

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ ÜZERİNE
ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Mustafa Faruk DURSUN

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Doç. Dr. Kadir TUNA**

İSTANBUL, Haziran 2018

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ ÜZERİNE
ÖRNEK BİR UYGULAMA**

Mustafa Faruk DURSUN

(142008084)

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

DANIŞMAN

Doç. Dr. Kadir TUNA

İSTANBUL, Haziran 2018

T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ ÜZERİNE
ÖRNEK BİR UYGULAMA

Mustafa Faruk DURSUN

(142008084)

YÜKSEK LİSANS TEZİ
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih: 08.06.2018

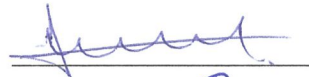
Tezin Savunulduğu Tarih : 08.06.2018

Tez Danışmanı : Doç. Dr. Kadir TUNA

Diğer Jüri Üyeleri:

Dr. Öğretim Üyesi Turgay MÜNYAS

Dr. Öğretim Üyesi Fatma Yonca TUNÇ



İSTANBUL, Haziran 2018

İÇİNDEKİLER

	<u>SAYFA NO</u>
İÇİNDEKİLER	I
ÖZET	VI
SUMMARY	VII
KISALTMALAR	VIII
ŞEKİL LİSTESİ	IX
TABLO LİSTESİ	X
BÖLÜM 1. GİRİŞ VE AMAÇ	1
BÖLÜM 2. İNŞAATA İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER	4
2.1.İNŞAATA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR	4
2.1.1. İnşaat Kavramı	4
2.1.2. Müteahhit, Yapı Sahibi ve Arsa Sahibi	5
2.1.3. Kat Mülkiyeti ve Kat İrtifakı	5
2.1.4.Yapı Ruhsatı ve Yapı Kullanma İzin Belgesi(İskan İzni)	5
2.2. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TÜRLERİ	6
2.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyetleri	6
2.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetleri	7
2.2.3.Kat Karşılığı İnşaat İşleri	7
BÖLÜM 3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİ KANUNLARI ÇERÇEVESİNDEKİ DURUMU	9
3.1.GENEL AÇIKLAMA	9
3.2.KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN KONUNUN İNCELENMESİ	9
3.2.1. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Teslim Konusu	10
3.2.1.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Tesliminde KDV	10

3.2.1.2.Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Tesliminde KDV	11
3.2.1.3. Katma Değer Vergisi Kanunu Vergiyi Doğuran Olay Kavramı	11
3.2.1.4. Konut Teslimlerinde KDV Uygulaması Açısından Net Alan Hesaplaması	13
3.2.1.5.İnşaat Devam Ederken Konut ve İşyeri Satışlarında KDV Uygulaması	14
3.2.1.6.Taşınmaz Satışının KDV Beyannamesinde Gösterilmesi	15
3.2.1.7.Gayrimenkul Satışının KDV Beyannamesinde Gösterim Usulü	16
3.2.1.8.Kat Karşılığı İnşaat İşinde İnşaat Bitmeden Arsa Tapusunun Müteahhide Devri Durumunda KDV Uygulaması	18
3.2.1.9.KDV'ye Tabi Olmayan Konut Teslimleri	18
3.2.1.10.Konut Kullanım Şeklinin KDV Oranına Etkisi	19
3.2.1.11.İnşaat Sektöründe KDV Yönünden Uygulanan Teşvik ve Yasal Düzenlemeler	19
3.3.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ	22
3.3.1.Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi	22
3.3.1.1.Genel Açıklamalar	22
3.3.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Verginin Nispeti	23
3.3.2.Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi	24
3.3.2.1.Genel Açıklamalar	24
3.3.2.2. Kurumlar Vergisi Oranı	25
3.4.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ USUL KANUNU VE HARÇLAR KANUNU ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ	25
3.4.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi	25
3.4.1.1.Genel Açıklamalar	25
3.4.1.2. Vergi Sorumluluğuna İlişkin Açıklamalar	26
3.4.1.3.VUK Hükümlerine Göre Düzenlenmesi Gereken Belgeler	26

3.4.1.4.VUK Hükümlerine Göre Emsal Bedel İlkesi	27
3.4.1.5.VUK'un 328. Maddesi Işığında Vergiyi Doğuran Olay	28
3.4.2.Harçlar Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi	29
3.4.2.1.Genel Açıklamalar	29
3.4.2.2.Harçlar Kanunu Uyarınca Kayıtlı Değer	29
3.4.2.3.Harçlar Kanunu Uyarınca Kayıtlı Değer Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Harçlar Kanunu Açısından Dikkat Edilmesi Gereken Durumlar	29
3.4.2.4.Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Harç Uygulaması ve Yasal Düzenlemeler	30
3.5.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE VERGİLENDİRME	30
3.5.1. Arsa Sahibi ve Müteahhit Arasında Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Yapılması	30
3.5.2.Arsa Sahibi Adına Düzenlenmesi Gereken Belgeler	31
3.5.3.Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi	32
3.5.4.Kat Karşılığı İnşaat İşlemlerinde Maliyet Saptaması	34
3.5.5.Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Elde Edilen Kazancın Tespit Zamanı	37
3.5.6.Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Yapı Denetim Ödemeleri, Belediye Harcı ve Diğer Giderlerin İndirim Konusu Yapılması	37
3.5.7.Konut ve İşyeri Satışlarının Ticari Faaliyet Kapsamında Değerlendirilmesi	38
3.5.8. Daire veya Dükkanın Eş, Çocuklar veya Yakınlara Bedelsiz Olarak Devri Durumu	39
3.5.9.Daire veya Dükkanın Eş, Çocuklar veya Yakınlara Satılması Durumu	40
BÖLÜM 4. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNİN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ VE YÖNTEMLERİ	41
4.1.MUHASEBE KAVRAMI VE İNŞAAT MUHASEBESİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER	41
4.1.1.Genel Açıklamalar	41
4.1.2.Maliyet Hesaplarına İlişkin Temel Bilgiler	42
4.1.3.Giderlerin Sınıflandırılması	42
4.1.3.1. Fonksiyonlarına Göre Giderler	42
4.1.3.2.Çeşitlerine Göre Giderler	43

4.1.4.Gider/Maliyet Hesaplarının Akışı	44
4.1.5.Tek Düzen Hesap Planına İlişkin Açıklamalar	45
4.1.6.Temel Mali Tablolar ve Açıklamalar	46
4.2.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ SİSTEMİ	47
4.2.1.Genel Açıklamalar	47
4.2.2.İnşaat Malzeme Alışlarının Muhasebe Kaydı	48
4.2.2.1.Stoklanabilen İnşaat Malzeme Alışlarının Muhasebeleştirilmesi	49
4.2.2.2.Stoklanamayan İnşaat Malzeme Alışlarının Muhasebeleştirilmesi	54
4.2.3.Direkt ve Endirekt İşçilik Giderlerinin Uygulama Esasları ve Muhasebe Düzeni	55
4.2.3.1.Direkt İşçilik Giderleri	55
4.2.3.2.Endirekt İşçilik Giderleri	56
4.2.4.Proje Mühendislik ve Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi	59
4.2.5.Taşeron Firmalardan Alınan Hizmet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi	61
4.2.6.Ücret Bordosunun Oluşturulması ve Asgari İşçilik Hesabı	62
4.2.6.1.Ücret Bordosunun Oluşturulması	62
4.2.6.2.Asgari İşçilik Tutarının Hesabı	64
4.2.7.İnşaat Başlamadan veya Tamamlanmadan Yapılan Satışların Muhasebeleştirilmesi	66
4.2.7.1.Kat İrtifakı Kurularak Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olayın Muhasebeleştirilmesi	66
4.2.7.2.Kat İrtifakı Kurularak Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olayda KDV Konusu	68
4.2.8.Yapı Kullanma İzni Alınmasından Sonra Düzenlenen Faturanın Kayıtlara Alınması	69
4.2.9.Arsa Sahibi Adına Yapılan Kira veya Nakit Ödemelerin/Yapı Denetim Faturalarının Yüklenici Tarafından Gider/Maliyet Olarak Değerlendirilmesi	70
4.2.10.Arsa Maliyetinin Hesaplanması	72
4.2.11.Yüklenici İçin Bir Dairenin İnşaat Maliyetinin Hesaplanması	73
4.2.12.Yüklenici Tarafından Arsa Sahibine Ait Yerlerin Arsa Sahibine Teslimi ve Fatura Düzenlenmesi	75

BÖLÜM 5.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMASI	80
5.1. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMİ İÇİN SÜRECİN BAŞLAMASI	80
5.2.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HAZIRLANMASI VE İMZALANMASI	80
5.3.ÖRNEĞE İLİŞKİN YEVMİYE KAYITLARI	84
5.4.ÖRNEĞE İLİŞKİN DEFTER-İ KEBİR KAYITLARI	97
BÖLÜM 6.SONUÇ VE ÖNERİLER	106
KAYNAKÇA	110
EKLER	115
EK 1(YAPI RUHSATI)	115
EK 2 (YAPI KULLANMA İZİN BELGESİ)	116

ÖZET

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ ÜZERİNE ÖRNEK BİR UYGULAMA

İnşaat sektörü, bireylerin konut, işyeri ve diğer yaşamsal mekân (hastane, okul, yol, fabrika, spor tesisleri vb.) ihtiyacının karşılanması için bir aracı ve temel yatırım araçlarından birisi olması nedeniyle katma değeri yüksek bir sektör halini almıştır. Bu önemi dolayısıyla Türkiye ekonomisinin lokomotifleri olarak görülen inşaatın özel bir türü ve yaygın kullanım şekli ise kat karşılığı olarak yapılan inşaat işleridir.

Kat karşılığı inşaat, müteahhit açısından inşaat yapma yükümlülüğü, arsa sahibi açısından ise tapuda pay devretme yükümlülüğünü içeren ve her iki tarafa da borç yükleyen bir uygulamadır. Kat karşılığı inşaat işlemlerinin vergisel açıdan doğru değerlendirilmesi önem arz etmektedir. Türk Vergi Sisteminde konu ile ilgili özel bir yasal düzenleme bulunmamaktadır.

Yukarıdaki bilgiler ışığında, bu çalışmada öncelikle vergi mevzuatı ve yargısal içtihat incelemesi ile Türk doktrini çerçevesinde bir kaynak araştırması ve analizi yapılarak müteahhit, arsa sahibi ve bilgi kullanıcılarının kanun koyucu karşısında üstlendiği görev ve sorumlulukları nasıl yerine getirmesi gerektiği hususları ile bu konularda ihtilafli olan hususların çözümüne yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Ayrıca kat karşılığı inşaat işlemlerinin muhasebeleştirilmesine değinilerek örnek uygulamalar çerçevesinde detaylı açıklamalarda bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Kat karşılığı inşaat, vergi, muhasebe, müteahhit.

Tarih: 08.06.2018

SUMMARY

AN APPLICATION ON ACCOUNTING OF CONSTRUCTION RIGHT IN RETURN FOR FLAT

Construction business has become a sector with high added because of its means of providing houses, offices and other vital space (hospital, school, road, factory, sports facilities etc.) for individuals and of the leading investment. Therefore, construction right in return for flat is a special type and widespread use of the construction business which is accepted as the most important sector of the economy of Turkey.

This process is an application which is described from the perspective of the contractor the obligation to achieve the construction and from the perspective of the landowner to transfer deed shares. It is significant to evaluate the construction right in return for flat in terms of taxation. There is no specific legal regulation on the subject in the Turkish Tax System.

In the light of the information above, in this study, first of all, a review of tax legislation and case law was made and a literature research and analyse was conducted in the framework of Turkish doctrine. In addition to that, it was explained that how to deal with the duties and responsibilities of contractors, landowners and information users in relation to the legislator, for resolving disputed issues. Besides, after examining the accounting of construction right in return for flat, detailed explanations on the basis of applications were made.

Key words: Construction in return for flat, tax, accounting, contractor.

Date: 08.06.2018

KISALTMALAR

BKK	:Bakanlar Kurulu Kararı
DİG	:Direkt İşçilik Gideri
DİMMG	:Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri
GÜG	:Genel Üretim Giderleri
GVK	:Gelir Vergisi Kanunu
HS	: Hesap
KDV	:Katma Değer Vergisi
KDVK	:Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	:Kurumlar Vergisi Kanunu
MD	:Madde
MSUGT	:Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TDHP	:Tek Düzen Hesap Planı
VB	:Ve Benzeri
VUK	:Vergi Usul Kanunu

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 2.1	İnşaat Faaliyet Türleri6
Şekil 4.1	Hesapların Akışı.....45
Şekil 4.2	Tek Düzen Hesap Planı Hesap Grupları.....46
Şekil 4.3	SGK Prim Oranları.....63

TABLO LİSTESİ

SAYFA NO

Tablo 3.1	BKK İle KDV Oranındaki Değişiklik.....	21
------------------	--	----



BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Barınma ihtiyacı, insanoğlunun temel gereksinimlerinden birisi olması nedeniyle inşaat faaliyetlerinin geçmişi insanlığın varoluşuna kadar dayanmaktadır. Nüfus artışının hızlı bir şekilde devam ettiği ve kentleşmenin hızla yayıldığı günümüzde, inşaat sektörü, bireylerin konut ve işyeri ihtiyacını karşılamaya çalışmaktadır. Bu amaçla inşaat faaliyetleri; özellikle kamu, kooperatif, kat karşılığı inşaat yapan işletmeler ve özel işletmeler tarafından yürütülmektedir.

Ülke ekonomisinin lokomotif olarak gösterilen inşaat sektörü, temel ve en karlı yatırım araçlarından birisi olması nedeniyle katma değeri yüksek bir sektör haline almış olup, birçok sektörün gelişmesini ve birçok alanda yeni istihdam ve yatırım olanaklarının artmasını sağlamaktadır. Öte yandan, inşaat sektörü, geniş bir yelpazede düşünülmesi gereken birçok maliyet ve gider unsurunu da içerisinde barındırmaktadır.

Kat karşılığı inşaat, arsa sahibinin mesken, işyeri vb. inşaat eseri sahibi olmak kaydıyla daha önce şartları belirlenmiş olan sözleşmeyle arsasını yükleniciye devir etmesi olarak tanımlanmaktadır. Müteahhidin, arsa sahibiyle daha önce belirlenmiş sözleşme çerçevesinde anlaşması ile kat karşılığı inşaatın ilk adımı atılmış olmaktadır. Süreç, imar durum tespiti ve yapı ruhsatının alınması, inşaatın yapımına başlanması ve yapı kullanım izin belgesinin alınması ile sona ermektedir.

Yap-sat şeklinde inşaat yapan işletmeler inşaatı kendi arsası üzerine yapmaktadırlar. Kat karşılığı inşaatı ise arsaya finansman ayrılmamakta, diğer bir ifadeyle, yüklenici arsanın finansmanından kurtulmaktadır. Sermayesi güçlü olmayan veya arsayı nakit olarak finansal açıdan daralmak istemeyen işletmelerin kat karşılığı inşaatı tercih etmeleri daha sıkça karşılaşılan bir durumdur. Sektörün hızla gelişmesi arsaya talebin ve arsa fiyatlarının artmasına, bu da sektördeki firmaları kat karşılığı yoluyla inşaat yapmaya yöneltmektedir.

Türk vergi mevzuatında bu konuya ilişkin doğrudan bir yasal düzenlemenin bulunmaması, kat karşılığı inşaat işlerinin dezavantajını oluşturmakta, ortaya çıkan birçok sorun genel hükümler çerçevesinde çözümlenmeye çalışılmaktadır. Bu çerçevede, sektördeki yüksek

rekabet şartları nedeniyle maliyetlerin doğru hesaplanması, vergi ve benzeri yükümlülüklerin mali tablolara doğru olarak aktarılması ayrı bir önem kazanmıştır.

“Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi Üzerine Örnek Bir Uygulama” konulu bu tez çalışmasında, arsa sahibi ve müteahhit için ortaya çıkan bir kısım vergisel yükümlülükler ile muhasebe süreci kapsamlı bir örnek uygulama ile ortaya konulmuştur.

Bu tezin amacı, Türk vergi mevzuatına uygun, fiilen uygulanabilen, taraflara ve bilgi kullanıcılarına yol gösterici metotların nasıl uygulanabileceğini göstermektir. Bu amaçla, vergilendirme ve muhasebeleştirme faaliyetlerine ilişkin sistematik bir çalışma yapılarak konunun teorik olarak daha iyi anlaşılması için birçok alt bölüme yer verilmiştir. Ayrıca, vergilendirme ve muhasebe uygulamalarının daha iyi pekiştirilmesi için örnek bir uygulamaya yer verilerek çalışmanın konu hakkında özellikle uygulayıcılara faydalı olunması amaçlanmıştır. Kurumlar arası görüş ayrılıkları ve sonuçlarını ortak bir paydada işlenmesi amacı güdülmüştür.

Bu çalışmada, kat karşılığı inşaat sektörü ile ilgili konular, vergilendirme ve muhasebeleştirme işlemleri çerçevesindeki önemi dikkate alınarak incelenmiştir. Türk vergi mevzuatında konuya ilişkin özel bir düzenleme bulunmaması nedeniyle, öncelikli olarak konu hakkında farklı kanunlardaki ilişkili hususlar ve sorunlar ele alınmak suretiyle, çalışma “Giriş ve Amaç” başlıklı bu bölüm de dahil olmak üzere beş bölüm şeklinde hazırlanmıştır.

İkinci bölümde, inşaat işlerine ilişkin temel kavramlar ve kat karşılığı inşaat faaliyetini de içeren özel inşaat işlerinin ele alındığı bir alt bölüm yer almaktadır. İkinci bölümün devamında, kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirme sürecine ilişkin olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Harçlar Kanunu’nda yer verilen özel düzenlemeler yönünden irdelenmiş, konu hakkında son yasal düzenlemelere de yer verilmiştir.

Ayrıca bu bölümde yer verilmek üzere, kat karşılığı inşaat işinin, sözleşme ile başlayıp devam eden maliyet ve gelir tablosuna aktarılarak vergilendirilmesini içeren süreç, yukarıda bahsedilen yasalar kapsamında ele alınarak “Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Özellikli Durumlar” başlığı altında incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, öncelikle inşaat muhasebesi ve maliyet hesaplarına ilişkin temel bilgilere yer verilmiştir. Kat karşılığı inşaat muhasebesi başlıklı alt bölümde ise, tek düzen hesap planı

çerçevesinde kat karşılığı inşaat işlerinin, inşaat malzeme alımından, işçilik giderleri, inşaat başlamadan veya tamamlanmadan yapılan satışlar, iskan izni alımından sonra alınan faturanın kayıtlara alınması, arsa maliyetinin hesaplanması, yüklenici tarafından arsa sahibine ait yerlerin teslimi ve fatura düzeni, müteahhidin eş, çocuk ve yakınlarına yapılan bağış ve satış işlemlerine kadarki tüm aşamalarının muhasebeleştirilmesine ilişkin konular ele alınmıştır.

Öte yandan bu bölümde, muhasebe kayıtlarının örnek uygulama üzerinden yapılması amaçlanmış, vergisel açıdan görüş farklılıkları ve kurumların verdiği görüşlerin muhasebe defter kayıtlarındaki etkilerine değinilmiştir.

Dördüncü bölümde, kat karşılığı inşaat işine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiştir. Bu örnek ile tarafların kat karşılığı inşaat sözleşmesini imzalaması ile başlayan ve bağımsız bölümlerin satışı ile sona eren süreçte oluşan mali olayların vergilendirme ve muhasebeleştirme uygulamaları yönüyle değerlendirilmesi yapılmış ve bu bölümün sonunda yer verilen önerilerle bu konuda yaşanması muhtemel problemlerin rasyonel metotlarla çözülmesi amaçlanmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin, sözleşmenin taraflarına yüklediği vergi yükümlülükleri ile yapılması gereken muhasebe ve maliyet hesaplarına ilişkin önceki bölümlerde anlatılan konularda elde edilen sonuçlar ve bu kapsamdaki önerilere yer verilmiştir.

Son bölümde yapılan öneriler ile, uygulamada yaşanması muhtemel problemlerin önüne geçilmesi, tek tip uygulama birliğinin oluşturulması, haksız rekabetin engellenmesi, bu vesile ile kurumların, arsa sahiplerinin ve müteahhitlerin kat karşılığı inşaat yapım işi sürecindeki yükümlülüklerini kavraması ve çözüm yollarına ulaşması amaçlanmıştır.

BÖLÜM 2. İNŞAATA İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

2.1. İNŞAATA İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR

2.1.1. İnşaat Kavramı

Genel anlamda inşaat, insanların hayal gücü ile tasarladıkları, kaynak, emek ve teknolojiyi kullanmak suretiyle yaptıkları tüm yapı, eser ve yaratılan yapılar üzerinde gerçekleştirilecek tüm iyileştirme faaliyetlerini kapsamaktadır (Ekergil, 2013:3-4). Bu tanımdan anlaşılacağı üzere inşaat faaliyeti bir üretim eylemidir (Çankaya, 2003:2).

Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi ile ilgili Kanun Taslağı çalışmasında ise inşaat, “Yüklenici tarafından, emek ve sermaye harcanarak yapılacak olan imalat” şeklinde tanımlanmıştır(Ekergil, 2013:4).

Vergi kanunlarında inşaat kavramının tanımına yer verilmemiş olup, inşaata ilişkin yukarıda yer alan açıklamalarda belirtilen bir kısım kavramların tanımına genel olarak 3194 sayılı İmar Kanunu’nda yer verilmiştir. Anılan Yasa’nın 5.maddesine göre yapı, “*karada ve suda, daimi veya geçici, resmi ve özel, yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik hareketli tesisler*” olarak tanımlanmıştır (İmar Kanunu 5.madde). Bu tanıma ilaveten 3194 sayılı Yasa’da bina ise, “*kendi başına kullanılabilen, üstü örtülü ve insanların içine girebilecekleri ve insanların oturma, çalışma, eğlenme veya dinlenmelerine veya ibadet etmelerine yarayan, hayvanların ve eşyaların korunmasına yarayan yapılar*” olarak ifade edilmiştir.

Türkiye Muhasebe Standartları 11 No’lu İnşaat Sözleşmeleri Standardı’nda, inşaat işi, “Bir inşaat sözleşmesi köprü, bina, baraj, kanal, yol, gemi veya tünel gibi tek bir varlığın inşası için yapılmış olabilir. İnşaat sözleşmesi tasarım, teknoloji ve fonksiyon veya nihai amaç ya da kullanım açısından birbiriyle yakından ilişkili veya birbirine bağımlı birden çok varlığın inşası ile ilgili de olabilir. Bu tür sözleşme örnekleri rafineri inşaatı ve diğer fabrika veya tesislerdeki karmaşık parçaların inşasını içerir” şeklinde tanımlanmıştır.

2.1.2. Müteahhit, Yapı Sahibi ve Arsa Sahibi

İnşaat ileri, yapım iini üzerine alan kişi (müteahhit veya yüklenici) tarafından yürütülmekte ve inşaat (yapı) sahibi ise, bir inşaat iini önceden belirlenen bir bedel karşılığında yaptırmak üzere yüklenici ile anlamaktadır.

Bu açıklamada ifade edilen müteahhit ya da yüklenici, inşaat ilerinin sözleşme, plan ve artnamelere uygun biçimde yapımı için sorumluluk alan ve bu amaçla işgücü, malzeme ve ekipman sağlayarak bunları yöneten (denetleyen) kişidir (WEB_1, 2017).

Arsa sahibi ise bir veya birden fazla kişiden oluşan arsasını, konut ve/veya işyeri yapılmak üzere bir kat karılığın inşaat sözleşmesiyle müteahhide veren kişidir.

2.1.3. Kat Mülkiyeti ve Kat İrtifakı

Bir arsa üzerinde ileride kat mülkiyetine konu olmak üzere yapılacak veya yapılmakta olan bir veya birden çok yapının bağımsız bölümleri için o arsanın maliki veya ortak malikleri tarafından kurulan irtifak hakkına kat irtifakı, bu haklara sahip olanlara da kat irtifakı sahibi denilmektedir (WEB_2, 2017).

Kat karılığın inşaat içinde, arsa sahibi ile yüklenici arasında tesis edilen kat irtifakı, tarafların inşaat bitiminde sahip olacakları bağımsız bölümlerin arsa paylarını ifade etmektedir (Selimoğlu, 2016:272). İnşaat balamadan önce ya da inşaat süresi içinde arsa sahibinin yükleniciye anlaşılan paylar üzerinden tapuda yaptığını devir, tarafların için sonunda elde edeceği hak ve kazanımları ifade eder. Yapı kullanım izin belgesinin alınması ile de mevcut kat irtifakı hakkını kat mülkiyeti hakkına tapuda dönüştürülür.

