir Vergisi Kanunu'nun 44'üncü maddesine göre;

• Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih,
• Diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarih,

Bitim tarihi olarak kabul edilir.

Buna göre geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işe ilişkin geçici kabul tutanağı onaylanmadığı sürece işin devam ettiğinin kabulü gerekecektir. Ayrıca mahkemelerce işin bitim tarihine ilişkin olarak bir karar verilmesi halinde söz konusu tarih işin bitim tarihi olarak kabul edilecektir.[3]

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde kâr/zarar işin bittiği yılda kati olarak tespit edilmekle birlikte; işi yapanlar yapılan sözleşmede belirtilen kısımların bitirilmesi sonucu hak edişlere sahip olurlar. Sahip olunan hak edişler Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi uyarınca %3 oranında vergi kesintisine tabi olacaktır.

3- ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNİN MAHİYETİ

Arsa sahiplerinin arsalarını nakit karşılığı satmak veya arsa üzerine inşaat yapmak yerine, bir müteahhitle anlaşarak arsanın bir kısmı ile bu arsa üzerine yapılacak binadaki bağımsız bölümlerin bir kısmını trampa etme yoluna gittikleri sözleşmelere, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi denilmektedir. Bu modelde başlangıçta arsa sahibi ile müteahhit, boş bir arsaya bina yapılması veya var olan bir binanın yıkılarak yeniden yapılması için anlaşmaktadır. Yapılan anlaşmaya göre taraflarca öngörülen projeye göre kat irtifakı tescil ve tesisi yapılıp noterde sözleşme düzenlenmektedir.[4]

Arsa karşılığı inşaat işleri; arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi ile müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine konut veya işyeri teslimi şeklinde iki ayrı teslimden oluşmaktadır. Söz konusu teslimlerden birincisi arsa sahibinin müteahhide yaptığı arsa teslimidir. Arsa karşılığı inşaat sözleşmelerinde gerçekleşen ikinci teslim ise, müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine bağımsız bölüm (konut veya işyeri) teslimidir.

Konuyla ilgili olarak yayımlanan 60 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Kanunu Sirküleri'nde arsa karşılığı inşaat işlerinde müteahhit ile arsa sahibi arasında yapılacak teslimlere ilişkin bedellerin nasıl belirleneceği hakkında açıklamalarda bulunulmuştur. Söz konusu Sirkülerde yer alan açıklamalara göre;

"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 durumunda da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir.

---

[2] Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.201 1 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-231-375 sayılı özelgesi.

[3] Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-Gelir Vergisi Kanunu-42-6-257 sayılı özelgesi, Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.201 1 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-232-376 sayılı özelgesi.

[4] Necmettin Gündüz, (2015) Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel, Vergi Raporu

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

Buna göre;

- Arsanın bir iktisadi işletmeye dahil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutat ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhide yapılan bu arsa teslimi nedeniyle düzenlenecek faturada arsa karşılığı alınan bağımsız birimlerin emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden genel oranda katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.
- Arsa sahibinin, gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde arızi faaliyet olarak arsasını bağımsız birimler karşılığında müteahhide tesliminde katma değer vergisi uygulanmayacaktır.
- Vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihte, müteahhitten arsa sahibine yapılacak bağımsız birim teslimleri için müteahhit tarafından düzenlenecek faturada bağımsız birimin niteliğine göre emsal bedeli (arsa payı dahil) üzerinden %1, %8 veya %18 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, her iki teslimde de işlem bedelinin emsaline göre açıkça düşüklük göstermesi halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddenin (3) numaralı fıkrasına göre işlem yapılacaktır.

4- YILLARA YAYGIN İNŞAAT ve ONARMA İŞİ ile ARSA KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNİN MALİYETLENDİRME AÇISINDAN KARŞILAŞTIRILMASI

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde, bir kişi veya kuruma ait inşaat ve onarma işi yapılan sözleme ile taahhüt edilerek yapılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında yapılan iş esasında bir hizmet ifasıdır. Dolayısıyla inşaat ve onarma işine ait maliyetlendirmede işin hizmet ifası olduğu hususu dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan arsa karşılığı inşaat işlemlerinde müteahhit açısından yapılan inşaat işi esasında imal edilen bir emtia olduğu için inşaat sürecinde katlanılan harcamaların giderleştirilmesi noktasında Vergi Usul Kanunu'nun emtiaya ilişkin hükümleri dikkate alınarak maliyetlendirme yapılacaktır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri ile arsa karşılığı inşaat işlerinin belirtilen bu nitelik farklılığı her bir iş yönünden maliyetlendirmede aşağıda yer alan alt başlıklarda belirtildiği gibi bir yol izlenmesine neden olacaktır.