2.1.4. Yapı Ruhsatı ve Yapı Kullanma İzin Belgesi(İskân İzni)

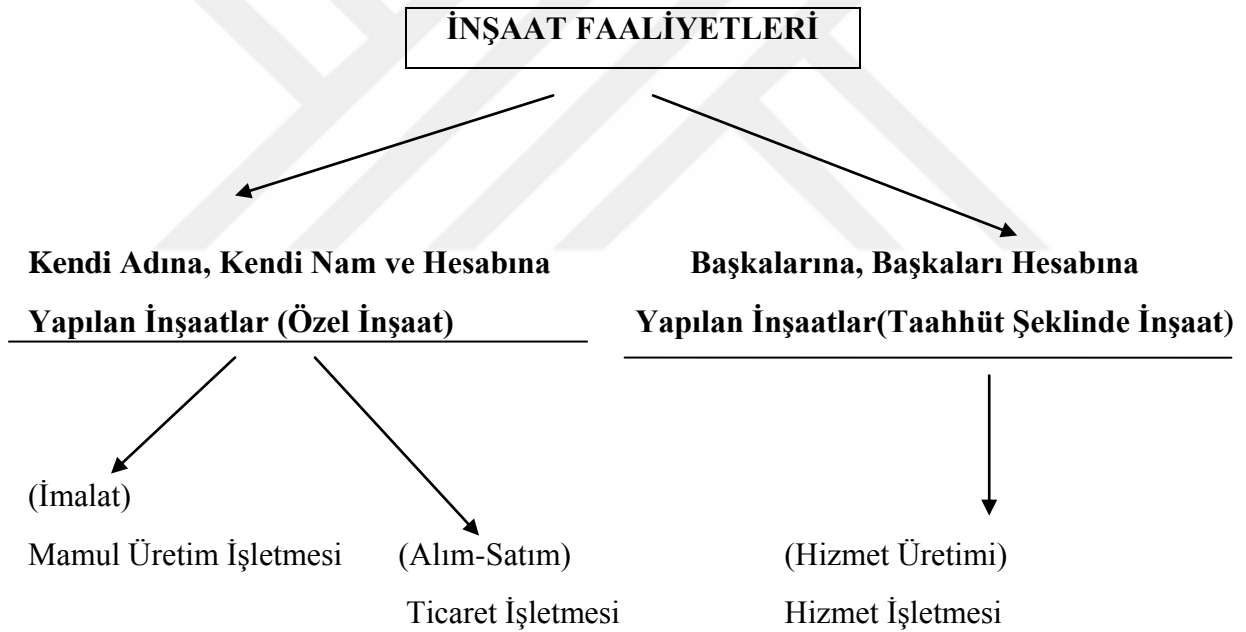
“Yapı ruhsatı”, taşınmaz sahibinin ya da taşınmaz üzerinde yapı inşa etme hakkı bulunan kişi ya da işletmelerin, taşınmazı üzerinde imar mevzuatına uygun bir yapı ya da mevcut bir yapı üzerinde esaslı değişiklik ve ilaveler yapılabilmesi amacıyla yetkili merciiler tarafından verilen izin belgesidir(Artukmaç, 1979:12).

3194 sayılı İmar Kanunu'nun 21. maddesinde, bu kanun kapsamına giren bütün yapılar için ilgisine göre belediye ya da valilikten yapı ruhsatı alınması zorunluluğu getirilmiştir.

Uygulamada “iskân izni” olarak da anılan “yapı kullanma izin belgesi”, belirli koşulların yerine getirilmesi suretiyle bir yapının sağlık ve fen yönünden kullanımında sakınca olmaması halinde ilgili idare tarafından kullanılması için verilen izindir. Yapının kullanılabilmesi için Yasada belirtilen süre içerisinde yapı kullanma izin belgesinin alınması zorunludur(Günel, 2007:11).

2.2. İNŞAAT FAALİYETLERİNİN TÜRLERİ

İnşaat faaliyetleri, vergi hukuku yönünden özel inşaat faaliyetleri ve taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri olarak iki sınıfa ayrılır. Kendi hesabına yapılan inşaat “özel inşaat(yap-sat) faaliyeti”, başkaları adına yapılan inşaat ise “taahhüt şeklinde inşaat faaliyeti” olarak adlandırılmaktadır(Şenlik, 2007:8).



Şekil 2.1: İnşaat Faaliyet Türleri (Selimoğlu, 2016:20)

2.2.1. Özel (Yap-Sat) İnşaat Faaliyeti

Uygulamada “Yap-Sat inşaat” olarak da adlandırılan özel inşaat, kişi veya işletmelerin kullanmak ya da satmak amacıyla kendi nam ve hesabına yaptıkları inşaat faaliyetidir. Özel inşaat yapan bir kişi ya da işletme, yapım işi sonunda ortaya çıkan inşaatın pay alması durumunda, işletmenin bu faaliyeti özel inşaat olarak adlandırılır (Selimoğlu, 2016:13).

Taahhüt şeklindeki yapım işi sonucunda ortaya çıkan inşaatın ilgili kişiye devrinde herhangi bir prosedür gerekmez iken, özel inşaat yapan kişi ya da işletmelerin kendi nam ve hesabına inşa ettikleri yapının mülkiyetinin devri için tapuda tescil işlemlerinin yapılması gerekmektedir(Erden, 1997;8).

Yap-Sat inşaat işlerinde, müteahhit kendi arsası üzerinde tasarrufta bulunmakta olup, arsa sahibine pay vermediği için kat karşılığı inşaat gibi değerlendirilmemektedir. Öte yandan, herhangi bir taahhütte de bulunulmadığından yıllara sari inşaat hükmü taşımamaktadır.

2.2.2. Taahhüt Şeklinde İnşaat Faaliyetleri

İnşaat işlerinde taahhüt, kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, yapım işinin bir kısmı veya tamamının, işçilik kullanılarak, malzemeli veya malzemesiz şekilde üstlenilmesi anlamına gelmektedir(Kızılot, 2010:42; Selimoğlu, 2016:129). Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetlerinde, işi yapan kişi ya da işletme işten pay almamakta, bu ayırım taahhüt şeklinde inşaat ile özel inşaat arasındaki en önemli farkı oluşturmaktadır.

Taahhüt şeklinde inşaat sözleşmesi, mülga Türk Borçlar Kanunu'nun 355.maddesinde düzenlenen istisna akdinin bir örneğini oluşturmaktadır. Bu maddeye göre "İstisna, bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeğe taahhüt eylediği semen mukabilinde bir şey imalini iltizam eder." Yürürlükteki 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 470. maddesinde ise bu akit, eser sözleşmesi olarak adlandırılmaktadır.

Taahhüt şeklinde inşaat faaliyetleri, başladığı yıl bitirilemeyen inşaat işleri olarak tanımlanan "*Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Faaliyetleri*" ve işin tamamlanması bir yıldan kısa süren inşaat işleri olarak tanımlanan "*Yıllara Yaygın Olmayan İnşaat ve Onarım Faaliyetleri*" olarak iki gruba ayrılmaktadır.

2.2.3. Kat Karşılığı İnşaat İşleri

Günümüzde artan konut ihtiyacına paralel olarak müteahhitlerin arsa değerlerinin yüksek olması nedeniyle, arsa satın alma noktasında genellikle yeterli finansman olmaması ve finansman kaynaklarını arsaya yatırım yapmaktan ziyade, daha fazla konut üretmeye harcamaları, arsa sahibi açısından ise, arsaları üzerinde konut yapma hususunda mali imkanlarının bulunmayışı ve arsalarının daha fazla değer kazanmalarını istemelerinden arsa

sahipleri ile müteahhitler kat karşılığı inşaat işlerinde bir araya gelmektedir(Akdoğan, 2015: 19).

Arsa karşılığı inşaat olarak da isimlendirilen kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile müteahhit, yapacağı inşaatın arsa bedelini nakit ödemek yerine yaptığı inşaatla aynı olarak ödemektedir. (Çatıkkaş ve Şuekinci, 2012:173) Arsa sahibi arsanın karşılığında müteahhitten daire, işyeri, dükkan vb., teslim alırken müteahhit de arsaya karşılık gelen daha önceden belirlenmiş bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmektedir. Bu işlem trampa hükmündedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetleri açısından, müteahhit ve arsa sahibi yönünden bir kısım vergi yükümlülükleri doğmaktadır. Vergisel yükümlülükler konusunda yargı mercileri ve idarenin değerlendirmelerinde farklılıklar söz konusu olmaktadır. Bu durum, bir kısım vergi türleri yönünden sorunlar ortaya çıkarmaktadır(Çatıkkaş ve Şuekinci, 2012:173).

Muhasebe sistemi yönünden konu değerlendirildiğinde ise, kat karşılığı inşaat işlerinde üretim muhasebesi söz konusudur. Arsaya karşılık bağımsız bölümün teslim hizmeti değil, müteahhidin arsa karşılığında ürettiği bölümlerin arsa sahibine teslimidir.

BÖLÜM 3. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİ KANUNLARI ÇERÇEVESİNDEKİ DURUMU

3.1. GENEL AÇIKLAMA

Kat karşılığı inşaat işlerine uygulamada sıklıkla karşılaşılmamasına rağmen Türk vergi hukuku sisteminde bu konuda özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Konunun, vergi kanunlarının genel hükümleri çerçevesinde çözümlenmeye çalışılması, kat karşılığı inşaat faaliyetlerine yönelik uygulamalar ve uyuşmazlıklarda idarenin ve mahkemelerin farklı yaklaşımlarının olması beraberinde bir kısım sorunlar doğurmaktadır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, arsa karşılığında tamamlanan inşaatın teslimi, müteahhit tarafından yapılan ödemeler vb. konularda bir kısım özellikli durumlar bulunmaktadır. Aşağıda bu konularda açıklamalarda bulunulacaktır.

3.2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN KONUNUN İNCELENMESİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. Maddesinde de belirtildiği şekilde; Türkiye'deki ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, diğer yandan her türlü mal ve hizmet ithalatı ile kanunda ilgili bentte sayılan teslim ve hizmetler KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. KDV, harcamalar üzerinden alınan en yaygın vergi türüdür (Vergi Rehberi, 2017:146).

Kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirilmesi açısından, KDV oranları her bir özellikli duruma göre farklılık göstermektedir. Söz konusu özellikli durumlar bu bölümde ayrıntısı ile ele alınacaktır.

3.2.1. Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Teslim Konusu

KDVK'nın 2. Maddesine göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket eden kişiler tarafından, alıcıya veya adına hareket eden kişilere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir (İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK'nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları, 2017:264).

Kat karşılığı inşaat işinde trampa söz konusudur. Arsa sahibi ve müteahhit, anlaşmışları oran üzerinden arsa ve bağımsız bölümler üzerindeki haklarına isabet eden kısmı teslim ederler.

Topraktan yapılan satışlarda KDV'nin uygulanacağı tarihin saptanması konusu önem arz etmekte, bu hususta üç farklı zaman söz konusu olabilmektedir: kat irtifak tapusunun devredildiği tarih veya iskân izninin alındığı tarih ya da bağımsız bölümün teslim edilip fiilen kullanılmaya başlandığı zaman.

Teslim konusu KDV açısından fiilen teslimi ifade etmektedir. Topraktan yapılan satış veyahut tapunun devredilmesi teslim hükmünde gibi değerlendirilebilmektedir. Fakat fiilen teslimden maksat, bağımsız bölümün kullanılmaya başlanmasını ifade etmektedir. Kat irtifakı ile devir özellikle topraktan yapılan satışlarda sıkça karşımıza çıkmaktadır.

Bu durumda kat irtifakının düzenlendiği tapuda arsa payı hakkının devredildiği anda fatura düzenlenmeyecek ve dolayısıyla da KDV doğmayacaktır. İnşaatın bittiği ve artık kullanılmaya başladığı, alıcının elektrik ve su aboneliğinin başladığı, eğer bunlar bilinmiyor ise iskan izninin alındığı tarih teslim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Arsa karşılığı kat teslimlerinde KDV uygulamasına ilişkin açıklamalar, 30 seri numaralı KDV Genel Tebliğinde yapılmış ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde de tekrarlanmıştır. Söz konusu Tebliğde arsa karşılığı inşaat işlerinde iki ayrı teslimin olduğu, birincisinin arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisinin ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimi olduğu belirtilmiştir (Yılmaz, 2015:593).

3.2.1.1. Arsa Sahibi Tarafından Müteahhide Arsa Tesliminde KDV

Arsa sahibinin arsayı mutat faaliyet olarak alması veya satması durumunda ticari kazanç hükümleri gerçekleşeceğinden arsayı müteahhide teslim ettiği tarihte KDV doğacaktır.

Müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan teslimlerde ise emsal bedel üzerinden KDV uygulanması gerekmektedir.

KDVK'nın 17/4-r maddesi uyarınca kurumların en az iki tam yıl aktiflerinde kayıtlı buldukları taşınmazların teslimi KDV'den istisna tutulduğundan, aktife kayıtlı arsaların kat karşılığı tesliminde KDV uygulanmayacaktır (Tekin ve Bozkurt, 2014:263).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması konusunda Danıştay'ın içtihatı, 30 nolu KDV Tebliğinde yer alan arsa karşılığı inşaat işlerinin trampa olarak görülmemesi olup, kat karşılığı inşaat sözleşmesinin, trampa istisna akdi niteliğinde karma özel bir akit türü olduğu yönündedir(Taylan, 1995:123). Danıştay, bir kişinin arsasını müteahhide vermesini arsanın değerlendirmesine yönelik servetin şekil değiştirmesi tamamen kendine özgü bir işlem olarak görmektedir(Çatıkkaş ve Şuekinçi, 2012:173).

Arsa karşılığı inşaat işlerinde KDV uygulaması hususundaki yargı organları ile idare arasındaki farklı yaklaşımlar, vergi yükümlüsünü de belirsizliğe itmektedir.

4.2.1.1. Müteahhit Tarafından Arsa Sahibine Konut veya İşyeri Tesliminde KDV

Yüklenici tarafından, arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin teslimi KDV'ye tabi olup, bu yerlerin emsal bedeli üzerinden arsa sahibi adına fatura düzenlenmelidir. Fatura üzerinde KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Sadece KDV hesaplaması için fatura düzenlenmesi gerekmekte olup KDV dışında, fatura tutarının arsa sahibinden talep edilmesi söz konusu olmayacaktır (Selimoğlu, 2016:298).

Uygulamada karşılaşılan bir diğer sorun ise, KDV 1 Beyannamesi'nde, arsa sahibine yapılan satışın, "1 nolu teslim ve hizmetler kısmında" matraha ilave edilerek gösterilmesi hususudur. Teslim söz konusu olduğundan şüphesiz KDV'ye tabi olacaktır. Fakat matraha ilave edilmesi halinde, gelir tablosunda bir kazanç unsuru gibi düşünülmesine, gelir elde edilmemesine rağmen mali tablolara yanlış yansıtılmasına ve yine KDV beyannamesi ile gelir/kurumlar vergisi beyannameleri arasında uyumsuzluğa yol açmaktadır.

3.2.1.3 Katma Değer Vergisi Kanunu Vergiyi Doğuran Olay Kavramı

Vergiyi doğuran olay, inşaatın tamamlanması ve buna bağlı olarak ilgili taşınmazların tasarruf haklarının taraflarca devredilmesi durumunda gerçekleşecek ve fatura, teslimin yapıldığı bu aşamada söz konusu olacaktır(Selimoğlu, 2016:273).

Alıcıya, yapı kullanma izin belgesi alınmadan önce teslimin yapılması durumunda, teslim ile vergiyi doğuran olay meydana gelecek, yapı kullanma izin belgesinin alınması beklenmeyecektir (Yılmaz, 2015:548). Bu durum, iskân izninin tamamı alınmamış, fakat teslim edilmiş bağımsız bölüm sahipleri tarafından abonelikleri başlatılmış olan alıcılara uygun bir örnektir. Bir bağımsız bölüme ait aboneliklerin başlatılması halinde, KDVK açısından bir teslim söz konusu olacaktır. Vergiyi doğuran olay vuku bulmuş olup, KDV beyannamesinde ilgili dönemde gösterilip beyan edilmesi gerekmektedir.

Arsa sahibinin arsa tesliminin ticari nitelikte olması durumunda arsa için, müteahhidin ise arsa sahibine teslim ettiği bağımsız bölümler için, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarih itibariyle eş zamanlı olarak fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından yayımlanan 05/09/2011 tarihli ve 1458 sayılı Özelge'ye göre, kat karşılığı olarak yüklenici tarafından arsa sahibine bırakılan bağımsız bölümler için, bu bölümlerin tesliminden(inşaatın bitirilerek mülkiyetin alıcı kişiye geçmesi veya tescil öncesi bağımsız bölümlerin alıcının kullanımına bırakılmasından) itibaren yedi gün içinde arsa sahibi adına VUK 267. maddeye göre belirlenen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir(Akdoğan, 2015:36). KDVK 27/4 maddesi ışığında VUK 267. madde yorumlandığında, emsal bedel ikinci sıra maliyet esasına göre, emsal bedelin tespit edilmesi için genel idare ve yönetim giderlerinden maliyete pay verilmek suretiyle KDV'nin hesaplanması gerekmektedir (Selimoğlu; 2016:304).

Diğer yandan, arsa sahibinin talebi üzerine yüklenici tarafından bağımsız bölümlerde lüks kullanıma uygun yapılan harcamalar da, üzerine kar payı ilave edilerek teslimde düzenlenen faturada %18 KDV oranı ile arsa sahibine yansıtılır (Selimoğlu, 2016:298).

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, inşaat faaliyetleri devam etmekte iken özel sözleşme veya satış vaadi ile ya da arsa payı üzerinden yapılan satışlarda, henüz bir teslim veya hizmet mevcut olmaması ve alınan bedellerin avans niteliği taşıması halinde fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Ancak, alınan bu avanslar için fatura düzenlenmesi halinde, faturada gösterilen bedel üzerinden KDV hesaplanması zorunlu bulunmaktadır. Öte yandan, GVK ve KVK yönünden inşaat devam etmekte iken veya arsa payı üzerinden satılan konut ve işyerlerine ilişkin satış bedellerinin, avans için fatura düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaksızın inşaatın tamamlanıp anahtar teslimi yapılan yılın satış hasılatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir(Kızılot, 2014:768).

3.2.1.4 Konut Teslimlerinde KDV Uygulaması Açısından Net Alan Hesaplaması

Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 02.03.2017 tarih ve E:2014/4835; K:2017/2170 sayılı kararına göre, konutların net alan hesabı Planlı Tip İmar Yönetmeliği'ne göre yapılacaktır. Bu karar uyarınca, Bağımsız Bölüm Net Alanı; bağımsız bölüm içerisindeki kapalı olup duvarlar arasında kalan net alandır. Bağımsız Bölüm Toplam Net Alanı: Bağımsız bölüm net alanı ile bağımsız bölüme ait eklenti veya eklentilerin net alanlarının toplamıdır.

1 Mayıs 2014 tarihinden sonra teslim edilecek konutlarda 150 metrekarelik net alan hesabına;

-Balkonlar, zemin, çatı ve kat terasları, kat ve çatı bahçeleri gibi en az bir cephesi açık olan mekânlar,

-Kapı ve pencere eşikleri, 2.5 cm'yi geçmemek koşuluyla sıva payları, kolonlar, duman, çöp, atık, tesisat ve hava bacaları ile ışıklıklar, bağımsız bölüm içindeki asansör ve galeri boşlukları, tesisat odası, merdivenlerin altlarında 1.80 m. yüksekliğinden az olan yerler, müstakil binalarda bağımsız bölüm içindeki, sığınak, odunluk, kömürlük, hidrofor ve arıtma tesisi alanı, su ve yakıt deposu ve kazan dairesi,

-Bina içindeki garajlar ile bina dışında kalan konut başına 18 m² den büyük olmamak üzere yapılan garajlar, dâhil edilmeyecektir.

Yukarıda sözü edilen Danıştay kararı ile, yetmiş beşten fazla bağımsız bölümü bulunan konut parsellerinde sosyal ve kültürel ihtiyaçları karşılamak üzere düzenlenmiş çocuk parkı, bahçe düzenlemesi havuz, kamelya, çim ekimi, spor alanı ibadet alanı gibi alanlara ilişkin konutun yapımı için zorunlu olmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'lerin iade edilebileceği hükmü verilmiştir (Yılmaz, 2015:590).

Vergi kanunları açısından inşaatın net alanının hesaplanması önem arz etmektedir. KDV oranının tespiti, KDV iadesinin talep edilip edilmeyeceği hususunda net alanın tespiti önemlidir. Net alanı 150 m²'ye kadar olan ikinci el konut teslimlerinde uygulanacak KDV oranı, konutun yeni KDV uygulaması kapsamına girip girmemesine göre değişmektedir (Kızılot, 2014:743).

3.2.1.5 İnşaat Devam Ederken Konut ve İşyeri Satışlarında KDV Uygulaması

İnşaat başlamadan veya devam ederken yapılan satışlarda, satış bedelinin KDV dahil biçimde tahsil edildiği durumlarda, müşterinin talebi doğrultusunda fatura düzenlenmesi durumunda, KDV'nin tahsil edildiği dönemde beyan edilmesi gerekmektedir (Selimoğlu, 2016:287).

İnşaat halindeki yapının başka bir inşaatçı işletmeye satılması ile inşaat bittikten sonra bağımsız bölümlerin bir kısmının veya tamamının teslim edilmek üzere satılmasını birbirinden ayırmak gerekmektedir. İnşaat halinde satış yapılması durumunda, bir bina satılacak nitelikte bir yapı değil, yarım bir inşaatın satışı söz konusu olacaktır. Dolayısıyla satılan şey bir konut değil, bir inşaatır. Dolayısıyla normal işlemlere ilişkin KDV oranlarının uygulanması gerekmektedir(Yılmaz, 2015:598).

KDVK'na göre fatura düzenlenmesi teslimine bağlı olduğundan; mal teslimi veya hizmet ifası durumunda, malın teslim veya hizmetin yapıldığı andan, itibaren yedi (7) gün içerisinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Danıştay içtihatları uyarınca, inşaatta malın teslimi veya hizmetin ifasının gerçekleştiği, dolayısıyla fatura düzenlenmesi gereken durumlar şunlardır (Kızılot, 2014:421);

- Konutun inşası tamamlanmamış, fakat kat mülkiyetine geçilmiş ise mülkiyetin tapuya tescili anında vergiyi doğuran olay meydana geleceğinden, KDV hesaplanır ve beyan edilir.
- Konutun inşaatı tamamlanmamış, fakat fiilen kullanılmaya başlanmış (kısmi iskan izni alınarak ilgili abonelikler başlatılmışsa) olması halinde, teslim gerçekleştiği için KDV hesaplanır ve beyan edilir.
- Konutun inşaatı tamamlanmış, teslim veya tapu devri yapılmış ise, KDV hesaplanır ve beyan edilir.
- Konutun inşaatı tamamlanmamış, satış gerçekleşmiş, KDV tahsil edilmiş ve belge düzenlenmiş ise, KDV belgenin düzenlendiği dönemde hesaplanır ve beyan edilir.

3.2.1.6 Taşınmaz Satışının KDV Beyannamesinde Gösterilmesi

Taşınmazın tesliminde vergiyi doğuran olay meydana geldiğinden, fatura düzenlenmekte ve ilgili dönemde KDV beyan edilmektedir. Fakat inşaatın toplam maliyeti belirli olmadığından gelir tablosunda yer almamakta, pasifte gelir tahakkukları hesabında tutulmaktadır. Sadece ilgili dönemde teslim gerçekleştiğinden KDV yükümlülüğü doğduğu için KDV beyanında hasılat ve dolayısıyla KDV beyan edilir. Gelir tablosu hesaplarına inşaat bittiği ve dolayısıyla toplam maliyet tespit edildiğinde aktarılır.

Arsa sahibi adına düzenlenen faturanın KDV beyannamesinde nasıl gösterileceği konusu da önem arz etmektedir. Nitekim arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için ilgili Tebliğde “işbu fatura KDV için düzenlenmiştir” denilmiş ise de, özellikle indirimli orana tabi işlemlerin iadesi işlemlerinde mali idare, ilave edilecek KDV kısmında değil, hasılat beyanı (Tablo 1) ile beyan edilmesini talep etmektedir. Bu durum beyannameler arasında uyumsuzluğa yol açmaktadır.

Hasılat olarak beyan edilen tutar gelir ve kurumlar vergisinde matrahta beyan edilir. Arsa sahibine düzenlenen faturadaki hasılatın maliyete ilave edilmesi kümülatifte brüt kârı düşürmektedir. Hasılatı ilave edilmesi işin mahiyeti açısından üretim sonucu yapılan teslimi ifade ettiğinden uygun bir çözüm yolu olduğu düşünülmektedir. Aynı tutarın satılan mamul maliyetine ilave edilmeden diğer satışların maliyeti olarak değerlendirilmesi en uygun tercih olacaktır. Sonuç olarak arsa sahibine düzenlenen fatura, beyannamenin tablo-1 kısmında, matrahta ve ilgili KDV satırında hesaplanarak beyan edilecektir.

Arsa sahibine arsası karşılığında teslim edilen bağımsız bölümlerin emsal bedelleriyle yasal kayıtlara hasılat olarak intikal ettirilmesinin önemli bir gerekçesi de, ilgili bağımsız bölümlerin inşa maliyetlerinin, yasal defterlerde stok olarak yer alan bağımsız bölümlerin (müteahhide kalan daireler) maliyetleri içerisinde gösterilmiş olmasıdır. Zira müteahhit tarafından karşılanan toplam inşaat maliyeti, sadece müteahhide kalan bağımsız bölümler arasında paylaştırılmakta, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ise tamamen müteahhide kalan kısımların inşaat maliyeti içerisinde eritilmektedir. Böylelikle müteahhide kalan bağımsız bölümlerin olması gereken inşaat maliyeti, yasal kayıtlarda daha yüksek gözükmemektedir.

Böylece yıllık kazancın tespitinde arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin yapım maliyeti indirim olarak dikkate alınmaktadır. Yıllık ticari kazancının tespitinde yapım giderleri maliyet olarak dikkate alınan bağımsız bölümlerin aynı zamanda emsal bedelleri üzerinden yıllık kazancın tespitinde hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir. Çünkü vergiye tabi bir kazancın tespitinde aynı gelir unsurunun maliyeti indirim olarak dikkate alınırken, hasılatın da beyan edilmesi zorunludur.

3.2.1.7 Gayrimenkul Satışının KDV Beyannamesinde Gösterim Usulü

İnşaat henüz başlamadan veya devam ederken, gerek satış vaadi sözleşmeleriyle veya diğer durumlarda, yüklenici tarafından müşterilere yapılan satışlarda fatura düzenlenmeyecek ve KDV hesaplanmayacaktır. Bu noktada tahsil edilen bedeller avans niteliğinde olup, muhasebe kayıtlarında gelir olarak dikkate alınmayacak, ancak avans hesaplarında izlenecektir (Selimoğlu, 2016:287).

Bu açıklamalara ilişkin ilk örneğe bakıldığında;

ABC inşaat projesinde, inşaat henüz proje aşamasında iken, Bay M topraktan 135.000-TL bedel ile daire almış ve söz konusu bedeli inşaat firmasının banka hesabına havale yapmıştır. Bu durumda yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır:

----- / /-----		
102.01 Banka Hesabı	135.000	
	340.01 Bay M	135.000
----- / /-----		

Satış vaadi sözleşmelerine bağlı olarak önceden peşin olarak tahsil edilmiş olan tutara karşılık olarak, ilgili bağımsız bölümün inşaatın tamamlanmasını müteakip alıcıya fatura düzenlenmesi gerekir. Uygulamada satış faturasına esas olan tutara KDV'nin dahil olup olmayacağı konusunda bir takım sorunlar yaşanmaktadır. İşin aslına bakıldığında, sorun, bu hususun satış vaadi sözleşmelerinde açıkça yer almamasından kaynaklanmaktadır. Şayet sözleşmede, alıcının peşin olarak ödediği tutara KDV'nin dahil olduğu, alıcının bu ödeme dışında, adı ne olursa olsun başka bir ödemede bulunmayacağı net biçimde belirtilmiş ise, bu durumda alıcının peşin ödediği tutar KDV dahil biçimde satış faturasına esas olmalıdır.

Sözleşmede KDV'nin dahil olduğuna ilişkin belirleme bulunmuyorsa, alıcıya düzenlenecek faturada matrah, alıcının ödediği tutar olmalı ve bu tutar üzerinden ayrıca KDV hesaplanmalıdır. Bu durumda, hesaplanan KDV'nin alıcıdan ayrıca talep edileceği de açıktır (Selimoğlu, 2016:287).

Bu konudaki örneğe bakıldığında;

ABC inşaat projesi tamamlanmış ve topraktan 135.000 TL'ye satın alan Bay M'ye dairesi teslim edilmesi ve satıştan kaynaklanan KDV'nin tahsili bağımsız bölüm satış sözleşmesinde nakit olarak gerçekleştirileceği belirtilmiş olması durumunda, faturası 135.000 TL + KDV olarak düzenlenecek ve muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

----- / /-----		
340 ALINAN AVANSLAR	135.000	
100 KASA	1.350	
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR	135.000
	391 HESAPLAN KDV	1.350
----- / /-----		

Muhasebeleştirmede tapu harcına da esas olan değere KDV dahil edilmemiştir. Bu nedenle belirtilen değere artı KDV tahsil edilmesi gerekecektir. Bu durum genelde sözleşmelerde göz ardı edilse de, kat karşılığı inşaat sözleşmesinde müteahhit tarafından belirtmeli ve gerek konut sahiplerinden gerekse de arsa sahiplerinden tahsil edilmelidir.

Tapu bedeli 200.000 TL, 150 m² altında bir daire olduğu varsayımı çerçevesinde, düzenlenen faturanın kaydı şu şekilde olacaktır;

----- / /-----		
120 ALICILAR	121.200	
	600 YURTİÇİ SATIŞLAR	120.000
	391 HESAPLANAN KDV	1.200
----- / /-----		

Burada matrah üzerinden tapu harcı ödenmeli ve KDV'nin ödeme veya tahsil şekli sözleşmede ayrıca belirtilmelidir.

3.2.1.8 Kat Karşılığı İnşaat İşinde İnşaat Bitmeden Arsa Tapusunun Müteahhide Devri Durumunda KDV Uygulaması

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "*I/Ç-1. Vergiyi Doğuran Olay*" başlıklı bölümünde; arsa karşılığı inşaat işlerinde vergiyi doğuran olay, müteahhidin arsa karşılığı konut, işyeri gibi bağımsız birimleri arsa sahibine teslimiyle gerçekleşeceği belirtilmiştir. İnşaat bitmeden önce arsa veya arsa payı tapusunun müteahhit adına tescil edilmesi durumunda tescil tarihinde vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği kabul edilmektedir (Yılmaz, 2015:601).

Arsa sahibi açısından arsanın teslimi, arsa sahibi tarafından müteahhide kat karşılığı inşaat sözleşmesindeki paylaşım oranına göre arsa paylarının tapuda tescil etmesiyle gerçekleşir.

Arsa karşılığı inşaat işinde bir takas ya da karşılıklı alışveriş bulunmamaktadır. Özel bir mülkiyet yapısı oluşturmak söz konusu olmadığından, arsanın tapusunun verildiği zamana bakılmaksızın müteahhide ya da gösterdiği kişiye verilmesinin de bu kapsamda değerlendirilmesi ve KDV'ye de tabi tutulmaması gerekmektedir (Yılmaz, 2015:602).

3.2.1.9 KDV'ye Tabi Olmayan Konut Teslimleri

KDVK gereğince KDV'ye tabi olmayan konut teslimlerine ilişkin hususlar şu şekildedir;

KDVK'nın 1. maddesine göre özel mülke ait konutların tesliminde, ticari, zirai ve mesleki faaliyetler çerçevesinde yapılan bir teslim ve hizmet durumu söz konusu ise, bu işlemler KDV'ye tabi olacaktır. Buna göre kişilerin şahsi konutlarının teslimi KDVK'ya tabi değildir. Burada arazi faaliyet veya ticari faaliyet ayrımının doğru olarak yapılması gerekmektedir. Aynı yıl içinde gerçekleşen ikinci bir gayrimenkul satışının ticari kazanç hükmünde olduğu ve KDV hesaplanması gerektiği, zira bu durumda faaliyetin arızilikten çıkarak sürekli bir ticari faaliyet olduğu yönünde görüşler bulunmaktadır (Maç, 1999;1.9).

KDVK 'nun 17-4-r maddesine göre, belediyeler ve kurumların aktiflerinde iki tam yıl tuttıkları gayrimenkullerin elden çıkarılmasında KDV muafiyeti söz konusu olacaktır. İstisnadan yararlanma koşulları satış suretiyle gerçekleşen bir devir veya teslimin bulunmasıdır. Satış haricinde bağış veya benzeri durumlardaki teslimlerde istisna uygulanması mümkün olmayacaktır(Aras, 2010).

3.2.1.10 Konut Kullanım Şeklinin KDV Oranına Etkisi

Ticaret ya da serbest meslek erbabı olan kişilerin bir bölümü, mülkiyeti kendilerine veya eşlerine veya her iki tarafa birden ait olan (paylı mülkiyet) meskenlerini aynı zamanda işyeri adresi olarak kullanabilmektedir(Erol, 2013:18). Bu durumda, mesken ruhsatlı olup, büro veya işyeri şeklinde kullanılan gayrimenkulün tesliminde uygulanacak KDV oranı sorunu ile karşılaşmaktadır.

Maliye Bakanlığı, taşınmazların, yapı ruhsatı ile tapu kayıtlarında ne şekilde gösterildiğinden ziyade fiilen hangi amaçla kullanıldığı/kullanılacağı hususuna bakılacağını belirtmiştir. Bu çerçevede, Bakanlık tarafından yayımlanan 08.08.2011 tarih ve 60 Sıra No.lu KDV Sirküleri'nde, proje yapı ruhsatı veya tapuda rezidans, işyeri, apart otel olarak gözüken net alanı 150 m² ye kadar olan taşınmazların fiilen konut olarak teslimine konu edilmesi halinde, teslimlerinde %1 (Büyükşehirlerdeki konutlar için getirilen yeni düzenleme kapsamına girenlerde ise tabi oldukları oranda), 150 m² ve üzerinde ise %18 KDV hesaplanacağı belirtilmiştir. Tapuda konut olarak gösterilen taşınmazlar fiilen işyeri/büro olarak kullanılıyorsa/kullanılacaksa teslimlerinde %18 KDV hesaplanacaktır. Fiilen konut ya da işyeri olarak kullanılacak taşınmazların tapuda veya yapı ruhsatında ne olarak gözüktüğünün bir önemi bulunmamaktadır (WEB_3:2017).

Maliye Bakanlığı'nın bu konuda yerleşik uygulaması, taşınmazın fiilen ne amaçla kullanıldığı/kullanılacağına bakılmaksızın, tapuda veya yapı ruhsatında net alanı 150 metrekareye kadar konut olarak gösterilen taşınmazların tesliminde % 1, net alanı 150 metrekare ve üzeri konut olarak gösterilen taşınmazlar ve işyerlerinin tesliminde ise % 18 oranında KDV hesaplanması doğrultusunda iken, yeni düzenleme olan 60 nolu KDV Sirküleri ve özelge (Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 05.09.2013 tarih ve 28-2013/48 sayılı Özelgesi) ile konu ayrı bir önem kazanmıştır.

3.2.1.11 İnşaat Sektöründe KDV Yönünden Uygulanan Teşvik ve Yasal Düzenlemeler

İnşaat sektöründe KDV açısından yeni düzenlemenin yapılmasının iki nedeni bulunmaktadır(Kızılot, 2014:645);

- Birincisi, özellikle büyükşehirlerde oluşan rantın vergilendirilmesidir.

- İkincisi ise, net alanı 150 metrekareye kadar konut teslimleri nedeniyle yapılan KDV iadeleridir. Bu iadeler son yıllarda büyük tutarlara ulaşmıştır.

07.04.2014 tarih ve 782 sayılı Özelge'ye (WEB_4:2018) göre; yapı ruhsatı 01.01.2013 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projelerinde;

- Büyükşehirlerde lüks veya 1.sınıf inşaat şeklinde yapılan konutların,
- Net alanı 150 m²'ye kadar olan (150 m² dahil) konutların, tesliminde KDV oranı;

Üzerine konut inşaatı yapılan arsanın, yapı ruhsatının alındığı tarihte arsa birim m² vergi değeri;

- 500 TL'nin (500 TL hariç) altında ise (eski uygulamada olduğu gibi) %1,
- 500-1000 TL (1000 TL hariç) arasında ise,%8,
- 1000 TL ve üzerinde ise, %18, şeklinde uygulanmaktadır.

08.09.2016 tarih ve 29825 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2016/9153 sayılı "Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararda Değişiklik Yapılmasına ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa Ekli (I) Sayılı Listede Yer Alan Bazı Mallarda Uygulanan Özel Tüketim Vergisinin Belirlenmesine Dair Karar" ile 2007/13033 sayılı Karara Geçici 2.madde eklenerek konutların 31/03/2017 tarihine kadarki (bu tarih dahil) teslimlerde KDV oranı %18'den %8'e indirilmiştir. Böylelikle 31.03.2017 tarihi de dahil olmak üzere 150 m² üzerinde konut tesliminde uygulanacak KDV, yükleniciye %10 indirim sağlamıştır. 3 Şubat 2017 tarihli ve 29968 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2017/9759 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki Kararın Geçici 2. maddesinde yer alan "31/03/2017" ibaresi "30/09/2017" olarak değiştirilmiştir.

2017/1 sayılı Vergi Sirküleri (Konut Satışlarında KDV Oran Uygulaması) ile, 01/01/2017 tarihinden itibaren alınan konut inşaatı projeleri ile 01/01/2017 tarihinden itibaren kamu kurum ve kuruluşları ile bunların iştirakleri tarafından yapılacak konut inşaatı projeleri ihalelerinde uygulanmak üzere KDV oranları düşürülmüştür. Söz konusu yeni oranlar aşağıdaki şekildedir:

Konutun Özelliği	Emlak Vergisi Değeri (m ²)	Büyükşehir Belediye Sınırlarında		Büyükşehir Belediye Sınırları Dışında	
		Kentsel Dönüşüm alanında	Kentsel Dönüşüm Dışında	Kentsel Dönüşüm Alanında	Kentsel Dönüşüm Dışında
Net Alanı 150 m ² 'den küçük	500TL. altında	% 1	% 1	% 1	% 1
	1000 TL-2.000 TL arası	% 1	% 8	% 1	% 1
	2.000 TL. üzeri	% 1	% 18*	% 1	% 1
Net Alanı 150 m ² 'den büyük	Tamamı	% 18*	% 18*	% 18*	% 18*

Tablo 3.1: BKK İle KDV Oranındaki Değişiklik

Diğer yandan, Türkiye’de yerleşik olmayan kişilere yapılan satışlarla ilgili, 8 Mart 2017 tarihli ve 30001 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6824 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 7. maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendinde, Türkiye’de yerleşik olmayanlara yapılan konut ve işyeri teslimleri KDV’den istisna edilmiştir (WEB_5:2017).

Yapılan bu düzenlemenin temel özellikleri şöyledir:

- Çalışma veya oturma izni olarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan yararlanabilir.
- Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilir.

Söz konusu istisnadan yararlanma koşulları ise şu şekildedir:

- İstisna, konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanır.
- Bedel, döviz olarak Türkiye’ye getirilmelidir.

- İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yeri en az bir yıl elde tutulmalıdır.

3.3.1 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN GELİR VERGİSİ KANUNU VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN VERGİLENDİRİLMESİ

Bu bölümde, kat karşılığı inşaat işleri; gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından “kazanç” unsuru göz önüne alınarak değerlendirilmeye çalışılacaktır.

Kat karşılığı inşaat işlerinde, gelir vergisi ve kurumlar vergisi açısından önem arz eden husus, müteahhide arsanın teslimi ve müteahhidin de arsa sahibine daire veya işyeri tesliminin bir satış olup olmadığı ve düzenlenecek faturanın zamanı ve miktarı konularıdır (Tekin ve Bozkurt, 2014).

Topraktan yapılan satışlarda ya da inşaat tamamlanmadan yapılan satışlarda iki unsura dikkat edilecektir; iskan izni alınıp alınmadığı ve daireyi satın alan kişinin abonelik (su, elektrik, doğalgaz) yaptırıp yaptırmadığı hususları. Bu iki unsurdan herhangi birisi gerçekleştiğinde kural olarak vergiyi doğuran olay meydana gelecektir. Ancak inşaat tamamlanmaması ya da kısmi iskan alınması durumunda, toplam maliyetin içine bahçe duvarı, oyun alanı, sosyal alanlar, yüzme havuzu vs. gibi diğer maliyetler eklenmemiş olacağından, diğer bir anlatımla hasılat açısından bir verginin doğmayacağı dikkate alındığında, gelir ve kurumlar vergisi açısından değerlendirmek uygun olmayacaktır.

3.3. 1. Gelir Vergisi Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi

3.3.1.1 Genel Açıklamalar

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na göre gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içerisinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır (İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK’nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları, 2017:3).

Ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı, diğer kazanç ve iratlar olmak üzere toplam yedi unsur, gelir vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.
- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu Yasanın 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulması gerekir (İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK'nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları, 2017:29).

Gelir Vergisi Kanunu'nun 80/6. maddesine göre iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde satılan gayrimenkullerden elde edilen kazanç gelir vergisi kapsamındadır. İvazsız intikaller ve beş yıl geçtikten sonra yapılan satışlar ise gelir vergisinden istisnadır (Tekin ve Bozkurt, 2014).

Gayrimenkullerin alım satımı faaliyetlerinde elde edilecek gelirin vasfının belirlenmesinde en önemli unsur “devamlılık”tır. Bu faaliyetler sürekli bir şekilde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazançtır. Kat karşılığı inşaat faaliyetleri neticesinde, dairelerin bağımsız bölüm olarak bir yıl içerisinde birden fazla satılması veya bir yıl içerisinde bir bağımsız bölüm satılmakla müteakip yıllarda da satış yapılması durumunda, satışlarda “devamlılık” bulunduğundan, bu kazançlar ticari kazanç olarak gelir vergisine tabi olacaktır (Alpaslan, 2010:102).

60 No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre arsa karşılığı inşaat işleri trampa hükmünde olduğundan, her iki tarafın da fiili teslim tarihinden yedi gün içinde fatura ya da gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde ise, iskan alınması ile maliyetlerin oluşmasına müteakip ortaya çıkan olumlu fark gelir vergisinin konusuna girmektedir (Tekin ve Bozkurt, 2014).

3.3. 1.2 Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Verginin Nispeti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesine göre 2018 yılı gelir vergisi hadleri aşağıdaki gibidir:

14.800 TL'ye kadar	% 15
34.000 TL'nin 14.800 TL'si için 2.220 TL, fazlası	% 20
80.000 TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL, (ücret gelirlerinde 120.000	% 27

TL'nin 34.000 TL'si için 6.060 TL), fazlası	
80.000 TL'den fazlasının 80.000 TL'si için 18.480 TL, (ücret gelirlerinde 120.000 TL'den fazlasının 120.000 TL'si için 29.280 TL), fazlası	% 35

İşletmenin mali kârı üzerinden yukarıdaki tablodaki tutarlara göre gelir vergisi hesaplanır (WEB_6: 2017).

3. 3.2 Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi

3. 3.2.1 Genel Açıklamalar

Kurumlar vergisi mükellefleri, 5520 sayılı Kanununun 1.maddesinde; sermaye şirketleri, kooperatifler, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, iş ortaklıkları ve kamu iktisadi kuruluşları şeklinde belirtilmiştir (İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK'nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları, 2017:183).

İşletmelerin kat karşılığı inşaat işleri sonucunda yaptığı satışlardan elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Kurumlar vergisi, kooperatifler yönünden değerlendirildiğinde ise, kooperatifler, amaçları çerçevesinde arsa satın alıp konut veya işyeri yaparlar ve bunları ortaklarına dağıtırlar. Yapı kooperatiflerinin arsalarını kat karşılığı bir müteahhide vermeleri ise ortak dışı bir işlemdir. Bu işlem sonucunda, arsa karşılığı elde edilen konut ve işyerlerinin değeri ile yükleniciye bırakılan arsa payı maliyeti arasında oluşan fark kooperatifin kazancı olacaktır.

KVK uygulaması öncesinde, kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile konut teslim alınması, kooperatif yönünden münhasıran ortaklarla iş görülmesi koşulunun ihlali nedeniyle(ortak dışı işlem) kooperatifin kurumlar vergisi muafiyeti ortadan kalkmakta ve vergi mükellefiyeti söz konusu olmakta idi. Bu durum, KVK ile yapılan düzenlemeyle ortadan kalkmıştır(Şenlik, 2007:561). Dolayısıyla KVK'daki hükümlere uymak koşuluyla, arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ile elde edilen konutlar ortak dışı işlem sayılmayacağından, vergi muafiyeti bu işlem nedeniyle etkilenmeyecektir(Akdoğan, 2010:40).

3.3.2.2 Kurumlar Vergisi Oranı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır (WEB_7:2017). Şirket dönem net karı ne kadar olursa olsun vergi, %20 oranında olacaktır.

7061 Sayılı Kanununun 91. Maddesi ile 5520 sayılı Kanuna eklenen geçici maddede, “Geçici Madde 10- (1) Bu Kanununun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır” (WEB_8:2017) hükmü ile bu oran değiştirilmiştir.

3.4.1 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNİN VERGİ USUL KANUNU VE HARÇLAR KANUNU ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

3.4.1. Vergi Usul Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi

3.4.1.1. Genel Açıklamalar

Kat karşılığı inşaat işlerinde Vergi Usul Kanunu açısından ortaya çıkan sorun, arsa sahibine yapılan daire, konut ve işyeri tesliminde hangi tutar esas alınarak fatura düzenleneceğidir.

VUK'un 267. Maddesinde bu konuya ilişkin hükümler yer almaktadır. Bu maddeye göre emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olarak tanımlanmış ve bu emsal değer şu esaslara göre belirlenebileceği ifade edilmiştir:

1. Emsal Bedel İlkesi
2. Maliyet Esası
3. Takdir Esası

Arsa sahibine fiili teslim tarihi ve iskan tarihi baz alınarak düzenlenen faturadaki KDV'nin beyan edilmesi hususu maliyenin verdiği özgelere ışığında önem arz etmektedir. VUK'a göre ilk olarak emsal bedeli %25'ten az olmamak kaydıyla dikkate alınarak düzenlenecektir. Emsalin tespit edilemediği durumlarda ikinci sırada maliyet bedeli esası geçerli olacaktır. Maliyet bedeli, belli olan bağımsız bölüme %10 perakende payı ilave

edilerek bulunur(%10 olarak baz alınması arsa sahibinin gayrimenkul alım-satım işi ile uğraşmamasından dolayıdır.) Üçüncü sırada ise takdir esası kullanılır.

Danıştay'ın bir kısım içtihatlarında yukarıda söz edilen emsal değerın hesaplanmasında esas alınan ilkeler yerine arsa sahibi açısından sermayenin şekil değiştirmesi olarak düşünülmesi ve fatura düzenlenmesine gerek olmadığı yönünde kararlar verilmiştir(WEB_9:2018).

3.4.1.2. Vergi Sorumluluğuna İlişkin Açıklamalar

Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesine göre, mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK'nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları, 2017:353).

VUK uyarınca gerçek usulde vergilendirilen mükelleflerden 1.sınıfa tabi olanlar bilanço usulüne göre defter tutarlar. Defter kayıtları delil niteliğinde olduğundan kayıtların, doğru olarak ve yasal süresinde defter ve belgelere işlenmesi önem arz eder. Söz konusu defter kayıtları, mükellefin üçüncü kişilere olan sorumluluğunu ispat için öne süreceği yazılı belgelerdir.

3.4.1.3. VUK Hükümlerine Göre Düzenlenmesi Gereken Belgeler

Vergi Usul Kanunu'nda mal ve hizmet teslimleri sonrasında düzenlenen belgelerin ilki faturadır. Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.

VUK'un 231. maddesinin 5. bendinde; faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Anılan Kanunun 231. maddesinin 5. bendindeki "azami" ifadesi ile faturanın mutlaka bu süre içerisinde düzenlenmesi gerektiği belirtilmektedir.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemeler uyarınca, mal teslimi ve/veya hizmet ifalarına ilişkin belge düzenlenmesinde sürenin gün olarak belirlenmesi sebebiyle, yedi günlük sürenin

hesabının, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı ilk gün hesaba katılmadan takip eden günden başlaması gerekmektedir(WEB_10:2017).

Kat karşılığı inşaat işlerine ilişkin teslimlerde VUK'un bu hükmü önemli bir yer teşkil etmektedir. Tapu tarihleri veya iskan tarihleri ya da alıcının, dairenin aboneliklerini başlatması ile teslim edilen gayrimenkul için düzenlenecek faturada bu süreler dikkate alınacaktır.

Gider pusulası, kat karşılığı inşaat işlerinde arsa sahibi vergi mükellefi değil ise arsanın müteahhide teslimini belgelendirmek amacıyla kullanılan vesikadır. En az iki nüsha halinde, biri müteahhide, diğeri ise arsa sahibinde kalacak şekilde düzenlenecektir(İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK'nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları, 2017:461).

Kat karşılığı inşaat işinde, vergi mükellefi olmayan arsa sahibine teslim edilen gayrimenkul için emsal bedel üzerinden düzenlenen faturaya karşılık aynı bedel üzerinden arsa bedeli için de gider pusulasının tevdi edilmesi gerekmektedir.

3.4.1.4. VUK Hükümlerine Göre Emsal Bedel İlkesi

Var olan bir işletmeye dahil edilen gayrimenkullerin maliyet bedelleri biliniyor ise maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedeli bilinmiyorsa VUK' un 289. maddesi uyarınca, bina ve arazi vergi değeri ile değerlendirileceğinden aktife vergi değeri ile alınması gerekmektedir. Bu durumda arsa, inşaat maliyetine bu değerle girecektir. İdarenin uygulaması da maliyet bedeli bilinmiyorsa vergi değeri, ancak o da bilinmiyorsa emsal değeri ile değerlendirilmesi yönündedir (Yılmaz, 2015:224) .

Emsal bedeli, VUK'un 267. Maddesine göre belirli esaslara göre tespit edilecektir:

Birinci esas, “ortalama fiyat esası”dır. Aynı cins maldan daha evvelki aylarda yapılan satışlar göz önüne alınarak ortalama fiyat çıkarılır. Emsal bedel için, her bir malın %25'ten az olmaması şartı aranır.