4.1- Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Maliyetlerin Tespiti

Yıllara yaygın inşaat işlerinde işi yapan açısından yapılan iş bir hizmet ifası olduğu için maliyetlendirmede Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 41'inci maddeleri esas alınarak işlem yapılacaktır. Buna göre; yıllara yaygın inşaat ve onarma işi süresince yapılan ve kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan giderler işin bittiği yılda doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu giderler; kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, iletişim, su ve telefon giderleri, ücret giderleri, kira giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, finansman giderleri, finansal kiralama giderleri, reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gibi harcama ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunduğu giderlerdir. Genel giderlerin dışında;

- Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatında iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27'nci maddede yazılı giyim giderleri,
- İşle ilgili olmak şartiyle, mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatlar,
- İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri,
- Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri,
- İşletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar,
- Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.),
- İşverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara ödenen aidatlar,
- İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli,
- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar,

ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Öte yandan mezkûr Kanun'un "Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması" başlıklı 43'üncü maddesinde;

" Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.

1. *Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde;*
2. *Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şümulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde;*
3. *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."* dağıtıma konu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ile yıllara sari inşaat ve onarma işiyle birlikte diğer faaliyetlerinde bulunması halinde, yapılan işler itibariyle maliyetlerin sağlıklı ve mümkün olduğunca gerçeğe yakın bir şekilde tespit edilmesi amaçlanmıştır.

4.2- Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde Maliyetlerin Tespiti

Arsa karşılığı inşaat işlemlerinde müteahhit açısından yapılan inşaat işi esasında imal edilen bir emtia olduğu için inşaat sürecinde katlanılan harcamaların giderleştirilmesi noktasında Vergi Usul Kanunu'nun emtiaya ilişkin hükümleri dikkate alınarak maliyetlendirme yapılacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 274. maddesinde, satın alınan veya imal edilen emtianın maliyet bedeli ile değerleneceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun'un 262. maddesinde ise, "Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferrik bilumum giderlerin toplamını ifade eder" hükmüne yer verilmiştir.

Mamul maliyetine girecek gider ve maliyet unsurları ise Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesinde tek, tek sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Buna göre;

- Mamulün vücuda getirilmesinde harcanan (kullanılan) ilk madde malzeme bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik
- Genel üretim giderlerinden mamule düşen pay
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zorunlu olan mamullerde ambalaj malzemesi bedeli
- Genel idare giderlerinden mamule düşen pay (Bu payın mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)

Kanun maddesinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere; genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi konusunda mükelleflere serbestlik tanınmış olup, diğer giderlerin maliyet unsurlarından mamule pay verilmesi ise zorunlu olarak tutulmuştur.

Öte yandan genel idare giderleri dışındaki giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesi kapsamında olmak koşulu ile arsa karşılığı inşaat işine ilişkin ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

5- SONUÇ

Yıllara yaygın inşaat işleri ile arsa karşılığı işlerinin her ikisi de ticari faaliyet olup, bir yapının yapımını konu almaktadırlar. Görünürde her iki iş bir birine benzer faaliyeti ifade eder gibi gözükmekle birlikte gerek işi yapan ve işi yaptıran kişiler yönünden gerekse yasal düzenlemeler yönünden keskin bir şekilde birbirlerinden ayrılmaktadırlar. İfade edilen bu durumun bir kesiti de; her iki işe ilişkin kazancın tespitinde maliyetlendirmede görülmektedir. Şöyle ki; her iki işte de ticari kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde yer alan giderler indirim olarak dikkate alınabilmekle birlikte; yıllara sari, inşaat taahhüt işi "hizmet üretimi" niteliğine haiz olduğundan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 43'üncü maddesi gereğince müşterek genel idare giderlerinden hizmet maliyetine pay verilmesi gerekmektedir.

Ancak, arsa karşılığı inşaat işleri "mamul üretimi" niteliğinde olduğundan bu işlere isabet eden müşterek genel idare giderlerinden mamul maliyetine pay verilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 275'inci maddesi gereğince mükellefin tercih hakkı bulunmaktadır. Bu durum ise yapılan kırtasiye, temizlik, ısıtma, aydınlatma, iletişim, su ve telefon giderleri, ücret giderleri, kira giderleri, temsil ve ağırlama giderleri, finansman giderleri, finansal kiralama giderleri, reklam, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri gibi harcama ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi arasında bir illiyet bağının bulunduğu giderlerin; yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinde doğrudan hizmet maliyeti olarak dikkate alınmasını, arsa karşılığı inşaat işinde ise müteahhit tarafından doğrudan gider olarak dikkate alma veya maliyete dahil edilmesi gibi bir seçimlik hak dahilinde indirim olarak yapılması sonucunu doğuracaktır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.201 1 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-231-375 sayılı özelgesi.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-Gelir Vergisi Kanunu-42-6-257 sayılı özelgesi, Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 14.09.201 1 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2011-Gelir Vergisi Kanunu-Öze-232-376 sayılı özelgesi.
- Beyanname Düzenleme Rehberi, Vergi Müfettişleri Derneği, (Ankara), 2016
- GÜNDÜZ, N. (2015) Arsa Karşılığı İnşaat Sözleşmelerinde Emsal Olmayan Emsal Bedel, Vergi Raporu