İkincisi ise “maliyet bedeli esası”dır. Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli belirlenebiliyorsa maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave edilir. Ticari faaliyet bulunup bulunmadığına göre bu oran %5 veya %10 olarak tercih edilecektir.

Üçüncü esas ise “takdir esası”dır. Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilecektir.

Arsa sahibi adına düzenlenecek faturada hesaplanacak olan KDV'nin matrahı, yukarıda belirtilen VUK hükümleri çerçevesinde ele alındığında, öncelikle gayrimenkulün eş ya da benzer emsali göz ardı edilerek düzenlenmesi gerekir. Fiyatı belirli olan bir dairenin VUK'un 267. maddesindeki “emsal bedel ilkesi”nde belirtilen şartları taşıması halinde belirlenecek bedel üzerinden arsa sahibine düzenlenmesi gerekir.

Diğer bir örneğe göre, teşebbüs sahibi, müteahhit ilişkili kişi olarak adlandırılan bir yakınına bağışlamış olduğu dükkanını faturalandırırken “emsal bedel ilkesi”ne göre belirlenecek bedel üzerinden fatura düzenlemesi gerekecektir.

Öte yandan, 6 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan ve bu tarihten sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile KDVK’nın “Teslim” başlıklı 2. maddesinde yapılan değişiklikle, arsa karşılığı inşaat işlerinde;

- Arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan teslimin, arsanın tamamı yerine, müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı itibarıyla gerçekleştiği,
- Müteahhit tarafından yapılan işlemin de arsa payına karşılık, konut veya işyeri teslimi yapılmış olduğu, düzenlenmiştir.

Ayrıca yine bu Kanun’un 7. maddesi ile KDVK’nın “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti” başlıklı 27. maddesinde yapılan değişiklikle; arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, VUK’un 267. maddesinde yer alan maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarın esas alınacağı düzenlenmiştir.

3.4.1.5. VUK’un 328. Maddesi Işığında Vergiyi Doğuran Olay

213 sayılı Vergi Usul Kanunu 328. Maddesi hükmüne göre, devir ve trampa, satış hükmündedir. İnşaatın bitiminde, sözleşme gereği kalan bağımsız bölümlere ait arsa payları üzerindeki tasarruf hakkı devredilmiş olacaktır.

Müteahhit kendisine kalan bağımsız bölümler üzerinde tasarrufta bulunabilmekte, aynı zamanda bu bağımsız bölümlerin arsa paylarına da tasarruf etmiş olacaktır. Müteahhit bu

bağımsız bölümleri sattığında da söz konusu arsa payları müteahhidin ekonomik tasarrufunun bir unsuru olacaktır. Müteahhidin bu tasarruf hakkı, kat karşılığı inşaat sözleşmesi doğrultusunda arsa sahibi tarafından kabul edilen, arsa paylarından devrinden gelmektedir. Bu işlemin sonunda arsa sahibinin müteahhide ait bağımsız bölümler üzerinde herhangi bir hakkı olmadığı gibi, bu bölümlere ait arsa payları üzerinde de herhangi bir tasarruf hakkı kalmamaktadır. Arsa sahibi arsa payı karşılığını nakit olarak değil, fakat daire veya işyeri elde etme şeklinde “aynı” olarak almaktadır. Elde etmenin şeklinin nakdi veya ayni olmasının vergilendirmeye etkisi bulunmamaktadır (Selimoğlu, 2016:269).

3.4.2 Harçlar Kanunu Yönünden Konunun İncelenmesi

3.4.2.1 Genel Açıklamalar

492 sayılı Harçlar Kanunu'na göre tapuda gerçekleştirilen işlemler %2'si arsa sahibi, %2'si ise malik yani taşınmazı satın alan adına olmak üzere beyan edilen değer üzerinden hesaplanacaktır. Toplamda ise %4 oranında olan tapu harcı tapu devrinin yapıldığı tarihte hesaplanarak ödenecektir.

3.4.2.2 Harçlar Kanunu Uyarınca Kayıtlı Değer

Tapu harcı, emlak vergisi değerinden az olmamak üzere beyan edilen bedel üzerinden hesaplanır. Emlak vergisi değerinin altında beyan yapılamaz. Tapu harcı, gayrimenkulün tapuya tescili sırasında doğmaktadır (Tekin ve Bozkurt, 2014).

Özellikle inşaat tamamlanmadan, belediye rayiç bedeli üzerinden yapılan tapu devirlerinde gerçek satış bedeli üzerinden ödenmeyen tapu harçları vergi zıyaı cezası ile idare tarafından tahakkuk ettirilmektedir. Gayrimenkulün satışında tapu harcı ne kullanılan kredi miktarı ne de belediye rayiç bedeli üzerinden ödenir. Tapu harcı satış bedeli üzerinden beyan edilir ve ödenir. Ayrıca belirtmek gerekir ki tapu harcı, KDV hariç tutar üzerinden ödenecektir.

3.4.2.3 Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Harçlar Kanunu Açısından Dikkat Edilmesi Gereken Durumlar

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde tarafların tapu harçları hususunda dikkat etmesi gereken en önemli konu, taşınmaza ait tapu harcının belediye rayiç bedeli üzerinden değil, satış bedeli üzerinden ödenmesi olacaktır. Şayet taraflar bu hususa dikkat etmezler ise veya kullandıkları banka kredileri satış bedelinin altında kalır ise, idarenin tespiti etmesi halinde, gecikme

zammı ve faizi ile satış bedeli üzerinden kalan vergiyi ödemek zorunda kalacaklardır. Kat karşılığı inşaat işlerinde de buna benzer bir durum söz konusudur. Müteahhit bazen sözleşme imzalandıktan sonra tapuyu üzerine devir almakta, bazen de iskan izni alındıktan sonra, arsa sahibine ait olan daireleri devrettiği durumlar olmaktadır. Özellikle iskan izninden sonra devredilen tutarlarda fiilen bir satış olmamasına rağmen tapuda bedelin beyan edilmesi gerekmektedir.

3.4.2.4 Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Harç Uygulaması ve Yasal Düzenlemeler

30.09.2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) uygulanmak üzere, 492 sayılı Harçlar Kanunu'na bağlı (4) sayılı Tarifenin "I-Tapu İşlemleri" başlıklı Bölümü'nün 20/a fıkrasında sayılan tapu işlemleri üzerinden "binde 20" nispetinde alınan tapu harcı, konut ve işyerlerinde (kat irtifakı tesis edilmiş olanlar dahil) "binde 15" olarak yeniden belirlenmiştir. Bir başka deyişle, gayrimenkullerin ivaz karşılığında veya ölünceye kadar bakma akdine dayanarak yahut trampa hükümlerine göre devir ve iktisabında gayrimenkulün beyan edilen devir ve iktisap bedelinden az olmamak üzere emlak vergisi değeri üzerinden (cebrî icra ve şüyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alan için ayrı ayrı "binde 20" nispetinde alınan tapu harcı, konut ve işyerlerinde (kat irtifakı tesis edilmiş olanlar dahil) 30.09.2017 tarihine kadar (bu tarih dahil) "binde 15" olarak uygulanacaktır (WEB_11, 2017:48-2).

3.5. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİNDE ÖZELLİKLİ DURUMLAR VE VERGİLENDİRME

Bu bölümde, kat karşılığı inşaat işinin, sözleşme ile başlayıp devam eden maliyet ve gelir tablosuna aktarılarak vergilendirilmesini içeren süreç incelenecektir.

3.5.1 Arsa Sahibi ve Müteahhit Arasında Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesi Yapılması

Kat karşılığı inşaat işine yönelik olarak müteahhit(yüklenici) ile arsa sahibi arasında noter tasdikli "*arsa karşılığı/kat karşılığı inşaat sözleşmesi*" düzenlenmektedir. Söz konusu sözleşme genel olarak, inşaatın teknik özelliklerini, proje ve teknik şartnameyi, tarafların inşaat üzerindeki yüzde paylaşımlarını, karşılıklı sorumluluklarını, inşaat süresini vb. hususları ihtiva etmektedir (Selimoğlu, 2016:270).

Bu sözleşmede, özellikle arsa sahibinin arsa paylarının yükleniciye devri konusu önem arz etmektedir. Kat karşılığı inşaat işinde, arsa sahibi, yüklenicinin kendisine teslim edeceği konut veya işyerleri karşılığında, kendisine ait arsadan, yükleniciye kalan yerlere isabet eden arsa paylarını yükleniciye devretme borcu altına girmektedir (Karaman, 2009:2). Arsa sahibinin bu devir işlemini ne zaman ve hangi şartta yapacağı sözleşmede belirtilmelidir. Uygulamada arsa sahiplerine ait arsa paylarının devri çeşitli şekillerde yapılmaktadır. Devir işlemi, kat karşılığı inşaat sözleşmesinin yapılmasını müteakip henüz inşaat başlamadan topluca yapılabildiği gibi, sözleşme hükümleri uyarınca, inşaatın belli bir aşamaya gelmesi şartına bağlı olarak da yapılabilmektedir(Yavuz, 2012:488).

Arsa karşılığı inşaat uygulamasında arsa sahibi arsasını devretmekte, müteahhit de inşaatı tamamlamakta ve sonuçta yapıdaki bağımsız bölümler tarafların sürece katkıları oranında ve yapılan sözleşme çerçevesinde paylaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı, söz konusu uygulamada arsa sahibine düşen bağımsız bölümler için yeni bir edinim olduğunu kabul etmektedir. Dolayısıyla tek bağımsız bölüm satılması durumunda değer artış kazancı, birden fazla satış durumunda da ticari kazanç vergilemesi yapılmaktadır. Bakanlık tarafından, söz konusu uygulamanın şu şekilde yapılması istenmektedir (Yılmaz, 2015:239):

Uygulamada, arsa sahiplerine arsalarının karşılığında teslim edilecek bağımsız bölümler dışında, inşaat süresince ikamet edecekleri konutlarının kiralarının da ödendiği, ayrıca ilave nakit ödemelerin de yapıldığı görülmektedir. Bu hususların da sözleşme açık biçimde yer alması, özellikle yüklenicinin maliyetlerini doğru biçimde tespiti açısından önemlidir (Selimoğlu, 2016:271).

3.5.2 Arsa Sahibi Adına Düzenlenmesi Gereken Belgeler

Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazanç, GVK 37. maddesi uyarınca ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle arsa payı karşılığı inşaat işlerinde, müteahhit tarafından arsa sahibine yapılan bağımsız bölüm teslimleri için fatura düzenlenmesi ve faturada KDV'nin gösterilmesi gerekmektedir (Varlı, 2012).

İktisadi işletmelerin aktifinde kayıtlı arsaların müteahhide devredilmesi sırasında da fatura kesilmesi ve faturada KDV hesaplanması, ayrıca gerek müteahhit gerekse arsa sahibi

tarafından emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle, emsal bedelin KDV hariç olarak belirlendiği kabul edilecektir. Sahibi olduğu arsayı arazi olarak müteahhide teslim eden gerçek usulde vergilendirilmeyen şahıslara ait taşınmazlar gider pusulası ile belgelendirilebilecektir. İnşaat işini yapan tarafından iki nüsha olarak düzenlenecek gider pusulası arsa sahibine imzalatılmak suretiyle tevsik edici belge olarak kullanılabilir (Varlı; 2012).

3.5.3 Arsa Sahibinin Vergilendirilmesi

Arsa sahibinin arsa karşılığında yükleniciden teslim aldığı daireleri satması durumunda;

- Sadece bir dairenin satılması,
- Birden fazla dairenin bir kişiye satılması,
- Dairelerin topluca bir kişiye satılması, değer artış kazancı hususuna girer.

Ancak,

- Dairelerin birer birer farklı tarihlerde farklı kişilere satılması,
- Dairelerin birer birer aynı tarihte farklı kişilere satılması,
- Aynı kişiye farklı tarihlerde birer birer satış yapılması,
- Aynı veya farklı kişilere, her yıl bir daire satılması,

Durumunda, arsa sahibi gayrimenkul alım-satımı işiyle uğraştığı karinesinden hareketle, elde edilecek kazanç “ticari kazanç” hükümlerine göre vergiye konu olacaktır (Selimoğlu, 2016:400).

İnşaat işiyle uğraşan bir şirket, sermaye şirketi ise şirket ortaklarının arsaları üzerine yaptıkları arsayı kat karşılığı yapabilmekte ya da arsayı ortaklardan satın alıp yapabilmektedir. Şahıs işletmelerinde ise durum farklılık arz etmektedir. Gelir vergisi mükellefi olan müteahhit maliki olduğu arsası durumunda olan taşımaza inşaat yapabilmektedir. Bu durumda, yüklenici, tapudaki kayıtlı değer üzerinden arsayı defter kayıtlarına ve maliyete ekleyecektir.

Veraset yoluyla edinilen taşınmaz arsa karşılığı inşaat sözleşmesi ile binaya dönüşmüşse, bağımsız bölümler satılmasa da ivazsız intikal yoluyla elde edilme niteliği değişmeyecektir.

Bu bağımsız bölümlerden bir tanesi satılırsa değer artış kazancı kapsamında yine niteliği değişmeyecektir. Ancak aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda ise, yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden bu satışlardan elde edilen kazancın GVK'nın 37. Maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilecektir. Diğer bir anlatımla, bağımsız bölümlerin ivazsız edinilme niteliği bir kişiye bir tanesinin satılması ile aynı kişiye iki tanesinin satılması durumunda değişmiş kabul edilmektedir(Yılmaz, 2015:232).

Maliye Bakanlığı tarafından, yapılan inşaatın “kişisel ihtiyaca yönelik olması” bir ölçüt olarak esas alınmaktadır. “Kişisel ihtiyaç” için ise “barınma amaçlı konut” ölçüt olarak alınmaktadır. Yani arsası üzerine kendisi oturmak veya diğer bağımsız bölümleri kiraya vermek amacıyla inşaat yapan ya da yaptıran bir kişi, binanın altına bir dükkân inşa ettirmesi durumunda “ticari faaliyette bulunmuş sayılacaktır(Kızılot, 2015:558).

Arsa sahibinin mükellefiyetini ticari kazanç veya değer artış kazancı kapsamına alan “kişisel ihtiyaç” kavramı ele alındığında, gayri menkul sermaye iradı (gelir vergisi açısından) mükelleflerinin tek tek değerlendirilmesi icap etmektedir. Özellikle işyeri kira geliri elde eden mükelleflerin yasa maddesine göre kiraya vermek üzere işyerini inşa etmiş ve kiraya verip kira geliri elde etmişse, gayrimenkul sermaye iradı şeklinde değil ticari kazanç hükümlerince vergilendirilmesi gerekmektedir. Arsa sahibinin mesken inşaatı yapması ile dükkân inşaatı yapmasının vergilendirme türü açısından farklı sonuçlar doğurduğu aşikârdır.

Maliye Bakanlığı'nın bu yaklaşımına göre, konut olarak on hatta yirmi daireli bir bina yaptırılması ile iki veya üç daireli bir binanın altına dükkân yaptırılması farklı değerlendirilmekte ve ikinci durum “ticari kazanç” kapsamına alınmaktadır. Bu yaklaşımda bir çelişkinin bulunduğu açıktır. Ayrıca satma amacı olmaksızın bir faaliyetin ticari faaliyet olarak nitelendirilmesi doğru olmayacaktır. Ayrıca, yapılan bina inşaatının bir bağımsız bölümünün satılmadığı durumlarda da kazanç doğmayacağı ayrı bir gerçektir.

Öte yandan, gayrimenkulün beş yıl içinde elden çıkarılması halinde; ortaya çıkacak kazanç, GVK'nın değer artışı kazancına ilişkin hükümleri çerçevesinde vergilendirilecektir(Hacıköylü, 2016:203-204). Beş yıldan sonra yapılan satışlarda ise vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

3.5.4 Kat Karşılığı İnşaat İşlemlerinde Maliyet Saptaması

Kat karşılığı inşaat işi yapan bir müteahhit firmaya kalan bağımsız bölümlerin arsa maliyeti, arsa sahibinde kalan bağımsız bölümlerin inşaat maliyetidir. Arsa sahibi açısından da kendisinde kalan bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti, müteahhit firmada kalan bağımsız bölümlere isabet eden arsanın maliyet bedelidir. Müteahhit firmanın arsa sahibine belli sayıda bağımsız bölüm vermesinin yanı sıra bir miktar nakden ödeme yaptığı da görülmektedir. Bu durumda müteahhide kalan bağımsız bölümlere ait arsa maliyeti, arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin inşaat maliyeti ile nakden yapılan ödemenin toplamı olacaktır (Yılmaz, 2015:253).

Arsanın maliyetine nakdi ödemelerin yanında aynı katkılar var ise, bunlar da maliyet hesabında dikkate alınacaktır. Belgelendirilen tüm ödemeler inşaat maliyetine ilave edilecek ve her birim daire maliyetine tutarı üzerinde etki edecektir. Bağımsız bölümlerin maliyetleri de buna göre hesaplanacak ve muhasebe kayıtlarına alınacaktır (Yılmaz, 2015:255).

Bu konunun açıklığa kavuşturulması amacıyla aşağıdaki örnek verilebilir:

Konut İnş. A.Ş ile Bay A arasında Bay A'nın arsası üzerine kat karşılığı bir site yapılması konusunda anlaşma yapılmıştır. Yapılan anlaşmanın özeti şu şekildedir:

Sitede toplam 360 konut ve 40 işyeri bulunacaktır. Konutlardan 100 tanesi 120 m², 100 tanesi 150 m² ve 160 tanesi 180 m² olacaktır. İşyerlerinden 10 tanesi 30 m², 20 tanesi 40 m², 8 tanesi 60 m² ve 2 tanesi 100 m² olacaktır. Ortak kullanım alanında yeşil park alanı, çocuk parkı ve bir adet 16 sınıflı ilköğretim okulu olacaktır.

Konut A.Ş sözleşmenin yapıldığı gün 10 bin lira nakit ödeme yapacak ve bağımsız bölüm paylaşımı şu şekilde olacaktır:

CİNSİ	KONUT A.Ş	BAY A
120 m ² lik Konut	70	30
150 m ² lik Konut	70	30
180 m ² lik Konut	120	40
30 m ² lik İşyeri	6	4

40 m ² lik İşyeri	16	4
60 m ² lik İşyeri	6	2
100 m ² lik İşyeri	1	1
Toplam	289	111

Toplam inşaat maliyetinin arsa hariç 25.000.000-TL olduğunu varsayıldığında, öncelikle paylaşımına konu olan ev işyerlerinin toplam m² sinin hesaplanması gerekecektir:

CİNSİ	M²	SAYISI	TOPLAM M²
Konut	120	100	12.000
Konut	150	100	15.000
Konut	180	160	28.800
İşyeri	30	10	300
İşyeri	40	20	800
İşyeri	60	8	480
İşyeri	100	2	200
TOPLAM		400	57.580

İnşaatın toplam metrekaresi 57.580 m²'dir. Burada dikkat edilmesi gereken husus ortak kullanım alanında yapılacak olan yeşil park alanı, çocuk parkı ve bir adet 16 sınıflı ilköğretim okulunun m²'leri birim inşaat maliyeti hesabında dikkate alınmamasıdır. Bu alanlar için belirli bir maliyete katlanılmakla birlikte, bu alanların ayrıca bağımsız bölüm olarak değerlendirilmemesi ve paylaşımına konu olmaması nedeniyle birim inşaat maliyeti hesabında bu alanların metrekareleri dikkate alınmamakta ve bu alanlar için katlanılan maliyet bağımsız bölümlerin metrekare maliyetleri içinde dikkate alınmaktadır.

Paylaşımına konu olan toplam m² bulunduktan sonra Konut A.Ş ile Bay A'nın payına düşen ev ve işyerlerinin m² leri aşağıda gösterildiği şekilde hesaplanacaktır.

Cinsi	M²	Sayısı	Konut A.Ş payına düşen	Bay A'nın payına düşen	Toplam m²	Konut A.Ş Payına Düşen m²	Bay A'nın Payına Düşen m²
Konut	120	100	70	30	12.000	8.400	3.600
Konut	150	100	70	30	15.000	10.500	4.500
Konut	180	160	120	40	28.800	21.600	7.200
İşyeri	30	10	6	4	300	180	120
İşyeri	40	20	16	4	800	640	160
İşyeri	60	8	6	2	480	360	120
İşyeri	100	2	1	1	200	100	100
TOPLAM		400	289	111	57.580	41.780	15.800

Buna göre inşaatın metrekare maliyeti şöyle olacaktır:

$$25.000.000/(41.780+15.800) =$$

$$25.000.000/57.580 = 434,18 \text{ TL}$$

Arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin maliyeti 434,18 TL *15.800 m² = 6.860.044 TL'dir. Arsa sahibine ayrıca 10.000 TL verildiğinden Konut A.Ş'nin bağımsız bölümlerinin toplam arsa maliyeti ise (6.860.044 TL + 10.000 TL=) 6.870.044 TL olacaktır. Metrekare başına düşen arsa maliyeti ise (6.870.044 TL/41.780 m²=) 164,43 TL olacaktır.

Buna göre Konut A.Ş'nin bağımsız bölümlerinin metrekare arsa maliyeti 164,43 TL, metrekare inşaat maliyeti yukarıda hesaplandığı üzere 434,18 TL olduğuna göre, metrekare maliyeti (164,43 TL + 434,18 TL=) 598,61 TL olacaktır.

3.5.5 Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Elde Edilen Kazancın Tespit Zamanı

Kat karşılığı inşaat işlerinde kazanç unsurundan söz edilebilmesi için maliyet unsurunun tamamlanmış olması gerekecektir. Maliyet unsuru ise, projenin tamamının bitirilip iskan izninin alınmasıyla katlanılmış olan tüm harcamaları ifade etmektedir.

Bu konuda Gelir İdaresi Başkanlığı'nın görüşü şu şekildedir: "İşletmeniz tarafından müteahhide verilen arsanızın üzerine yapılan dairelerin inşası tamamen bitirilmediği müddetçe inşaat maliyeti oluşmayacağından, inşaatın devamı sırasında yapılan satışlar karşılığında alınan tutarların avans olarak değerlendirilmesi ve söz konusu dairelerin teslim edildiği dönem kazancına dahil edilmesi gerekmektedir. Ancak dairelerin tamamlanması ile ilgili muvazaalı bir durumun tespit edilmesi durumunda, gerekli cezai işlemlerin uygulanacağı tabiidir." (WEB_12:2017).

Burada dikkat edilmesi gereken husus, aslında inşaat tamamlanmadan elde edilen gelirin vergilendirilmesinin ne şekilde olacağı konusudur. İnşaat başlamadan ya da devam ederken yapılan satışlar ilgili Özelge'de (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.03.2012 tarih ve 1085 sayılı Özelgesi) belirtildiği üzere pasifte bir hesapta takip edilip inşaat tamamlanınca gelir tablosu hesaplarına aktarılacaktır.

3.5.6 Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Yapı Denetim Ödemeleri, Belediye Harcı ve Diğer Giderlerin İndirim Konusu Yapılması

Kat karşılığı inşaat işlerinde taraflar aralarında yaptıkları sözleşmelerde, karşılıklı yükümlülüklerini belirlemektedirler. Uygulamada, genellikle inşaatla ilgili giderler müteahhit tarafından karşılanmaktadır. İlgili mevzuatı uyarınca arsa sahibince ödenmesi gerekmekte olan giderlerin (belediye, su idareleri, elektrik şirketleri ve yapı denetim şirketlerine yapılan ödemeler) taraflar arasında yapılan sözleşmeye istinaden yüklenici tarafından karşılanması halinde, bu giderlerin yüklenici tarafından gelir vergisi ve kurumlar vergisi yönünden gider olarak esas alınıp alınmayacağı ve bu giderlere ilişkin KDV'nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususlarında bir kısım tereddütler bulunmaktadır (Kızılot, 2014:856).

Bu çerçevede konuya ilişkin Maliye Bakanlığı'nın görüşleri şu şekildedir:

İlk görüşe göre, Vergi Usul Kanunu'nun 3. Maddesine göre vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, söz konusu ödemelerin yapı sahibi adına müteahhitler tarafından

yapıldığından taraflar arasından düzenlenen ve bu hususların da yer aldığı sözleşme veya banka dekontu ile belgelendirilmesi halinde, bu ödemelerin GVK'nın 40. Maddesine göre ticari kazancın tespitinden gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

GVK'nın 40.maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde işletmeyle ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Yine aynı Yasanın 40.maddesinin birinci fıkrasında ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmış olup, bu kapsamda indirilebilecek giderler, işletmeyle ilgili olan ve kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan giderlerdir(Anadolu, 2015a).

İkinci görüşe göre, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir(İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarihli ve 1120 sayılı Özelgesi). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8. Maddesinin 3. fıkrasında, "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz." hükmüne yer verilmiştir.

Bu iki farklı görüş çerçevesinde, yüklenicinin doğru vergilendirilmesi amacıyla, katlanılan maliyetlerinin mali tablolara gerçeğe uygun bir şekilde yansıtılması için vergi kanunlarının da öngördüğü üzere yapılması gereken husus şudur ki; arsa sahibi adına yapılan ödemelerin müteahhit tarafından karşılanacağına sözleşmede açıkça öngörülmesi, arsa sahibi adına yapılan ödemelerin banka dekontları ile arsa sahibinin banka hesabına havale edilmesi ve bu banka dekontlarının VUK hükümlerine göre gider yazılarak usule uygun mali tablolara aktarılması önem arz etmektedir.

3.5.7 Konut ve İşyeri Satışlarının Ticari Faaliyet Kapsamında Değerlendirilmesi

Maliye Bakanlığı, kat karşılığı inşaat işleri kapsamında yapılan inşaatın kişisel kullanım gereksinimini aşması durumunu ticari faaliyet kapsamında değerlendirmektedir. Şöyle ki;

Özel inşaat yapımında gayrimenkullerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırını aşması ve ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurlarını açıkça taşıması, yapılan faaliyetin ticari sayılması

için yeterli olmaktadır. Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşan mesken veya şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte işyeri ya da mesken ve dükkan birimlerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda, ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması nedeniyle bu faaliyetin de ticari sayılması gerekmektedir(Yılmaz, 2015:235).

3065 sayılı KDVK'nın 1. Maddesinin 1.fıkrasında, Türkiye'de yapılan ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusuna girdiği göz önüne alındığında, vergi idaresinin görüşü çerçevesinde şahsi ihtiyaçtan fazlasının yapılmasının vergiye tabi tutulacağı açıktır. Bu nedenle katma değer vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekecektir.

İşyeri ünitesi şeklinde inşaat söz konusu olduğunda ise, “ticari faaliyet olarak değerlendirilmeyen özel ihtiyaca ilişkin inşaat işleri mesken inşaatlarına yöneliktir” düşüncesiyle bir adet işyeri yaptırılması durumunda ticari faaliyet ortaya çıkacaktır. Diğer bir ifadeyle, bir işyerinin satışının yapılması veya kiraya verilmesine bakılmaksızın işyeri inşaatı ticari faaliyet sayılmaktadır. Kaldı ki Maliye Bakanlığı'nın özelgelerinde işyeri inşaatlarından elde edilecek gelirin de ticari kazanç olduğu belirtilmektedir (Yılmaz, 2015:238). Bir işyerinin yapılması dahi ticari organizasyon kapsamında ise vergi mükellefiyetinin dükkan kiralari elde edenlerde gayrimenkul sermaye iradı şeklinde değil, ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

3.5.8 Daire veya Dükkanın Eş, Çocuklar veya Yakınlara Bedelsiz Olarak Devri Durumu

Daire veya dükkanın eşe, çocuklara veya yakınlara hibe edildiği yani bedelsiz devir durumunda, taraflar açısından şu sonuçlar ortaya çıkacaktır (Kızılot, 2014:435):

- Konu; daire ve dükkanı bedelsiz olarak alanlar yönünden incelendiğinde;

Daire, kat ve dükkanların bedelsiz olarak iktisap edilmesi olayında, iktisap edenler yönünden, “veraset ve intikal vergisi” mükellefiyeti doğmaktadır. Bunlar ilgili vergi dairesine, bir veraset ve intikal vergisi beyannamesi verilmek suretiyle, ivazsız(bedelsiz) olarak iktisap ettikleri daire ya da dükkanın rayiç bedeli beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin de, 3 yıl süreyle, her yıl Mayıs ve Kasım aylarında olmak üzere 6 eşit taksitle ödenmesi gerekecektir.

- Konu; daire ve dükkanı bedelsiz olarak verenler yönünden incelendiğinde;

Bir daire ve dükkanın bedelsiz olarak eş, çocuklar veya yakınlarına satanlar (hibe edenler) tarafından, daire veya dükkanın emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi ve normal bir satış işlemi gibi defterlere gelir kaydedilmesi gerekecektir. Eş, çocuklar ya da yakınlarına ivazsız olarak verilen daire ve dükkanlar için “emsal bedel” üzerinden değil, maliyet bedeli üzerinden fatura düzenlenerek gelir kaydedilmesi halinde, bu işlemler, vergi idaresi tarafından kabul edilmeyecek ve emsal bedele göre bulunan fark üzerinden, cezalı tarhiyat yapılarak vergi alınması yoluna gidilecektir (Kızılot, 2014:436).

3.5.9 Daire veya Dükkanın Eş, Çocuklar veya Yakınlara Satılması Durumu

Kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca arsa sahibine arsası karşılığında yüklenici tarafından ticari bir organizasyon kapsamında teslim edilen daire ve dükkanların, KDVK'nın 27.maddesi uyarınca emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanarak hasılat faturasının kesilmesi ve ilgili hasılat tutarının GVK'nın 37, 38, 40 ve 41. Maddeleri gereğince teslimatın gerçekleştiği yıl kazancına dahil edilerek gelir vergisi veya kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir (Koç, 2010).

Maliyet hesabında arsa sahibine verilen bağımsız kısımların inşa maliyetinin toplam inşaat maliyetinden ortak alanları da dikkate alarak m^2 hesabıyla doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir. Hesaplama toplam inşaat maliyeti, binanın ortak alanlar hariç toplam m^2 büyüklüğüne bölünerek m^2 başına düşen birim maliyet tespit edilmesi, daha sonra bu rakam arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin m^2 büyüklüğü ile çarpılarak inşa maliyeti hesaplanması gerekecektir.

Hesaplanan söz konusu maliyet rakamı ile devredilen daire ve işyerlerinin emsal bedeli arasındaki fark yüklenici firmanın arsa sahibine yaptığı teslimlerinin satış kârını oluşturacaktır. İlgili satış kârının yıllık gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Toplam inşaat maliyeti tespit edilemeyen durumlarda müteahhitin kazançlarının re'sen takdiri sırasında tespit edilen gayri safi satış hasılatının %20'sinin safi kâr olarak dikkate alınması Danıştay içtihatlarında açıkça karar altına alınmıştır(Koç, 2010).

BÖLÜM 4. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNİN MUHASEBELEŞTİRME SÜRECİ VE YÖNTEMLERİ

4.1. MUHASEBE KAVRAMI VE İNŞAAT MUHASEBESİNE İLİŞKİN TEMEL BİLGİLER

4.4.1. Genel Açıklamalar

Muhasebe, bir işletmede gerçekleşen finansal nitelikteki olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, raporlanması ve analiz edilerek yorumlanması süreci olarak tanımlanmaktadır (Arsoy, 2014:2).

Muhasebenin amacı ve görevi, işletme ile ilgisi bulunan belirli kişi ve kurumlara sayısal bilgi sağlamaktır. Söz konusu kişi ve kurumlar, esas itibarıyla işletme dışında yer alan üçüncü kişi ve kurumlar ile işletme içinde görev yapan yöneticilerden oluşmaktadır (Büyükmirza, 2015:27).

İnşaat faaliyetleri, niteliği gereğince, pek çok alanda teknik uzmanlık ve ekipman gereksinimi olan, fiziksel ve mali yönden büyük boyutlara ulaşan, teknik yönden detayı fazla olan ve uzun bir süreçte tamamlanan işlerdir(Yıldırım, 2008:25).

İnşaat faaliyetlerinin finansal nitelikteki işlemlerini ve olaylarını para ile ifade edilmiş şekilde kaydeden, sınıflayan, özetleyen muhasebe dalı da inşaat muhasebesi olarak adlandırılmaktadır.

İnşaat faaliyetlerinin belirtilen niteliği nedeniyle inşaat muhasebesinin de kendine özgü bir kısım özellikleri bulunmaktadır. Bu özellikler şu şekilde sıralanabilir(Şenlik, 2007:96):

- İnşaat işlerinin uzun bir sürece yayılması, giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi hususları muhasebe sistemine dahil etmektedir.

- Yapım faaliyetleri genellikle inşaat işiyle uğraşan işletmelerin merkez ofislerinden uzak yerlerde yapılmaktadır. Bu durum, muhasebe bilgilerinin toplanması ve kullanılmasında bir kısım sorunlara yol açmaktadır. Dolayısıyla, muhasebe kayıtlarının merkez de mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirmektedir.
- İnşaat işletmelerinin yaptığı her faaliyet birbirinden farklılık arz ettiğinden, bu durum, muhasebede sipariş maliyet usulünün kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.

4.1.2 Maliyet Hesaplarına İlişkin Temel Bilgiler

İnşaat muhasebesi daha çok maliyet hesaplarını kapsamaktadır. Maliyet hesapları, mal ve hizmetlerin planlanan biçim ve niteliğine getirilmesi için yapılan giderlerin toplandığı ve maliyet unsurlarına dönüştürülerek izlendiği hesaplar olarak tanımlanmaktadır (Selimoğlu, 2016:111). Maliyet hesapları gider hesaplarından meydana gelmektedir.

Gider, genel olarak, işletmenin ekonomik amaçlarına ulaşabilmesi amacıyla varlık veya hizmet tüketimi olup faydası tükenmiş maliyeti göstermektedir (Abdioğlu, 2012:10).

4.1.3 Giderlerin Sınıflandırılması

Giderler, fonksiyonlarına, çeşitlerine, faaliyet hacmi ile olan ilişkilerine ve ürünlere yüklenmelerine göre gruplara ayrılmaktadır(Özsoy, 2015:69). Bu bölümde, giderler, fonksiyonları ve çeşitleri yönünden incelenecektir.

4.1.3.1. Fonksiyonlarına Göre Giderler

Fonksiyonlarına göre giderler; alış giderleri, üretim giderleri ve işletme dönemine ilişkin giderler olarak sınıflandırılmaktadır.

Alış giderleri, satın alınan malların alış bedelleri ile malların işletme stoklarına ulaşıncaya kadar oluşan nakliye, yükleme, boşaltma gibi giderlerini kapsamaktadır.

Üretim giderleri ise üretim faaliyeti giderlerini ve bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan her türlü mal ve hizmet giderlerinin toplamını içermektedir. Bir malın mamul haline gelmesine kadar çeşitli giderler ortaya çıkmaktadır. Söz konusu giderler üç ana kalemden oluşmaktadır. Bunlar direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleridir (Özsoy, 2015:69).

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri: Mamulün bünyesine giren, temel ögesini oluşturan ve bünyesine doğrudan yüklenilebilen maddelerin kullanımına ilişkin giderlerdir.
- Direkt İşçilik Giderleri: Mamulü meydana getirmek için harcanan ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen direkt işçilik giderlerinden oluşmaktadır.
- Genel Üretim Giderleri: Üretim faaliyetleri ve bu faaliyetlerle ilgili olarak yapılan hizmetlere ilişkin direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderleri dışında kalan her türlü gider genel üretim giderini oluşturmaktadır.

İşletme dönemine ilişkin giderler ise, araştırma geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve finansman giderlerinden oluşmaktadır. Bu gider kalemleri işletmede kullanılan fakat mamullere yüklenmeyip dönemin gelir tablosuna aktarılan giderlerdir (Özsoy, 2015:70).

4.1.3.2 Çeşitlerine Göre Giderler

Çeşitlerine göre giderler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmaktadır(Özsoy, 2015:70):

- İlk Madde ve Malzeme Giderleri
- Memur Ücret ve Giderleri
- Personel Ücret ve Giderleri
- Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
- Çeşitli Giderler
- Vergi, Resim ve Harçlar
- Amortismanlar ve Tükenme Payları
- Finansman Giderleri

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, maliyet hesapları için 7/A ve 7/B şeklinde iki seçenek sunulmaktadır. 7/A veya 7/B satış hacmi, ticari işletmelerinin seçimine bırakılmışken üretim ve hizmet işletmeleri için 7/A seçenek olmaktan çıkarılmış ve neredeyse zorunlu hale gelmiştir. Muhasebe Sistemi Uygulama Tebliği'nde (MSUT) hangi

işletmelerin 7/A seçeneğini kullanmak zorunda oldukları belirtilmiştir. Büyük Üretim ve Hizmet İşletmeleri için 7/A seçeneği (yasal olarak) zorunlu tutulmuştur (Can, 2013:267).

7/A seçeneğinde giderler defteri-kebirde fonksiyon esasına göre izlenmektedir. 7/B seçeneğinde ise, giderler defter-i kebirde çeşit esasına göre izlenmektedir. 7/A seçeneği dokuz hesap grubu (70-78 no'lu gruplar) ve otuz hesaptan oluşmakta iken, 7/B seçeneği bir hesap grubu (79 nolu grup) ve on hesaptan oluşmaktadır. 7/A seçeneğinde her bir maliyet hesabının kendisine ait yansıtma hesabı bulunmaktadır. 7/B seçeneğinde ise tüm maliyet hesaplarını temsil eden tek bir yansıtma hesabı mevcuttur(Abdioğlu, 2012:83).

İnşaat muhasebesi ve kat karşılığı inşaat muhasebesi, hesap planı açısından değerlendirildiğinde ise;

710. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri

720. Direkt İşçilik Giderleri

730. GÜG olarak 7/A seçeneğine göre tek düzen muhasebe hesap planı uyumu sağlanmaktadır. Her hesabın 1 fazlası kendi hesabının yansıtmasını oluşturmaktadır(Selimoğlu, 2016:112).

4.1.4 Gider/Maliyet Hesaplarının Akışı

7/A uygulamasında, dönem içerisinde faaliyet ilişkin giderler, 710-720-730-740-750-760-770 ve 780 kodlu ilgili gider hesabının borcuna kaydedilerek takip edilmektedir. Dönem sonunda, 710-720-730 hesaplarda yer alan tutarlar, bunların yansıtma hesapları olan 711-721-731 kodlu hesapların alacağı karşılığında 151-Yarı mamuller/üretim hesabının borcuna aktarılır. 710-720-730 hesaplar, yansıtma hesaplarıyla karşılıklı olarak kapatılır. Bu işlem her yıl için ve yıl sonunda üretim tamamlanana kadar tekrarlanır. Üretimi tamamlananların maliyeti ilgili yılda 151-Yarı Mamuller/Üretim hesabının alacağı karşılığında 152-Mamuller hesabının borcuna aktarılır. Satılan Mamullerin Maliyeti, 152-Mamuller hesabının alacağı karşılığında Gelir tablosunda yer alan 620-Satılan Mamuller Maliyeti(-) hesabının borcuna aktarılır. Dönem sonunda, 740-750-760-770 ve 780 hesaplarda yer alan tutarlar, bunların yansıtma hesapları olan 741-751-761-771 ve 781 kodlu hesapların alacağı karşılığında sırasıyla 622-630-631-632 ve 660 kodlu Gelir Tablosu hesaplarının borcuna aktarılır. 740-750-760-770 ve 780 hesaplar, yansıtma hesaplarıyla karşılıklı olarak kapatılır. Gelir

tablosundaki tüm (6) kodlu hesaplar 690-Dönem Net Karı Veya Zararı Hesabına aktarılır (Selimoğlu, 2016:122). Bu açıklamalar ışığında tabloya bakıldığında(Selimoğlu, 2016:122);

Hesapların Akışı

710-----711-----151 Yarı Mamuller/Üretim				
720-----721-----151 Yarı Mamuller/Üretim	▶	152- Mamuller	▶	620 Satılan Ma. Mal.(-)
730-----731-----151 Yarı Mamuller/Üretim				
740-----741-----622- Satılan Hizmet Maliyeti(-)				
750-----751-----630- Araştırma Geliştirme Giderleri(-)				
760-----761-----631- Pazarlama, Satış Dağıtım Giderleri(-)				
770-----771-----632- Genel Yönetim Giderleri(-)				
780-----781-----660-Kısa Vadeli borçlanma Giderleri(-)				

Şekil 4.1: Hesapların Akışı

4.1.5 Tek Düzen Hesap Planına İlişkin Açıklamalar

Tekdüzen hesap planı(TDHP), işletmelerin hesaplarını sistemsel bir süreç içerisinde hesap sınıfı ve hesap grupları olarak ayrı şekilde sınıflandıran, bu sınıfları belirli kurallar çerçevesinde sınırlayan ve kapsamlarını belirten bir yönerge olarak tanımlanmaktadır(Bakır ve Şahin, 2009:13).

İşletmeler, muhasebe sistemlerini tekdüzen hesap çerçevesi ve hesap planı doğrultusunda kurmak zorundadırlar. Hesapların çalışması hesap planı açıklamalarında belirtildiği gibi gerçekleşir (WEB_13:2017). TDHP ve ilgili mevzuat çerçevesinde yasal defterlere kaydedilen veriler finansal tablolara aktarılarak karar vericilerin bilgisine sunulmaktadır.

Tek düzen hesap planında hesap gruplarının özeti aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

TDHP’de hesaplar, dokuz ana grupta toplanmaktadır:

Aktif	1.Dönen Varlıklar	Bilanço Hesapları
	2.Duran Varlıklar	
Pasif	3.Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar	
	4.Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar	
	5.Özsermaye Hesapları	
	6.Gelir Tablosu Hesapları	Gelir Tablosu Hesapları
	7.Maliyet Hesapları	Maliyet Hesapları
	7/A Seçeneği	7/A
	7/B Seçeneği	7/B
	8.Serbest Hesaplar	Yönetim Muhasebesi
	9.Nazım Hesaplar	Nazım Hesaplar

Şekil 4.2: Tek Düzen Hesap Planı Hesap Grupları (Abdioğlu, 2012:38)

4.1.6 Temel Mali Tablolar ve Açıklamalar

İşletmede meydana gelen olayların, belirli dönem aralıklarıyla bilgi kullanıcılarına aktarılması amacıyla TDHP kuralları çerçevesinde sınıflandırılması ve özetlenmesi mali tablolar aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Bunlardan en önemlileri bilanço tablosu ve gelir tablosudur.

Bilanço, bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablodur. İşletmenin belirli bir tarihteki durumunu göstermesi nedeniyle finansal durum tablosu olarak da isimlendirilmektedir (Akdoğan ve Tenker, 2003:60).

Bilançonun yapısı muhasebe eşitliğine dayanmaktadır. Nasıl ki finansal olayların neticesinde temel muhasebe eşitliği bozulmuyorsa (Borç=Alacak), bilançonun aktif ve pasif dengesi de hiçbir zaman bozulmamaktadır. Bilanço tablosunda, işletmeye ait varlıkların yer aldığı sol tarafa “Aktif”, kaynaklarının bulunduğu sağ tarafa ise “Pasif” adı verilmektedir. Bu durumda bilançonun eşitliği de Toplam Aktif = Toplam Pasif olmaktadır (Arsoy, 2014:11). Bilançoda yer alan bütün varlıkların mutlaka bir kaynağı olmak zorundadır. Çünkü bir varlığın alınabilmesi için bir kaynağın varlığı zorunludur. Bu nedenle varlık ve kaynak toplamları mutlaka birbirine eşit olmalıdır.

Gelir tablosu, diğer adıyla gelir-gider tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net kârını ya da uğradığı dönem net zararını topluca gösteren muhasebe raporudur. Gelir tablosu, işletmenin belirli bir hesap döneminde net sonucunu; brüt satışlar kârı, faaliyet kârı, olağan kârı, dönem kârı, dönem net kârı, büyüklüklerine ve bunları oluşturan ana olaylara yer vererek gösteren bir tablodur (Akdoğan ve Tenker, 2003:155).

Gelir tablosunun düzenlenmesinde “finansal tablolar ilkeleri” esas alınmaktadır. Bu tablonun düzenlenmesinde, “esas faaliyetlerden sağlanan gelir” ile “süreklilik gösteren diğer olağan faaliyetlerden sağlanan gelirler” ve “süreklilik göstermeyen olağan dışı gelirler” ayrı ayrı gösterilmektedir(Adver, 2012:113). İşletmenin yıl içerisinde elde ettiği gelirler; 6 ile başlayan gelir hesaplarının alacağına, giderler ise 7 ile başlayan gider hesaplarının borcuna yazılmaktadır.

Dönem içerisinde oluşan 7 ile başlayan gider hesapları ilgili yansıtma hesapları aracılığıyla 6 ile başlayan gelir tablosu hesaplarına aktarılarak tüm gelir ve gider hesapları “Dönem Karı ve Zararı” hesabına devredilerek kapatılmaktadır.

4.2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ SİSTEMİ

4.2.1 Genel Açıklamalar

Kat karşılığı inşaat uygulamasında yapılan iş, müteahhit açısından arsa alımı, arsa sahibi açısından ise daire veya işyerinin elde edilmesine yönelik arsa payı satışından oluşmaktadır. Yüklenici arsa karşılığında inşaat faaliyetinde, işi üstlenen konumundadır. Müteahhidin yaptığı işi bir hizmet faaliyeti olmayıp, daire, işyeri Şeklinde mamul elde etmeye yönelik bir üretim faaliyetidir. Müteahhit işi sonunda katlandığı maliyetlerin karşılığı olarak daire veya işyeri sahibi olacak ve ortaya ııkın imalattan pay alacaktır (Selimoğlu, 2016:267).

Kat karşılığı inşaat işlerinde, müteahhidin işletme türü mamul üretim işletmesi olmasından dolayı üretim muhasebesi önem arz etmektedir. Kat karşılığı inőaatte tespit edilmesi gereken en önemli unsur inşaat maliyetidir.

Müteahhit için inşaat maliyetinin tespit edilme yöntemi Şu Şekilde örnekleştirilebilir:

Örneğin, 30 dairelik bir inşaat, arsa karşılığında 10 daire teslim edecek olan bir müteahhit, 20 daire sahibi olacaktır. Bu 20 daireye sahip olmak için 30 dairelik inşaatın

maliyetine katlanmıştır. Arsa sahibine arsasının karşılığı olarak verilen 10 dairenin müteahhit defter kayıtlarındaki inşaat maliyeti, müteahhit açısından arsa maliyetidir.

Bu örnekte 30 daire için katlanılan toplam maliyetin 3.000.000 TL olduğunu ve yapılan dairelerin eşit ve homojen olduğunu varsayıldığında; daire maliyeti; $3.000.000 / 20 = 150.000$ TL müteahhit için birim maliyettir.

Kat karşılığı inşaat işinde, inşaat bitiminde müteahhide ait olan daire veya işyerlerine ilişkin arsa payları, arsa sahibinin varlığından çıkmaktadır. İşin bitiminde tarafların daire ve işyeri olarak kendi payları tapuda ayrı ayrı tescil edilecek olup bina tapuları çıkarılacaktır. Bu aşamada müteahhide ait olan daire veya işyerleri, bina olarak arsadan pay alacaklardır. Bu işlemde arsa sahibi açısından hasılat, arsa karşılığında müteahhitten alınan daire veya işyerlerinin emsal değeri olurken, maliyet ise devredilen arsa paylarının değeridir. Müteahhide devredilen arsa paylarının değeri ile karşılığında sahip olunan daire veya işyerlerinin değeri arasındaki fark, arsa sahibinin kazancını oluşturacaktır.

Söz konusu kazanç, arsa sahibi gerçek kişi ise ve arsa işletmesinde kayıtlı değilse, değer artışı kazancı yönünden gelir vergisine konu olabilecektir. Arsa, gerçek kişinin işletmesinde aktifinde kayıtlı ise, ticari kazanç yönünden gelir vergisine tabi olacaktır. Şayet arsa, bir tüzel kişinin/şirketin aktifinde kayıtlı ise bu durumda kazanç kurumlar vergisine tabi olabilecektir(Selimoğlu, 2016:268).

Yukarıda yer verilen örnekte yüklenici, 20 daireye sahip olabilmek için 30 dairenin inşaat maliyetlerine katlanmıştır. Müteahhidin toplam maliyeti 30 dairenin inşaat maliyetidir. Sahip olduğu 20 dairenin satış bedeli ile 30 dairenin inşaat maliyeti arasındaki olumlu fark müteahhidin kazancı olacaktır. Bu kazanç müteahhit, gelir vergisi mükellefi ise gelir vergisine, işletme ise, kurumlar vergisine konu olacağı açıktır.

4.2.2 İnşaat Malzeme Alışlarının Muhasebe Kaydı

Bir işletmenin üretimde kullanma veya satma amacıyla bulundurduğu mamul, ticari mal, yarı ürün, artık ve hurda gibi bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklar genel olarak stok olarak adlandırılmaktadır. Bir işletmede yer alması mümkün stok kalemleri; ilk madde malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar ve diğer stoklardır (Abdioğlu, 2012:129). İnşaat faaliyetlerinde kullanılan ilk madde ve malzemeler stoklanabilen ve stoklanamayan malzemeler olarak ikiye ayrılmaktadır.

4.2.2.1. Stoklanabilen İnşaat Malzeme Alışlarının Muhasebeleştirilmesi

İnşaat firmalarının inşaat işleri için kullanacakları stok hesapları 150, 151, 152, 157, 158, 159 kodlu hesaplardır(Yılmaz, 2015:313). Bu hesapların işleyişi aşağıdaki şekilde yapılması gerekmektedir.

- İlk Madde ve Malzeme Gider Hesabı

İlk madde ve malzeme, işletmenin mamul üretimi, hizmet sunumu ve diğer faaliyetlerini sürdürebilmesi için kullandığı ve tükettiği stok nitelikteki varlıklardır. Bu varlıkların izlendiği hesap ise “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”dır. Üretim işletmelerinde, üretimde kullanılmak amacı ile satın alınan tüm hammadde ile ilk madde ve malzemeler türü ne olursa olsun, üretimde kullanılıncaya kadar stok olarak görülmekte ve “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nda muhasebeleştirilmektedir (Abdioğlu, 2012:129-130).

İlk madde ve malzemeler satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedelleri ile bu hesabın borcuna; üretime verildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise alacağına kaydedilecektir. İnşaat firmalarının inşaatta kullanmak üzere aldıkları mallar bu hesapta izlenecektir. İlk madde ve malzeme stok hesabı inşaatın bünyesine girmek üzere alınan malların inşaatın bünyesine girinceye dek izlendiği hesaptır. Örneğin, alınan çimento kullanılıncaya dek bu hesapta izlenir. Kullanıldığı zaman bu hesaptan çıkarılarak 7’li grupta yer alan maliyet hesaplarına aktarılacaktır (Yılmaz, 2015:313).

Kat karşılığı inşaat işlemini yürüten bir müteahhidin inşaatta kullanmak üzere aldığı demir, tuğla, çimento, kapı, pencere vb. stoklanabilen madde ve malzemeler inşaatın bünyesine girene kadar “150 İlk Madde Ve Malzeme Hesabı”nın borcuna kaydedilecektir. Sonrasında bu malzemeler üretimde kullanılıp kaba inşaata ve akabinde tamamlanmış bina inşaatı haline gelmesi durumunda 7’li gider hesaplarıyla “151 Yarı Mamuller Hesabı”na ve oradan da “152 Mamuller Hesabı”na aktarılacaktır.

Doğrudan inşaatın içine girmeyen bütün malzemeler, stok olarak bu grupta yer almaktadır. Ancak, doğrudan inşaatın maliyetine giren malzemeler bu hesaba alınmayacaktır. Örneğin, hazır beton, stoku olması mümkün olmayan bir malzeme olup, doğrudan yapının içine girecek olup hazır beton bu nedenle stok hesabına alınmayacaktır(Yılmaz, 2015:314).

Bu açıklamaları uygulaması aşağıdaki örmekte görülecektir(Yılmaz, 2015:315):

İlk İnşaat A.Ş, A şantiyesinde kullanılmak üzere, L firmasından 10.000 TL'ye iki ay vadeli 10 ton demir almıştır. Bu olayın kaydı şu şekilde yapılacaktır:

----- / / -----		
150 İLK MADDE VE MALZEME ALIŞLARI	10.000	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800	
320 SATICILAR		11.800
----- / / -----		

- Yarı Mamuller Hesabı

Yarı mamuller hesabı, henüz tam mamul haline gelmemiş ancak direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden belli oranlarda pay almış üretim aşamasındaki mamullerin izlendiği hesaptır (Yükçü, 2019:296).

Alınan ilk madde ve malzeme (demir, çimento, tuğla vb.) ile inşaat işlemini doğrudan ortaya koyan işçilik giderleri ve inşaat faaliyeti süresince katlanılan diğer giderlerin bir araya gelmesiyle ortaya çıkan ürüne yarı mamul denilmekte olup bu mamul, 151 No'lu hesapta izlenecektir. Yarı mamul tamamlandığı ve satılmaya hazır ürün (bina-mesken) haline geldiğinde mamul niteliği kazanmakta olup 152 Mamuller Hesabı'nda izlenecektir.

Maliyet dönemi boyunca direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜG tutarları kadar bu hesap borçlandırılır. Üretimi tamamlananların maliyet tutarı bu hesabın alacağı karşılığında ilgili stok hesaplarına aktarılacaktır (Yükçü, 2009:297).

İnşaat firmalarında yarı mamuller hesabında yapılmakta olan özel inşaat maliyetleri izlenmektedir. Dönem içinde yapılan imalata ilişkin maliyetler, maliyet hesaplarında izlendikten sonra dönem sonunda bu hesaba aktarılarak maliyetler oluşturulmaktadır. İmalatın tamamlanması ile birlikte bu hesapta oluşmuş olan maliyetler, imalatın tamamlandığı dönemde oluşan maliyetlerle birlikte Mamuller hesabına aktarılacaktır (Yılmaz, 2015:316).

Bu açıklamalara ilişkin örneğe bakıldığında(Yılmaz, 2015:316);

ABC İnşaat A.Ş'nin 01.01.2015 tarihinde satmak üzere yapımına başladığı işhanı inşaatının 31.12.2015 tarihi itibarıyla maliyet hesapları bakiyeleri ana hesap bazında aşağıdaki şekilde olacaktır. (710 DİMM, 1.800.000 -720 DİG, 600.000 – 730 GÜG , 100.000)

Dönem sonunda yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

----- / / -----	
151 YARI MAMUL	2.500.000
711 DİMMG YANSITMA HS	1.800.000
721 DİG YANSITMA HS	600.000
731 GÜG YANSITMA HS	100.000
----- / / -----	
711 DİMMG YANSITMA HS	1.800.000
721 DİG YANSITMA HS	600.000
731 GÜG YANSITMA HS	100.000
710 DİMMG	1.800.000
720 DİG	600.000
730 GÜG	100.000
----- / / -----	

- Mamuller Hesabı

Üretim çalışmaları sonunda elde edilen ve satışa hazır hale gelmiş bulunan mamullerin izlendiği hesaba Mamuller Hesabı adı verilmektedir (Yükçü, 2009: 304). İnşaat firmalarında mamuller hesabında satılmak üzere yapılan ve imalatı tamamlanıp satışa hazır duruma gelmiş olan inşaatlar izlenmektedir. İnşaatlar bağımsız bölümler olarak satıldıklarından her bağımsız bölümün maliyeti ayrı tespit edilecektir.

İmalatın tamamlandığı zaman, “Yarı Mamuller” ve “Mamuller” hesaplarında oluşmuş olan inşaat maliyeti bağımsız bölümlerin maliyeti tespit edilmek suretiyle bu hesaba borç kaydedilecektir. Satıldıkları zaman da bu hesaba alacak, “620 Satılan Mamuller Maliyeti Hesabı”na borç kaydedilecektir (Yılmaz, 2015:318).

Bu konu bir örnek çerçevesinde irdelendiğinde ise (Yılmaz, 2015:318);

A inşaatının 151 hesapta toplanan maliyetleri 876.000 TL, 710 hesapta yer alan maliyeti 188.000 TL, 720 hesapta toplanan maliyeti 16.000 TL’dir. İnşaatın toplam inşaat alanı 9.000 m²’dir. İnşaatıta 60 adet daire bulunmakta olup, bunlardan 20 tanesinin brüt alanları 130 m², 40 adedinin brüt alanları ise 160 m²’dir. 130 m²’lik dairelerden A4 ve A7 numaralı daireler 20.000 TL’ye, 160 m²’lik dairelerden B5, B9 ve B20 numaralı daireler ise 29 000 TL’ye satılmıştır. İnşaatıta toplam biriken maliyetin muhasebe kaydı ve satışa ilişkin muhasebe kaydı aşağıda gösterildiği gibi olacaktır.

Dairelerin maliyetleri şu şekilde tespit edilecektir:

3.	Toplam Maliyet	1.080.000 TL	(876.000 + 188.000 + 16.000 =)
4.	Toplam İnşaat alanı	9.000 m ²	
5.	Metrekare İnşaat Maliyeti	120 TL	(1.080.000 / 9000=)
6.	130 m ² ’lik daire maliyeti	15.600 TL	(120x130=)
7.	160 m ² ’lik daire maliyeti	19.200 TL	(120x160=)

İnşaatıta toplam biriken maliyetin kaydı şu şekilde olacaktır:

----- / /-----		
151 YARI MAMULLER	204.000	
	711 DİMMG YANSITMA HS	188.000
	721 DİG YANSITMA HS	16.000
----- / /-----		
----- / /-----		

711 DİMMG YANSITMA HS. 188.000

721 DİG YANSITMA HS. 16.000

710 DİMMG 188.000

720 DİG 16.000

----- / / -----

Dairelerin stoklara alınış kaydı şöyle olacaktır:

----- / / -----

152 MAMULLER

152.01 A sitesi Mamulleri 1.080.000

152.01.01 A1 No'lu Daireler 156.000

152.01.02 A2 No'lu Daireler 156.000

152.01.21 B1 No'lu Daireler 384.000

152.01.22 B2 No'lu Daireler 384.000

151 YARI MAMULLER 1.080.000

----- / / -----

Satışa İlişkin Kayıtlar ise şöyle olacaktır:

----- / / -----

100.KASA 127.000

600 YURT İÇİ SATIŞLAR 125.742,57

391 HESAPLAN KDV 1.257,43

----- / / -----

620 SATILAN MAMUL MALİYETİ 88.800

152 MAMULLER 88.800

152.01 A sitesi Mamulleri	
152.01.04 A4 No'lu Daire	15.600
152.01.07 A7 No'lu Daire	15.600
152.01.25 B5 No'lu Daire	19.200
152.01.29 B9 No'lu Daire	19.200
152.01.40 B20 No'lu Daire	19.200

----- / / -----

4.2.2.2 Stoklanamayan İnşaat Malzeme Alışlarının Muhasebeleştirilmesi

Stoklanamayan inşaat malzemeleri faydası direkt tüketilen maliyetlere dönüşmektedir. Bunlar mamulün bünyesine doğrudan yüklenebilen ve anında üretime dahil olan ve stok olarak elde tutulamayan inşaat malzemeleridir. Stoklanamayan malzemelerin izlendiği hesap “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı”dır.

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı

Üretim sürecinde kullanılan, mamulün temel yapısını meydana getiren, hangi mamul için ne kadar kullanıldığı tespit edilebilen ve ölçümlenmesi ticari bakımdan bir anlam ifade eden bütün hammadde ve malzeme kullanımlarının parasal değeri, ilk madde ve malzeme giderlerini oluşturmaktadır (Abdioğlu, 2012:130). İlk madde ve malzeme giderlerinden mamule direkt etki edenler ve mamul için zaruri niteliğe haiz olanlar “710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı”nda izlenmektedir. Üretime direkt olarak dahil olan malzemeler bu hesabın borcuna kaydedilecektir. Öte yandan, zamanla kullanılarak bir bütünün oluşmasını sağlayan ilk madde ve malzeme alışları da aynı hesaba aktarılacaktır.

Dönem içinde üretimde kullanılmak üzere ana ve yardımcı üretim yerlerinde ambardan çekilen direkt maddeler bu hesabın borcuna, “150 İlk Madde ve Malzeme Hesabı”nın alacağına kaydedilecektir (Yükçü, 2009:818).

Hesapla ilgili yapılan düzeltmeler hesabın alacağına kaydedilecektir. Dönem sonlarında bu hesap “711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılacaktır (Özsoy, 2015:12).

İnşaat işletmelerinde stoklanamayan, alındığı gibi tüketilen ilk madde ve malzemeler bu hesapta izlenmektedir. Bu sınıfa giren alışlara örnek olarak hazır beton alışları verilebilir.

Bu açıklamalar bir örnek üzerinde irdelendiğinde(Yılmaz, 2015:356);

A binasını yapımında kullanılmak üzere 10 m³ hazır beton alınmıştır. Hazır betonun m³ fiyatı 150 TL'dir (KDV hariç tutulmuştur). Bu işlemin muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır:

----- / / -----

710 DİMMG

710.01.A inşaatı Hazır Beton 1500

100. KASA

100.01 Merkez Kasa 1500

----- / / -----

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı

Dönem içinde "150 İlk Madde ve Malzemeler Hesabı"nda toplanan maliyetler "711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı"nın alacağına kaydedilerek "710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Hesabı"na aktarılacaktır. Dönem sonlarında hesaplar karşılaştırılarak kapatılacaktır. Ayrıca dönem içerisinde "710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı"nda toplanan maliyetler de "711 Direkt İlk Madde ve Malzeme Yansıtma Hesabı"nın alacağına kaydedilerek "151 Yarı Mamuller Hesabı"na aktarılacaktır.

4.2.3 Direkt ve Endirekt İşçilik Giderlerinin Uygulama Esasları ve Muhasebe Düzeni

İşçilik, bir mal veya hizmet üretiminde kullanılan ve bu üretime yardımcı olan emek gücünü ifade etmektedir. İşçilik giderleri direkt işçilik ve endirekt işçilik olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır (Abdioğlu, 2012:183).

4.2.3.1. Direkt İşçilik Giderleri

Hangi ürün veya hizmet grubu için yapıldığı tespit edilebilen ve böylelikle üretilen mamul veya hizmetlere doğrudan doğruya yüklenebilen işçilikler direkt işçilik giderlerini oluşturmaktadır. Direkt işçilikler, esas üretim gider yerlerinde oluşan ve mamulün temel

yapısını oluşturan hammaddenin biçimini, yapısını ve özelliğini değiştiren işçilikleri ifade etmektedir (Abdioğlu, 2012:184).

4.2.3.2 Endirekt İşçilik Giderleri

Üretim gider yerlerinde çalışmakla birlikte üretimle doğrudan doğruya ilgisi bulunmayan ve bu nedenle ürüne doğrudan doğruya yüklenemeyen işçilikler endirekt işçilikleri oluşturmaktadır (Abdioğlu, 2012:184).

İnşaat firmalarında direkt işçilik gideri kapsamında değerlendiren, diğer bir ifadeyle, üretimin bünyesine doğrudan katılan ücret, fiilen üretimde çalışan işçilerinin ücretidir. Bunun haricinde bu sınıf dışında kalan, yani üretime dolaylı yoldan etki eden kişilerin ücretleri de bulunmaktadır. Bu kişiler; mimarlar, inşaat mühendisleri, inşaat bekçileri vb. kişilerden oluşmaktadır. Bu endirekt işçilik ücretleri endirekt üretim giderlerinin toplandığı “730 Genel Üretim Gideri Hesabı”nda izlenmektedir.

İşçilik giderlerinin izlendiği hesapların detayları aşağıda açıklandığı şekilde olacaktır.

- Direkt İşçilik Giderleri Hesabı

Mamulü meydana getiren hammaddelerin yapısını ve niteliğini değiştiren işçilikler direkt işçilik maliyetini oluşturmaktadır. Örneğin pres atölyesinde otomobillerin kapı sacını şekillendiren işçinin işçiliği direkt işçiliktir. Direkt işçilikleri mamule doğrudan yüklenilebildiğine göre maliyetleri de doğrudan ilişkilendirip mamule veya üretime dahil edilecektir (Can, 2013:74). Direkt işçilik giderleri “720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı”nda izlenmektedir.

İnşaatçı çalışan işçilerin ücretleri, maliyetlere doğrudan yüklenilebilen giderlerdir. Merkez büroda çalışan muhasebeci, sekreter vb. kişilerin ücretleri ise genel yönetim gideri olup, dönem kazancının hesaplanmasında doğrudan gider kabul edilmektedir (Kızılot, 2014:154).

İnşaat işletmelerinde, inşaatı bizzat yapan, inşaatın oluşumuna direkt etki eden işçiliklerin işçilik giderleri “720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı”nda izlenmektedir. Dönem sonlarında “721 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı” aracılığıyla bina inşaatının maliyetinin oluşum aşaması olan “151 Yarı Mamuller Hesabı”na aktarılmaktadır.

- Direkt İşçilik Giderleri Yansıtma Hesabı

“720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı”nın borcuna kaydedilen giderler ile önceden tespit edilmiş direkt işçilik giderleri, maliyet unsuru olarak bu hesabın alacağı karşılığında “151 Yarı Mamuller Üretim Hesabı”na borç kaydedilmektedir (Adver, 2012:41).

Bu konu örnek üzerinde irdelendiğinde(Yılmaz, 2015:357);

A inşaatında asgari ücret ile çalışan 3 işçiye ait Şubat 2015 ayı ücretleri ve kesintileri aşağıdaki gibi olacak ve buna göre ücret tahakkukunun muhasebe kaydı şöyle gerçekleşecektir (2015 yılı verileri dikkate alınmıştır):

Gün 28
Brüt ücret 3.364,20

İsveren Kesintileri	Oran	Hesaplama
SGK İşveren Payı	0.205	689.66
SGK İssizlik İşveren Payı	0.02	67,28
İssizlik Kesintileri		
SGK İsci Oranı	0.14	470.99
SGK İsci İssizlik Oranı	0.01	33,64
Gelir Vergisi Matrahı		2859.57
Gelir Vergisi	0.15	428.94
Damga Vergisi	0.00759	25.53
Kesintiler toplamı		959,10

Yukarıdaki işçi ücret kesintilerindeki hesaplamalara istinaden yapılacak muhasebe kayıtları şu şekildedir:

-----/ / -----

720 DİG

720.01. A İnşaatı

720.01.01. Brüt Ücretler 3.364.20

720.01.02. SGK İşveren Payı 689,66

720.01.03. İşsizlik İşveren Payı	67,28	
		335 PERSONELE BORÇLAR 2.405,10
		360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR
		360.01.01 Gelir Vergisi 428,94
		360.01.02 Damga vergisi 25,53
		361 ÖDENECEK SOSYAL GÜV.KESİNTİLERİ
		361.01 Ödenecek SGK Primi 1.160,65
		361.02 Ödenecek İşsizlik Primi 100,93

----- / / -----

Bu örnekteki işçilik giderlerinin yarı mamule yüklenmesine ilişkin muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

----- / / -----

151.YARI MAMULLER 4.121,14

721.DİĞ YANSITMA HS 4.121,14

----- / / -----

----- / / -----

721. DİĞ YANSITMA HS 4.121,14

720. DİĞ 4.121,14

----- / / -----

Özel bina inşaatlarında çalışan işçilerin ücretleri “720 Direk İşçilik Giderleri Hesabı”nda izlenmektedir. Gerek sosyal sigortalar mevzuatı gerekse vergi mevzuatı yönünden, işçi ücretlerinin 720 No’lu hesabın altında her bir özel inşaat işi için ayrı ayrı açılacak alt hesaplarda izlenmesinde fayda bulunmaktadır. Özellikle asgari işçilik uygulaması açısından

işçilik giderlerine ilişkin kayıtların mümkün olduğunca detaylı tutulması gerekmektedir (Kızılot, 2014:154).

“720 Direk İşçilik Giderleri Hesabı” borçlandırıldığında, ödenecek net ücretler için “335 Personele Borçlar Hesabı”, yapılan vergi kesintileri için “360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı”, sigorta ve işsizlik sigortası primleri ile ilgili olarak ise “361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri Hesapları” alacaklandırılacaktır.

4.2.4 Proje Mühendislik ve Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

Genel Üretim Giderleri(GÜG), üretimle ilgili olup direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışındaki tüm üretim maliyet giderlerini oluşturmaktadır. GÜG kapsamına endirekt malzeme, endirekt hammadde, ısınma, aydınlatma, amortisman, emlak vergisi, üretimle ilgili ekipmanın tamiri, bakımı ve sigortalanması gibi işlerden kaynaklanan giderler girmektedir (Abdioğlu, 2012:225). Bu giderler “730 GÜG Hesabı”nda izlenmektedir.

- GÜG Hesabı

İşletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesap, GÜG Hesabı olarak adlandırılmaktadır (Adver, 2012:42).

Giderlerin GÜG kapsamında değerlendirilebilmesi için(Yılmaz, 2015:359);

- Üretim ve hizmet maliyeti ile ilgili bir gider özelliğini haiz olması,
- Çeşit ve değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla üretim ve hizmet maliyetlerine yansıtılabilir nitelikte olması, gerekmektedir.

Tahakkuk eden giderler bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. Dönem sonlarında “731 GÜG Yansıtma Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılmaktadır (Adver, 2012:42).

İnşaat firmalarında inşaat projelerinin maliyetleri, mühendislik giderleri, kazı-hafriyat giderleri, harç giderleri, yapı denetim giderleri, endirekt işçilik giderleri gibi inşaatın üretimine bir madde veya malzeme gibi somut bir unsur olmadan ve inşaatın maliyetine dolaylı yoldan (endirekt) etki eden giderler “730 GÜG Hesabı”nda izlenmektedir. Bu giderler inşaat için gerekli ama mamulün bünyesine doğrudan girmemekte, dolaylı olarak binanın üretiminde yer almaktadırlar.

- GÜG Yansıtma Hesabı

“730 GÜG Hesabı”nın borcuna kaydedilen giderleri, bu hesabın alacağı karşılığı “151 Yarı Mamuller Üretim Hesabı”na borç kaydedilmektedir (Yılmaz, 2015:360). “731 GÜG Yansıtma Hesabı”, inşaatta kullanılan endirekt maliyetlerin mamule yüklenmesini sağlamaktadır.

Genel üretim giderlerinin dahil olduğu bir durumda yapılacak muhasebe kaydına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir. Buna göre;

ABC İnşaat A.Ş arsası kendisine ait olan bir yere satmak üzere bir işhanı yapmaktadır. Bu işhanı ile ilgili maliyetler dönem sonu itibariyle aşağıda gösterildiği şekilde olup inşaat devam etmektedir.

710 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	50.000
720 Direkt İşçilik Giderleri	20.000
730 GÜG	10.000

Yılsonu (31 Aralık) itibariyle yapılacak muhasebe kaydı şöyle olacaktır (Yılmaz, 2015:360);

-----//-----

151 YARI MAMULLER

151.01 İş Hanı İnşaatı 80.000

711 DİMMG YANSITMA HS 50.000

721 DİG YANSITMA HS 20.000

731 GÜG YANSITMA HS 10.000

-----//-----

-----//-----

711 DİMMG YANSITMA HS 50.000

721 DİG YANSITMA HS 20.000

731 GÜG YANSITMA HS	10.000
710 DİMMG	50.000
720 DİG	20.000
730 GÜG	10.000

----- // -----

Özel inşaatlar için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri dışında kalan giderler ile çeşit ve değer yönüyle doğrudan doğruya değil ancak dağıtım yoluyla (örneğin ortak amortismanların ve ortak genel üretim giderlerin dağıtımı gibi) özel inşaat maliyetine yansıtılabilecek olan giderler “730 GÜG Hesabı”nda izlenecektir. Her bir özel inşaat işi için alt hesaplar açılarak ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi gerekmektedir (Kızılot, 2014:1517).

4.2.5 Taşeron Firmalardan Alınan Hizmet Bedelinin Muhasebeleştirilmesi

Hizmet işletmelerinde gerçekleştirilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları 710-720-730 hesaplarının dışında bir hesapta izlenmektedir. Bu giderler hizmet giderlerini oluşturmakta ve hizmet ifa edilirken tükenmektedirler. Yapılan iş hizmet faaliyetini kapsıyorsa giderler “740 Hizmet Üretim Giderleri Hesabı”nda izlenecektir.

İnşaat ve onarım taahhüt işleri bir hizmet işi olduğundan maliyetlerinin oluşumu “740 Hizmet Üretim Gideri Hesabı”nda izlenmektedir. 741 hesap ise 740 hesapta oluşan maliyetlerin üretilen hizmetlere yansıtıldığı hesaptır. Dağıtım da bu hesapta yapılmaktadır. 740 hesapta iş bazında izlenen maliyetler bu hesapta herhangi bir değişikliğe uğramaksızın aynen o işin maliyet hesabına yansıtılır. Yıllara yaygın inşaat işlerinde 170 No’lu hesap; inşaat taahhüt işlerinde 622 No’lu hesaptır. 740 hesapta iş bazında izlenemeyen ortak üretim giderleri ise 741 hesapta iş bazında dağıtıma tabii tutularak işlere dağıtılmaktadır (Yılmaz, 2015:365).

- Hizmet Üretim Giderleri Hesabı

Hizmet işletmelerinde gerçekleştirilen hizmetler için yapılan giderlerin fiili tutarları bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. (Abdioğlu, 2012: 48) İnşaat taahhüt işinde üretilen mal, üretimi yapanın kendi mülkiyetinde olmadığından başkasına ait bir malın üretimi üstlenilmiş

olmaktadır. Bu nedenle de yapılan faaliyet mal üretimi değil, hizmet üretimi olmaktadır.

Hizmet üretimi olması nedeniyle bu faaliyete ayrılmış olan hesaplarda izlenmektedir. 740 No'lu hesap dönem içinde yapılan hizmetlerin üretim maliyetlerinin izlendiği hesaptır. Örneğin bir okul inşaatını taahhüt altına koyan bir firma inşaat bitiminde okul kendi mülkiyeti altına girmeyeceğinden burada inşaat için katlanmış olduğu maliyetler ve giderler “740 Hizmet Üretim Giderleri Hesabı”nda izlenmektedir.

- Hizmet Üretim Giderleri Yansıtma Hesabı

“740 Hizmet Üretim Gideri Hesabı”nın borcuna kaydedilen tutarlar, bu hesabın alacağı karşılığı “622 Satılan Hizmet Maliyeti Hesabı”nın borcuna aktarılacaktır. Dönem sonlarında bu hesap “740 Hizmet Üretim Gideri Hesabı” ile karşılaştırılarak kapatılacaktır(Yılmaz, 2015:365).

4.2.6 Ücret Bordosunun Oluşturulması ve Asgari İşçilik Hesabı

İnşaat firmalarında inşaat maliyetini büyük ölçüde etkileyen işçilik giderlerinin aynı zamanda inşaat için beyan edilmesi gereken asgari işçilik miktarının tespit ve takip edilmesi ve de muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. Bu giderlerin dökümünü gösteren ücret bordrosunun muhasebe kaydının yapılabilmesi için de bordronun hangi şekilde ve hangi unsurlardan oluştuğunun bilinmesi gerekmektedir.

4.2.6.1 Ücret Bordosunun Oluşturulması

İşveren tarafından her ay ödenen ücretler için tanzim edilen ve ücretlerin dökümünü ayrıntılı olarak gösteren cetveller ücret bordrosu olarak isimlendirilmektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 238. Maddesi uyarınca, işverenler her ay ödedikleri ücretler için ücret bordrosu tutmak zorundadırlar. GVK'ya göre vergiden muaf ücretler ile diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri için bordro tutulmamaktadır (WEB_14:2017).

213 sayılı VUK'un 238. maddesine göre ücret bordrosunda bulunması gerekli hususlar şunlardır:

- Çalışanın adı-soyadı
- İşe giriş tarihi
- Birim ücreti (Aylık, haftalık, günlük veya saat başı ücret)

- Çalışma süresi veya ücretin ilgili olduğu süre
- Ücret üzerinden hesaplanan kesintiler (vergi vs.)
- SGK işçi payı
- Kesintiler sonrası net ücret.

İşçilik takibinde kullanılan belgeler yardımıyla işletmenin esas aldığı ücret hesaplama sistemine dayalı olarak işçilerin brüt ücret tahakkukları hesaplanmaktadır. Brüt ücret, yasalar uyarınca yapılması gereken kesintilere tabi tutulmamış ücrettir. Brüt ücret üzerinden yapılan kesintiler (sosyal güvenlik işçi kesintileri, çeşitli vergi kesintiler, vb.) sonrası işçiye ödenecek net ücret tutarına ulaşılmaktadır(Abdioğlu, 2012:200).

SGK prim oranları, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 81. maddesinde belirlenmiş olup aşağıda gösterildiği şekildedir(WEB_15: 2017):

SGK PRİM ORANLARI (5510 SAYILI KANUN MADDE 81)			
Sigorta Kolu	İşçi Payı (%)	İşveren Payı (%)	Toplam (%)
Malullük, Yaşlılık ve Ölüm Sigortası	9	11	20
Genel Sağlık Sigortası	5	7,5	12,5
Kısa Vadeli Sigorta Kolları (İş Kazası ve Meslek Hastalıkları Sigortası)	-	2	2
İşsizlik Sigortası	1	2	3
TOPLAM	15	22,5	37,5

Şekil 4.3. SGK Prim Oranları

Ücret bordrosunda SGK işçi payı ve ücretten kesilecek vergiler yer almakta olup SGK işçi payı oranları yukarıdaki şekilde gibidir.

Ücret bordrosu oluşturulması kapsamında gelir vergisi hesaplamasında şu hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

İşçi tarafından ödenmesi gereken gelir vergisi tutarının hesaplanması için öncelikle gelir vergisi matrahının (verginin hesaplanacağı tutar) hesaplanması gerekmektedir. Gelir vergisi matrahı aşağıdaki formüle göre hesaplanır (Abdioğlu, 2012:203):

- **Gelir Vergisi Matrahı = Brüt ücret – (SGK İşçi Payı + İşsizlik Sigortası İşçi Payı + Varsa Sakatlık İndirimi)**

GVK'nın 103. maddesinde yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde esas alınan tarife, Maliye Bakanlığı tarafından her yıl belirlenmekte olup vergilendirme bu orana göre yapılmaktadır (WEB_16:2017).

Kesinti kalemlerinin içinde yer alan “işçi ücret damga vergisi” ise yine her yıl Maliye Bakanlığı Tebliği ile yayımlanan tarifelere göre hesaplanmaktadır. Bu verginin oranı, 01.01.2013 tarihli ve 28515 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 56 Seri No’lu Damga Vergisi Genel Tebliği ile binde 7,59 olarak yeniden belirlenmiş olup, sonrasında herhangi bir değişikliğe uğramamıştır (WEB_17:2017).

- **Gelir Vergisi = Gelir Vergisi Matrahı X Vergi Oranı**
- **Ödenecek Gelir Vergisi= Hesaplanan Gelir Vergisi – Asgari Geçim İndirimi**

193 sayılı GVK'nun 97. maddesi uyarınca, işverenler, işçiler için ödedikleri ücretlerden tevkifat yapmaya ve ücret bordrolarında bunu göstermeye mecburdurlar (WEB_18:2017).

Bu açıklamalar doğrultusunda net ücretin hesaplanması şu şekildedir.

$$\text{Net Ücret} = \text{Brüt Ücret} - (\text{Gelir Vergisi} + \text{Damga Vergisi} + \text{SGK İşçi Payı} + \text{İşsizlik Sigortası İşçi Payı}) + \text{Asgari Geçim İndirimi}$$

4.2.6.2 Asgari İşçilik Tutarının Hesabı

Ücret bordrolarının inşaat muhasebesi için gerekliliği, inşaatı tamamlamak için beyan edilmesi gereken asgari işçilik miktarının belirtilip muhasebeleştirilmesinde ortaya çıkmaktadır.

5510 sayılı Kanununun “Asgari İşçilik Uygulaması ve Uzlaşma” başlıklı 85. maddesinde, işin niteliği, büyüklüğü, kapasitesi veya bedeli açısından gerekli prime esas kazanç tutarının beyan ve tahakkuk edilerek kuruma bildirilmesi gerekmektedir (WEB_19, 2017).

Asgari işçilik uygulamasına ilişkin son yasal düzenleme 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun "Asgari İşçilik Uygulaması ve Uzlaşma" başlıklı 85. maddesinde yer almaktadır. Asgari işçilik tutarının hesaplanmasında uygulanan formül şöyledir (Kızılot, 2014:1547):

$$\text{Asgari İşçilik Tutarı} = \text{Yapı Yüzölçümü} \times \text{m}^2 \text{ Maliyeti} \times (\text{İşçilik Oranı} - \%25)$$

Kuruma bildirilen prime esas kazanç toplamının, binanın yaklaşık maliyet bedeline, Kurumca(Sosyal Sigortalar Kurumu) yayınlanan asgari işçilik oranının %25 eksiğinin uygulanması yoluyla hesaplanan asgari işçilik tutarından fazla olması halinde, ilişiksizlik belgesi, işverenin kuruma borcunun da bulunmaması koşuluyla, herhangi bir kayıt incelemesi raporu aranmaksızın Kurum tarafından hemen verilebilmektedir (Kızılot, 2014:1551).

Özel bina inşaatlarına ilişkin bina maliyeti hesaplama biçimi ise aşağıda gösterildiği şekildedir (Kızılot, 2014:1552):

$$\text{Binanın Maliyeti} = \text{Yapı Yüzölçümü} \times \text{Birim Maliyet Bedeli}$$

Birim maliyet bedelleri, her yıl inşaatın sınıf ve grubuna göre Çevre ve Şehircilik Bakanlığı tarafından tespit edilerek Kurum özel nitelikteki inşaat işyerlerinin asgari işçilik uygulamasında esas alınmaktadır (Kızılot, 2014:1552).

Asgari işçilik uygulamasına konu olan işin bazı kısımları fatura karşılığı başka işverenlere yaptırılması söz konusu ise, bu durumda belirtilen malzemeli ve salt işçilik faturaları değerlendirmede dikkate alınmaktadır. Fakat bu durumda asgari işçilik oranından %25 eksiltme yapılmamaktadır (Çatıkkaş ve Şuekinçi, 2016:196).

Bu konudaki örneğe bakıldığında;

BY İnşaat A.Ş firması tarafından 2017 Mart ayında inşaat projeleri tamamlanan ve belediyeden yapı ruhsatı temin edilen toplam 15 daireden oluşan 1875 m²'lik bir inşaat projesinde beyan etmeleri gereken asgari işçilik miktarı şu şekilde hesaplanacaktır:

İlk olarak birim m² maliyetini tespit etmek gerekmektedir. Bunun için 2017 yılı için Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nca belirlenen inşaat m² maliyetlerine bakılması gerekmektedir.

2017 yılı inşaat m² maliyeti 830 TL'dir. Bu durumda:

İnşaat m² maliyeti: $830\text{TL} \times 1875 \text{ m}^2 = 1.556.250 \text{ TL}$ 'dir.

Daha sonra özel bina inşaatı asgari işçilik oranlarına bakılarak %9 olduğu tespit edilmektedir. Bu orandan müteahhitlik payının düşülmesi gerekmektedir. Bu durumda:

$(\%9 - (9 \times \%25)) = \%6,75$ 'tir.

Asgari işçilik miktarı $1.556.250 \times \%6,75 = 105.046,88$ 'dir.

4.2.7 İnşaat Başlamadan veya Tamamlanmadan Yapılan Satışların Muhasebeleştirilmesi

Kat karşılığı inşaat işlerinde, inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken, müteahhit veya arsa sahibi, sözleşme hükümlerince tesis edilen kat irtifakı üzerinden, ileride kendilerine ait olacak bağımsız bölümlerin satışını yapabilmektedir. Bu işlem uygulamada, alıcılarla noterde yapılan "satış vaadi sözleşmeleri" olarak nitelendirilmektedir. İnşaat konu arsa üzerinde kurulan kat irtifakı ile de, taraflara ileride sahip olacakları bağımsız bölüm bilgilerinin de yer aldığı arsa tapuları verilebilecektir. Taraflar inşaat başlamadan veya inşaat devam ederken daha sonra sahip olacakları bağımsız bölümleri yine kendilerine ait arsa payı üzerinden satabileceklerdir (Selimoğlu, 2016:285).

İnşaat başlamadan veya tamamlanmadan kat irtifakı kurularak yapılan satışlarda iki konu önem arz etmektedir. Bunlardan birincisi, kat irtifakı kurularak yapılan satışlarda vergiyi doğuran olayın ne zaman gerçekleşeceği ve dolayısıyla faturanın ne zaman düzenleneceği konusudur. İkinci ise, kat irtifakı kurularak yapılan satışlarda beyan edilecek KDV konusudur. Dolayısıyla kat irtifakı kurularak yapılan satışlarda yapılacak muhasebe kayıtlarının doğruluğu da önem arz etmektedir.

4.2.7.1 Kat İrtifakı Kurularak Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olayın Muhasebeleştirilmesi

Kat karşılığı ile satıştan maksat, inşaat devam ederken veyahut inşaat başlamadan yapılan konut ve işyeri satışlarında vergiyi doğuran olay, yapı kullanma izninin alınması veya

maliklerin kullanımına bırakılması ile meydana gelecektir. İskan izni alınmadan önce yapılan satıştan elde edilen hasılat avans hesaplarında izlenmektedir (Kızıliot, 2014:763).

Henüz inşaata başlamadan önce veya inşaata başladıktan sonra arsa üzerinde kat irtifakı kurularak yapılan satışlar için fatura iki şekilde düzenlenmektedir:

Birincisi kat irtifakı kurulan kişiye daire tamamlanıp teslim edilmesi ve dolayısıyla kişinin artık o dairede yaşamaya başlaması durumunda fatura düzenlenecektir. Fakat inşaatın tamamı bitirilmediğinden ve dolayısıyla toplam maliyet tespit edilemediğinden gelecek yıllara ait gelir hesaplarında izlenecektir. İkincisi ise, inşaat tamamlanıp iskân ruhsatı alındıktan sonra faturanın düzenlenmesidir. Burada ise, inşaat tamamlanmış ve toplam maliyet tespit edilebildiği için satış hâsılat hesaplarında izlenecektir.

Bu açıklamalara ilişkin örneklere bakıldığında;

Örnek (1)

X inşaatında Bay A'nın, inşaat başlamadan önce projeden beğenip belirli bir daireyi topraktan satın alması ve parasını da müteahhidin banka hesabına yatırması durumunda (örneğin 125.000 TL bedel ile) muhasebe kaydı şu şekilde yapılacaktır:

----- //-----

102.01 Banka	125.000	
	340.01 Bay A	125.000

----- //-----

Örnek (2)

Bay A'nın inşaat etabında tamamlanan bir bloktan bir daireyi satın alması ve söz konusu dairede oturmaya başlaması durumunda (Örneğin 175.000 TL) muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır (KDV hariç tutulmuştur):

----- //-----

120.01 Bay A	175.000	
	380.01 Bay A	175.000

----- //-----
Örnek (3)

İnşaatın tamamı bitirilmesi ve bütün dairelerin toplamda 1.000.000 TL'ye satılması durumunda muhasebe kaydı şu şekilde olacaktır (KDV hariç tutulmuştur):

----- //-----

120.02 Muhtelif alıcılar	1.000.000	
	600.01 Daire Satışları	1.000.000

----- //-----

4.2.7.2 Kat İrtifakı Kurularak Yapılan Satışlarda Vergiyi Doğuran Olayda KDV Konusu

İnşaat firmaları, yapı ruhsatı alınmasını müteakiben bağımsız bölümlerin her biri için kat irtifakı kurmakta ve bu bölümlerin satışını yaparken ilk önce kat irtifakını teslim ederek alıcılar yönünden bir güvence tesis etmektedirler. Mali idare tarafından, kat irtifakı yoluyla yapılan satışlar “arsa payı satışı” olarak kabul edilmekte ve bu satıştan dolayı KDV'nin hesaplanması gerekmektedir. Ancak vergi sisteminde asıl olan, olayın gerçek mahiyeti olup aslında kat irtifakı yoluyla satışta vergiyi doğuran olay gerçekleşmemektedir(Ardıç ve Seçer, 2015:303).

Nitekim Danıştay Yedinci Dairesi tarafından verilen E:1999/6528; K:1991/2478 sayılı kararda, “Kat irtifakı suretiyle satış olayında, vergilendirme açısından satış işleminin arsa satışı olarak kabul edilmesi doğru değildir. Arsa üzerine inşa edilen dairelerin maliyeti de göz önüne alınarak daire satışı olarak nitelendirilmesi ve satış kazancının da buna göre belirlenmesi gerekir” yönünde hüküm verilmiştir(Ardıç ve Seçer, 2015:303).

Satışı yapılan bir bağımsız bölüm üzerinde kat irtifakı kurulmakla birlikte henüz fatura düzenlenmemiş ise, vergiyi doğuran olayın belirlenmesi amacıyla söz konusu taşınmazın fiili tesliminin yapıp yapılmadığına bakılması gerekecektir. Eğer fiili teslim yapılmış ise, teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde fatura düzenleneceği Yasa gereğidir. İskân izninin düzenlenmesi, fiili teslim için bir karine oluşturmakla birlikte, iskân izni tek başına vergiyi doğuran olayın belirlenmesine delil oluşturmamaktadır. İskân izninin düzenlenmesinden önce

fiili bir teslim yapılmış ise, bu tarihten itibaren yedi gün içinde fatura düzenlenmesi ve KDV hesaplanması gerekecektir (WEB_20, 2018).

Netice olarak, bir bağımsız bölümün fiilen teslimi yapılmış ve bu teslim ile ilişkin fatura düzenlenmiş ise, hem satış geliri tahakkuk etmekte hem de KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

Bazı durumlarda bağımsız bölüm teslimi yapılmadan veya iskân izninin alınmadığı durumlarda da fatura, alıcı tarafından talep edilmektedir. Fatura düzenlenmesi iskân veya teslim konu olmadan sadece KDV'nin ilgili ayda beyanını gerekli kılmaktadır.

4.2.8 Yapı Kullanma İzni Alınmasından Sonra Düzenlenen Faturanın Kayıtlara Alınması

Bir kısım firmalar inşaatı tamamlayıp satmalarına, hatta bağımsız bölümleri fiilen teslim etmelerine karşın halen devam eden faaliyetlerinin olduğunu ve maliyetlerin kesin olarak belirlenemediğini ileri sürerek kâr zarar tespiti yapmamaktadırlar. Örneğin bahçe duvarının eksik bırakılması veya bahçeye yapılacak bir süs havuzunun yapımının ertelenmesi yoluyla verginin tecil edilmesi söz konusu olabilmektedir (Yılmaz, 2015:260).

Bu uygulama hukuksal olarak doğru olmadığı gibi muhasebe tekniği açısından kabul edilemez niteliktedir. İnşaatın tamamı için iskân izni alınması, inşaatın fiziki olarak tamamlandığını göstermektedir. Fakat bazı durumlarda iskan izni alındıktan sonra oyun parkı, bahçe, ağaçlandırma, bahçe duvarı gibi ilaveler müteahhit tarafından yapılmaktadır. Bu durumda yapılan bu harcamalara ilişkin giderler "681 Önceki Dönem Gider Hesabı"nda izlenmektedir (Yılmaz, 2015:260).

Bu konuda aşağıdaki örneğe bakıldığında;

X müteahhit firması Ar-Yap evlerini tamamladıktan ve daireleri teslim ettikten sonra çocuk parkı ve site içi aydınlatma sistemi kurmuştur. Bunun için de ABC A.Ş., 10.000-TL olarak çocuk parkı malzemelerinin faturasını düzenlemiş ve X müteahhit firmasına teslim etmiş; firma da fatura bedelini ABC A.Ş'nin banka hesabına havale yaparak ödemiştir. Aydınlatma sistemi için ise EL A.Ş 15.000 TL olarak aydınlatma malzemelerinin faturasını düzenlemiş ve X müteahhit firmasına teslim etmiş; firma da fatura bedelini EL A.Ş'nin banka hesabına havale yaparak ödemiştir. Bu durumda X müteahhit firmasının yapması gereken muhasebe kaydı şu şekilde olması gerekmektedir (KDV hariç tutulmuştur);

----- / / -----		
681 ÖNCEKİ DÖNEME AİT GİDERLER	25.000	
	320.SATICILAR	25.000
	320.01 Abc A.ş	10.000
	320.02 El A.ş	15.000
----- / / -----		
320.SATICILAR	25.000	
320.01 Abc A.ş	10.000	
320.02 El A.ş	15.000	
102 BANKALAR	25.000	
----- / / -----		

4.2.9 Arsa Sahibi Adına Yapılan Kira veya Nakit Ödemelerin/Yapı Denetim Faturalarının Yüklenici Tarafından Gider/Maliyet Olarak Değerlendirilmesi

İnşaatın toplam maliyeti, inşaat için yapılan madde/malzeme, işçilik ve diğer üretim giderlerinden/harcamalarından oluşacaktır. Kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde, arsa sahibinin inşaatın tamamlanmasına kadar konut kiralalarının karşılanacağı veya arsa sahibine teslim edilecek daire veya işyerleri dışında, ayrıca bir miktar nakdi ödeme yapılacağı şeklinde hükümler yer alabilmektedir. Aynı şekilde sözleşmelerde, yapı denetim faturalarının da yüklenici tarafından ödeneceği belirtilebilmektedir (Selimoğlu, 2016:291).

Yapı denetim faturası, kendi özel yasa mevzuatları gereğince, yapı denetim firması tarafından arsa sahibi adına düzenlenmektedir. Fatura arsa sahibine aittir. Dolayısıyla, bu faturanın yüklenici muhasebe kayıtlarına alınması ve fatura üzerinde yer alan KDV'nin yüklenici tarafından indirim konusu yapılması söz konusu olamayacaktır. Ancak sözleşmede yer alması şartıyla, arsa sahibi adına düzenlenen yapı denetim faturasının, KDV dahil fatura tutarının arsa sahibine belgeye bağlı olarak tevsik edici bir belgeyle ödenmesi durumunda,

sözleşmeye bağlı olarak yapılan bu ödemenin yüklenici tarafından inşaat maliyeti (arsa maliyetinin bir unsuru) olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

Kat karşılığı inşaat işinde başkalarının arsasına yapılan inşaatlarda, arsa sahibine daire dışında nakit ve kira ödemesinde bulunulması durumunda söz konusu ödemelerin, müteahhidin kendisine ait dairelerin arsa maliyetinin (toplam arsa maliyeti) bir unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir (Selimoğlu, 2016:292).

Ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir(Anadolu, 2015). Yüklenici tarafından arsa sahibine yapılacak ödemeler tevsik edici bir belge (banka hesabı, çek vb.) ile yapılabilir. Bu ödemeler inşaat dönemi süresince “159 Verilen Avanslar Hesabı”nda izlenir ve inşaat bitimiyle yapı kullanma izin belgesi alındıktan sonra gider pusulası düzenlenerek kayıtlara alınıp inşaat maliyetine eklenmektedir.

Bu konuda aşağıdaki örneğe bakıldığında;

(Y) yüklenici şirketi (Z), arsa sahibine inşaat dönemi boyunca arsa sahibi adına düzenlenen yapı denetim, belediye harcı vb. giderler için toplamda 30.000 TL’yi banka hesabına göndermiştir. (Y) müteahhit firmasının yapı kullanma izni alındıktan sonra yapacağı yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır:

----- / /-----

159.01 (Z) Arsa Sahibi	30.000	
	102.01 Banka Hesabı	30.000

----- / /-----

Yapı kullanma izin belgesi alındıktan sonra arsa sahibine gider pusulası düzenlenecek ve yevmiye kaydı şu şekilde yapılacaktır:

----- / /-----

152.01 Mamuller	30.000	
	159.01 (Z) Arsa Sahibi	30.000

----- / /-----

Ayrıca müteahhit tarafından arsa sahibine ödenen kira ve nakit ödemeler de aynı şekilde “159 Verilen Avanslar Hesabı”na kaydedilecek ve yapı kullanma izni alındıktan sonra inşaat maliyetine eklenecektir.

Yüklenici, arsa sahibi ile kat karşılığı sözleşmeyi imzaladıktan sonra, gerek ihtiyaten gerekse sürecin işleyişi gereği tapunun tamamını devir alabilmektedir. Tapu devri yapıldıktan sonra kat karşılığı sözleşme hükümsüz olmaktadır. Yani kat karşılığı inşaatın ana teması ve ana olgusunun dışına çıkmış olmaktadır. Özellikle tapunun tamamının devri alındığında inşaat türü Yap-Sat inşaata dönmektedir. Bu hususa özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir.

Yapı denetim faturaları arsa sahibi adına düzenlendiğinden, müteahhit adına düzenlenen faturadaki KDV indirim konusu yapılarak, 2 No’lu KDV beyannamesi ile tevkif edilen KDV beyan edilerek ödenecektir. İndirimli orana tabi işlemlerde kat karşılığı sözleşme KDV iade işlemleri için idareye sunulduğunda, bu faturalar geçersiz olarak kabul edilebilmektedir. Gerek kısmı gerekse tamamının müteahhide devrinde bu faturalardaki KDV’nin indirimi ve matrahın genel üretim gideri hesabında giderlere intikal ettirilmesi özelgeler ışığında mümkün bulunmamaktadır.

4.2.10 Arsa Maliyetinin Hesaplanması

Kat karşılığı inşaat işinde, arsa sahibine arsasının karşılığında teslim edilen dairelerin veya işyerlerinin inşaat maliyeti, yüklenici yönünden arsa maliyetini oluşturmaktadır.

Örneğin; 2015 yılında yüklenici ABC Ltd.Şti. ile arsa sahibi arasında %60 yüklenici, %40 arsa sahibi paylaşımlı, her biri 110 m² net alana sahip 30 dairelik bir inşaata ilişkin kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılmıştır. İnşaatın bitiminde 18 daire yüklenicinin, 12 daire arsa sahibinin olacaktır. 30 dairelik inşaatın toplam inşaat maliyeti 6.384.000 TL’dir. Bu inşaat maliyetinin dışında, sözleşmeye göre arsa sahibinin iki yıllık kira bedeli olan 48.000 TL yüklenici tarafından ödenmiş ve ayrıca yüklenici tarafından arsa sahibine 50.000 TL nakit ödeme yapılmıştır. Buna göre arsanın maliyetinin hesaplanması şu şekilde olacaktır (Selimoğlu, 2016:296):

- İnşaatın toplam alanı:4200 m²’dir.
- Yükleniciye ait yerler:4200 m² x %60 = 2520 m²

- Arsa sahibine ait yerler: $4200 \text{ m}^2 \times \%40 = 1680 \text{ m}^2$ Toplam İnşaat Maliyeti/Toplam İnşaat Alanı= m^2 Birim Maliyet

$$6.384.000 \text{ TL} / 4200 \text{ m}^2: 1520 \text{ TL Birim m}^2 \text{ İnşaat Maliyeti}$$

- Arsa Sahibine Ait Yerlerin İnşaat Maliyeti:

$$1680 \text{ m}^2 \times 1.520 \text{ TL} = 2.553.600 \text{ TL}$$

- Arsa Sahibi İçin Ödenen Kira Bedeli= 48.000 TL

- Arsa Sahibine Ödenen Nakit= 50.000 TL

- Yüklenici için arsa maliyeti = 2.651.600 TL

Arsa maliyeti hesaplanırken, önce toplam inşaat maliyetinden arsa sahibine ait yerlerin inşaat maliyeti bulunmuş, bu tutara arsa sahibi için katlanılan kira maliyeti ve nakit ödeme ilave edilmiştir. Yüklenici 18 daireye sahip olabilmek için, 30 dairelik inşaatın maliyetine katlanmıştır. Arsa sahibine arsasının karşılığı olarak 12 daire yapmıştır. Ayrıca arsa sahibinin kira ödemelerini karşılamış ve kendisine ilave nakit ödeme yapmıştır. Yüklenici için arsa maliyeti, arsa sahibine arsasının karşılığı olarak yaptığı 12 dairenin inşaat maliyeti ile arsa sahibi için katlandığı ilave maliyetlerin (konut kirası ve nakit ödeme) toplamıdır.

Bu şekilde hesaplanan arsa maliyeti, yüklenicinin 18 daireye sahip olabilmek için katlandığı tutarlar;

$6.384.000 \text{ TL İnşaat maliyeti} + 48.000 \text{ TL Kira bedeli} + 50.000 \text{ TL Nakit Ödeme}$
--

şeklinde oluşan 6.482.000 TL tutarındaki toplam inşaat maliyetinin içinde yer almaktadır.

4.2.11 Yüklenici İçin Bir Dairenin İnşaat Maliyetinin Hesaplanması

İnşaat bitiminde oluşan toplam bağımsız bölümler arsa sahibi ve müteahhit arasında kat karşılığı inşaat sözleşmesinde belirlenen rakamlara göre paylaşımı ve teslimi gerçekleşmektedir. İnşaat süresince oluşan toplam maliyet (malzeme alımı ve genel giderler ile işçilik giderleri toplamı) toplam bağımsız bölüm miktarına yani daire adedine bölündüğünde bir dairenin maliyeti bulunmuş olacaktır. Birim m^2 maliyeti ile arsa sahibine verilecek toplam daire adedinin çarpılması ile bulunan rakam ise yüklenici yönünden arsa

maliyetini oluşturmaktadır. Söz konusu arsa maliyeti yüklenicinin kendisine düşen daireleri yapmak için katlanmış olduğu maliyeti göstermektedir.

Örneğin, toplam 35 dairelik bir inşaatta 12 daire arsa sahibine, 23 daire müteahhide ait olduğu, bu inşaatta toplam 2.450.000 TL maliyetin olduğu düşünüldüğünde;

- $2.450.000 / 35 \text{ adet} = 70.000 \text{ TL}$ (bir dairenin maliyeti)
- $70.000 \text{ TL} \times 12 = 840.000 \text{ TL}$ (arsa sahibine verilen dairelerin toplam maliyeti) –(Bu tutar, müteahhit için arsa maliyetini oluşturmaktadır.)

Toplam inşaat maliyeti ise, arsa maliyeti ve inşaat maliyeti toplamından oluşmaktadır.

Burada arsa maliyeti müteahhidin sahibi olduğu 23 daireyi yapmak için katlanmış olduğu maliyettir.

23 airenin bir adedine düşen maliyet;

$$840.000 / 23 = 36.521,74 \text{ TL' dir.}$$

Bu durumda bir dairenin toplam maliyeti;

$$70.000 \text{ TL} + 36.521,74 = 106.521,74 \text{ TL dir.}$$

Başka bir yaklaşımla da aynı sonuç elde edilebilmektedir.

Bu yaklaşımda da bir dairenin maliyetini bulmak için toplam maliyet, müteahhide ait olan toplam daire adedine bölünmektedir:

$$2.450.000 \text{ TL} / 23 = 106.521,74 \text{ TL}$$

Burada arsa sahibine verilen daireler dikkate alınmayacaktır. Zira sonuçta söz konusu inşaat için arsa sahibine yapılan teslimler emsal bedel ilkesine göre fatura düzenlenerek satış hasılatı gerçekleşmekte ve bu satış hasılatı aynı zamanda arsa sahibine teslimlerin maliyetini göstermektedir. Gelir tablosu hesaplarında bu teslimler sonucu yapılan kayıtlarda gelir-maliyet olarak birbirini sıfırlamaktadır.

4.2.12. Yüklenici Tarafından Arsa Sahibine Ait Yerlerin Arsa Sahibine Teslimi ve Fatura Düzenlenmesi

3065 sayılı KDVK'nın 27. maddesine göre, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretini oluşturmaktadır (WEB_21:2017).

KDVK'nın 27.maddesinin 4.fıkrasında yer alan "Mükellefler, imal ettikleri emtiada emsal satış bedellerini, maliyet bedeli esasına (VUK'un 267. Maddesinin ikinci fıkrasına) göre tayin ettikleri takdirde, genel idare giderlerinden mamule düşen hisseyi emsal satış bedeline dahil edebilir" hükümleri yar almaktadır(Selimoğlu, 2016:304).

Buna göre arsa paylarının karşılığı olarak arsa sahibine teslim edilen bağımsız bölümler için maliyet bedeli üzerinden düzenlenecek faturada, KDV matrahının tespitinde, "Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinden, Genel Yönetim Giderlerinden ve Finansman Giderleri"nden pay verilmesi gerekmektedir.

Bu konuda aşağıdaki örneğe bakıldığında;

2015 yılında yüklenici ABC Ltd.Şti. ile arsa sahibi arasında %60 yüklenici, %40 arsa sahibi paylaşımlı, her biri 160 m² net alana sahip 20 dairelik bina inşaatına ilişkin kat karşılığı inşaat sözleşmesi yapılmıştır. İnşaatın bitiminde 12 daire yüklenicinin, 8 daire arsa sahibinin olacaktır. 2016 yılında tamamlanan 20 dairelik inşaatın toplam inşaat maliyeti 4.200.000 TL'dir. Yüklenici ABC Ltd.Şti. de bu inşaat maliyetinin dışında aşağıdaki tutarlarda ilgili yıllarda genel yönetim giderleri/genel giderler oluşmuş ve bu giderler ait oldukları dönemlerde inşaat maliyetiyle ilişkilendirilmeden dönem kâr/zararının tespitinde doğrudan gider yazılmıştır. ABC Ltd. Şti'nin ilgili yıllarda bu inşaat işinden başka faaliyeti bulunmamaktadır (Selimoğlu, 2016:305).

	<u>2015 Yılı</u>	<u>2016 Yılı</u>
760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	360.000	240.000
770- Genel Üretim Giderleri	280.000	190.000
780- Finansman Giderleri	120.000	110.000

Yükleniciye Ait Yerler : 12 Daire

Arsa Sahibine Ait Yerler: 8 Daire

Arsa sahibine teslim edilen bölümlerin (8 Adet Daire) inşaat maliyeti, arsa sahibine emsal bedel üzerinden fatura edilecek ve KDV hesaplanacaktır.

KDV matrahının tespitinde:

- Emsal bedel olarak VUK'nun 267.maddesi 2.sirasındaki esas(Maliyet bedeli esas) dikkate alınacak, ayrıca KDVK'nun 27.maddesi hükmü gereğince genel yönetim giderlerinden/genel giderlerden mamulün maliyetine (inşaat maliyetine) pay verilecektir.
- ABC LTD. ŞTİ'nin ilgili yıllarda bu inşaatın dışında başka bir faaliyeti olmadığından, KDV matrahının tespitinde ilgili yıllarda oluşan söz konusu giderlerin tamamının inşaat maliyetine dahil edilmesi gerekecektir.

Buna göre KDV matrahı açısından;

ABC LTD ŞTİ'de toplam inşaat maliyeti	(+)	4.200.000
760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (2015+2016)	(+)	600.000
770- Genel Yönetim Gideri (2015+2016)	(+)	470.000
780- Finansman Giderleri (2015+2016)	(+)	230.000
KDV matrahı açısından toplam inşaat maliyeti(mamul maliyeti)	=	5.500.000

5.500.000/20 Daire=275.000 TL (bir dairenin inşaat maliyeti)

Arsa sahibine düzenlenecek fatura ise şu şekilde olacaktır:

8 adet bağımsız bölüm(daire) inşaat maliyeti		2.200.000
%10 perakende karı ilavesi		(220.000)
Hesaplanan KDV %18	(+)	435.600
Fatura toplamı	=	2.855.600

Bu fatura, 3065 sayılı KDVK hükümlerince sadece KDV hesaplaması için düzenlenmiştir.

Hesaplanan KDV 435.600 TL, ABC LTD. ŞTİ. tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir.

Arsa sahibine ait bağımsız bölümlerin teslimi ve bu faturanın düzenlenmesinden yüklenici ABC LTD. ŞTİ. için inşaat maliyeti tutarı 4.200.000 TL'dir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, ilgili yılların genel yönetim giderlerinin/genel giderlerinin sadece arsa sahibine düzenlenecek faturadaki KDV matrahının tespitinde emsal bedel uygulaması açısından dikkate alınması ve inşaat maliyetine dahil edilmesidir. Yüklenici söz konusu giderleri ilgili yıllarında dönem kâr/zararının tespitinde yasal mevzuata uygun olarak doğrudan gider olarak dikkate almıştır.

- Yüklenici için 1 dairenin inşaat maliyeti;

4.200.000 TL / 12 Daire = 350.000 TL

Yukarıdaki örnekte yüklenici ABC Ltd.Şti'nin kat karşılığı inşaat dışında ayrıca inşaat taahhüt işleri, inşaat malzemeleri alım-satımı, nakliye işleri ve yap-sat şeklinde inşaat faaliyetlerinin de olduğu varsayıldığında, arsa sahibine teslim edilen daireler için yine emsal bedel üzerinden fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır. KDV matrahının tespitinde doğrudan gider yazılmış olan genel yönetim giderleri/genel giderlerden söz konusu inşaat maliyetine pay verilecektir. Bu kapsamda, söz konusu örnek uygulamasında ABC Ltd.Şti'nin 2015-2016 yılları kayıtlarında tüm faaliyetlere ilişkin maliyet ve satış hasılatlarının aşağıdaki şekilde olduğu varsayıldığında (Selimoğlu, 2016:307);

	<u>2015 Yılı</u>	<u>2016 Yılı</u>
Kat Karşılığı İnşaat Maliyetleri	2.900.000	1.300.000
İnşaat Taahhüt İşleri Maliyetleri	650.000	420.000
Yap-Sat Şeklinde İnşaat Maliyetleri	2.850.000	2.580.000
İnşaat Malzemeleri Alım-Satımı Satış Hasılatı	430.000	610.000
Nakliye İşleri Hasılatı	110.000	150.000
	-----	-----
	6.940.000 TL	5.060.000 TL

Ortak giderlerin dağıtımına esas toplam tutar (6.940.000+5.060.000): 12.000.000 TL

Kat karşılığı inşaat faaliyetine düşen pay (4.200.000/12.000.000) :%35

Dağıtılacak ortak giderler toplamı (2015+2016) :1.300.000 TL

760-Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri : 600.000 TL

770- Genel Üretim Giderleri : 470.000 TL

780- Finansman Giderleri : 230.000 TL

Kat karşılığı inşaat faaliyetine ait ortak giderler payı : (1.300.000 x %35 =455.000 TL)

Buna göre arsa sahibine düzenlenecek faturadaki KDV matrahı açısından;

- ABC Ltd.Şti'de toplam inşaat maliyeti: 4.200.000
- Ortak genel yönetim giderleri/genel giderler payı: (+) 455.000
- KDV matrahı açısından toplam inşaat maliyeti (mamul maliyeti) 4.655.000
- 4.655.000 TL/20 Daire: 232.750 TL (Bir dairenin inşaat maliyeti)

Arsa sahibine ait dairelerin inşaat maliyeti: 232.750 TL x 8 daire :1.862.000 TL

Arsa sahibine düzenlenecek fatura ise şu şekilde olacaktır;

- 8 adet bağımsız bölüm (daire) inşaat maliyeti : 1.862.000 TL
- Yüzde %10 perakende karı ilavesi : (186.200) TL
- Hesaplanan KDV % 18 (+) : 368.676 TL
- Fatura toplamı (=) : 2.416.876 TL

Bu fatura 3065 sayılı KDVK hükümlerince sadece KDV hesaplaması için düzenlenmiştir. Hesaplanan KDV 368.676 TL, ABC LTD.ŞTİ tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edilerek ödenecektir (Selimoğlu, 2016:309).

Arsa sahibine düzenlenen fatura aynı zamanda gider pusulası ile kayıtlara alınacak ve arsanın müteahhit için maliyetini oluşturacaktır. Arsa sahibine olan teslimlerde KDV'nin beyanı için fatura düzenlenmektedir. Bunun muhasebe kaydı şu şekilde yapılmaktadır:

----- //-----

120. ALICILAR

120.03 Arsa Sahibi 2.416.876

600.YURT İÇİ SATIŞLAR

600.01 Daire Satışları 2.048.200

391.HESAPLANAN KDV

391 Hesaplanan Kdv %18 368.676

----- //-----

----- //-----

623.DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ

623.01 Arsa Maliyeti 2.048.200

120.ALICILAR

120.03 Arsa Sahibi 2.048.200

----- //-----

100.KASA

100.01 Merkez Kasa 368.676

120.ALICILAR

120.03 Arsa Sahibi 368.676

----- //-----

*Arsa sahibine düzenlenen faturanın katma değer vergisinin sözleşmeyle nakit olarak tahsil edildiği varsayılmıştır.

BÖLÜM 5.KAT KARŞILIĞI İNŞAAT MUHASEBESİ ÖRNEK UYGULAMASI

Kat karşılığı inşaat işine yönelik vergilendirme ve muhasebeleştirme süreçleri yukarıdaki bölümlerde ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Konunun daha iyi anlaşılması bakımından, söz konusu süreçler bu bölüm altında örnek bir uygulama üzerinde gösterilecektir.

5.1. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLEMİ İÇİN SÜRECİN BAŞLAMASI

Arı İnşaat A.Ş., Arı Sok. No:54 Adapazarı/Sakarya adresindeki arsa üzerine inşaat yapmak amacıyla arsa sahibi ile anlaşmış ve inşaat projesi hazırlanarak kat karşılığı inşaat sözleşmesi hazırlanarak imza altına alınmıştır.

5.2. KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİNİN HAZIRLANMASI VE İMZALANMASI

Sözleşme şu şekildedir.

ANAHTAR TESLİM KAT KARŞILIĞI İNŞAAT SÖZLEŞMESİ

1)TARAFLAR

MÜTEAHHİT: ARI İNŞ.A.Ş

Orta Mah.Orta Sok. No:34 Adapazarı/Sakarya

ARSA SAHİPLERİ:

1-Emin Gül

Adres: Gül Mah. Gül Sok. No:41 Adapazarı/Sakarya

2- Yasemin Gül

Adres: Gül Mah. Gül Sok. No:41 Adapazarı/Sakarya

Bu sözleşmede Arı İnş. A.Ş **Müteahhit**, Emin Gül ve Yasemin Gül **Arsa Sahibi** olarak anılacaktır.

2)KONU

Sakarya İli Adapazarı İlçesi Arı Sok., 26L3 Pafta, 72 Ada, 10 Parseldeki arsa için yapılmış olan kat karşılığı inşaat sözleşmesidir.

3)YER TESLİMİ

Arsa müteahhide boş olarak teslim edilecektir.

4)SÖZLEŞMENİN ŞEKLİ

Müteahhit ve arsa sahipleri arasındaki anlaşmayı açık ve net şekilde ifade eden hükümleri içeren yazılı bir belgedir.

5) İNŞAATIN ŞEKLİ

İnşaat, bu sözleşmeye ve bu sözleşmenin ayrılmaz parçası olan teknik şartnameye ve müteahhit ve arsa sahibi arasındaki daire paylaşım tablosuna göre yapılacaktır.

İnşaatta yapılacak binaların şekli ve adedi aşağıdaki gibi olacaktır:

Binanın Şekli	Yapı Adedi
160 M ² Daire	5 Adet
125 M ² Daire	40 Adet
140 M ² Dükkan	5 Adet

6)ARSA SAHİBİ VE MÜTEAHHİT ARASINDAKİ DAİRE PAYLAŞIMI

Arsa üzerine inşa edilecek olan daireler ve dükkanlardan arsa sahibi ile müteahhit aşağıdaki daire ve dükkan sayısında ve de ödenecek nakdi parada anlaşmışlardır.

	125 m ² Daireler	160 m ² Daireler	140 m ² Dükkan
--	-----------------------------	-----------------------------	---------------------------

Arsa Sahibi	20 Adet	2 Adet	2 Adet
Müteahhit	20 Adet	3 Adet	3 Adet
Toplam	40 Adet	5 Adet	5 Adet

Müteahhit aynı zamanda inşaatın %50'si tamamlandıktan sonra arsa sahibine 1.500.000 TL ödeme yapacaktır.

Arsa sahibi kendisine verilecek 125 m² olan dairelerden 4 adedine lüks kullanım amaçlı olarak jakuzi, sauna, ev sinema sistemi ve panjur yapılarak kendisine teslim edilmesini istemiş ve müteahhitte anlaşma sağlanmıştır.

7) YIKIM, HAFRIYAT VE İNŞAATTA SORUMLULUK

Blokların yapımı sırasındaki hafriyat veya yapımından ötürü komşulara veya diğer üçüncü kişilere verilecek her çeşit zararlar ile iş kazalarından doğacak zararlardan müteahhit sorumludur.

8) GİDERLER

İnşaat için gerekli her çeşit malzeme, nakliye, taşeronluk bedelleri, işçilik ücretleri, plan, proje, etüt danışmanlık, mimarlık mühendislik giderleri, şantiyeye alınacak elektrik, su bedelleri, harita ve yola terk masrafları, sigorta primleri ve cezalar, vekâlet ve tapu giderleri ve her çeşit vergi ve harçlar, bu sözleşmede aksine bir hüküm olmadıkça, müteahhide aittir. Tapu sahibinin projelendirme ve inşaat yapım sırasında yaptığı harcamalar ödediği harç ve katılım payları müteahhit tarafından arsa sahibine ödenecektir.

9) İŞİN TESLİMİ

Müteahhit ruhsat tarihinden itibaren en geç oniki(12) ay içerisinde yapı kullanma izin belgesini almaya hazır olacak biçimde işi bitirmeye ve mal sahibine teslim mecburdur.

Mücbir nedenler, genel ve kısmi seferberlik, savaş, yangın, bulaşıcı hastalık, sel, deprem gibi afetler, grev, lokavt, direniş, halk hareketleri, ulaşım kesilmesi, elektrik ve akaryakıt kısıtlamaları, resmi merci makam ve belediyelerden alınması gereken izinlerin aksamaları,

arsaya ulaşımın gerçekleşemediği durumlarda; yetkili birimlerin emir ve yasakları nedeniyle oluşabilecek gecikmeler mücbir sebep sayılıp mal sahibine yapılacak ödemeler kesilir. İş bu sözleşme ve ekindeki sözleşmeler ile kararlaştırılan sürelerle ilave edilir.

Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'nca kabul edilen Sakarya ili ile ilgili hava şartları nedeni ile çalıştırılmayan günlerde bu sürelerle ilave olunur.

10)EKSİK VE KUSURLU İŞLER

Yapılacak binadaki eksik ve kusurlu işlerden dolayı müteahhit sorumludur. Mal sahibine kalan bağımsız bölümlerle ortak yerlerde, işin teslimi veya kabulünden sonra çıkacak eksik ve kusurlu işler bunlar hemen ihbar edilmemiş olsa bile, müteahhit bunların bedelsiz olarak tamamlayacak veya düzeltecektir.

11)Arsa sahiplerine ait arsaların tapuları sözleşmeler yapıldıktan sonra müteahhide devredilecek ve karşılıklı görüşmeler doğrultusunda projeler çizilip yapı ruhsatı alınacak, yapı ruhsatı alındıktan sonra kat ittifakı tapuları kurulacak ve arsa sahibine ait dairelerin tapuları verilecektir.

MÜTEAHHİT

ARSA SAHİBİ

İMZA

İMZA

Sözleşme imzalandıktan sonra müteahhit söz konusu yer için çalışmalara başlamıştır.

Müteahhidin bu inşaat için beyan edeceği asgari işçilik tutarı belirlenmiştir. Bunun için de Resmi Gazete'de her yıl yayımlanan asgari işçilik oranlarına ve Emlak ve Binalar Vergi Kanunu'na göre belirlenen birim metrekare maliyetine göre hesaplama yapılmıştır.

- 2017 yılında belirlenen verilere göre betonarme binalarda birim metrekare maliyeti 830 TL ve asgari işçilik oranı %9 dur.
- Asgari işçilik oranında %25 müteahhit payı da düşülerek $9-(9*25\%)=6,75$ asgari işçilik oranı bulunmuştur.

Bu durumda bu inşaat için beyan edilecek asgari işçilik tutarı şu şekilde hesaplanır:

- $6500 \text{ m}^2 \times 830 \text{ TL} = 5.395.000 \text{ TL}$ toplam maliyet

- $5.395.000 \times 6,75\% = 364.162.5$ TL (bu tutar, asgari işçilik tutarı olup beyan edilmesi gereken prime esas kazanç tutarıdır.)

İnşaat projesinde kullanılacak toplam demir ve beton hesap edilmiş ve ilgili firmalarla inşaatın tamamı için gerekli olan toplam miktarlar üzerinden anlaşma yapılmıştır.

İnşaat m²'ye 46 kg demir; 0,46 m³ de beton harcanmaktadır.

2500 TL bir ton demirin fiyatı olup demirin kg maliyeti 2,5 TL'dir.

200 TL bir m³ betonun maliyetidir.

Bu inşaat için kullanılacak olan toplam demir ve beton miktarı şu şekilde hesaplanacaktır:

46 kg demir X 6500 m² = ~300.000 Kg toplam kullanılacak demir (300.000 Kg = 300 Ton)

0,46 m³ beton X 6500 m² = ~ 3.000 m³ toplam kullanılacak beton miktarı

5.3. ÖRNEĞE İLİŞKİN YEVMİYE KAYITLARI

İnşaatın yapım aşamasına göre olaylar şu şekilde meydana gelmiştir.

1. Şirketin banka hesaplarına ortaklar taahhüt ettikleri sermayenin 3.000.000 TL'lik tutarını 3 ortak olarak eşit payda ödemişlerdir.

----- / /-----

102 BANKALAR 3.000.000

501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE 3.000.0000

----- / /-----

2. İnşaatın mühendislik ve mimarlık proje giderleri için 150.000 TL + KDV bedelle Mühendislik A.Ş fatura düzenlenmiş ve göndermiştir. Müteahhit firma ise Mühendislik A.Ş'ye fatura bedelini banka havalesi yaparak ödemiştir.

----- / /-----

730 GÜG

730.01. Gül İnşaat Proje Mühendislik Gideri 150.000

191 İNDİRİLECEK KDV 27.000

320. SATICILAR

320.01. Mühendislik A.Ş 177.000

----- / /-----

320. SATICILAR

320.01 Mühendislik A.Ş 177.000

102 BANKALAR 177.000

----- / /-----

3. İnşaat proje kapsamındayken, inşaat başlamadan alıcı A.'ya 1 adet 160 m², 1 adet 125 m² daire satılmıştır. Karşılığında 885.000 TL değerinde çek alınmış, 218.500 TL banka havalesiyle şirket hesabına gelmiştir.

----- / /-----

101 ALINAN ÇEKLER 885.000

102 BANKALAR 218.500

340 ALINAN AVANSLAR 1.103.500

----- / /-----

İnşaat başlamadan yapılmış olan satışta henüz bir teslim söz konusu olmadığı için vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacaktır. Dolayısıyla bu satış anlaşmasıyla tapuda kat irtifakı alınan yer için ödenen bedel avans hesaplarında izlenmektedir.

4. Arsa sahibi belediye ruhsat harcı olarak 100.000 TL ödediğini müteahhide bildirmiştir. Buna istinaden müteahhit, arsa sahibine 100.000 TL çek düzenleyerek ödeme yapmıştır.

----- / /-----

159 VERİLEN AVANSLAR

159.01 Arsa Sahibi 100.000

103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİRLERİ 100.000

----- / /-----

Kat karşılığı inşaat sözleşmesinde belirtilmek üzere arsa sahibine müteahhit tarafından yapılan harç, yapı denetim, nakdi para gibi ödemeler inşaat dönemi boyunca "159 Verilen

Avanslar Hesabı'nda izlenmektedir ve inşaat bitiminde bu bedeller müteahhit için bir maliyet unsuru olduğundan inşaat maliyetine yansıtılacaktır.

5. Gül inşaat projesinde yapılan hafriyat ve kazı çalışmaları için 250.000 TL + KDV bedelli fatura Hafriyat Ltd.Şti. tarafından Arı İnş. A.Ş firmasına gönderilmiş ve müteahhit firma ve ödemesini Hafriyat Ltd. Şti'ye çek düzenleyerek yapmıştır.

----- / /-----

730 GÜG

730.02. Gül İnşaat Hafriyat Gideri 250.000

191 İNDİRİLECEK KDV 45.000

320 SATICILAR

320.02 Hafriyat Ltd.Şti. 295.000

----- / /-----

320. SATICILAR

320.02 Hafriyat LTD.ŞTİ. 295.0000

103. VERİLEN ÇEKLER VE ÖD. EMİRLERİ 295.000

----- / /-----

6. İnşaatta kullanılan 300 ton demir için 750.000 TL + KDV bedel faturasını Arı İnş. A.Ş'ye gönderen Demircioğlu Ltd.Şti'ye Arı İnş.A.Ş tarafından 885.000 TL'lik çek ciro edilmiştir.

----- / /-----

150 DİMMG

150.01 Gül İnşaat Malzeme Alışları 750.000

191 İNDİRİLECEK KDV 135.000

320 SATICILAR

320.03 Demircioğlu LTD.ŞTİ 885.000

----- / /-----

320. SATICILAR

320.03 Demircioğlu LTD.ŞTİ 885.000

101 ALINAN ÇEKLER 885.0000

----- / /-----

7. İnaatta kullanılan 3.000 m³ beton için Beton A.Ő 600.000 TL + KDV bedelli faturasını, Arı İna. A.Ő firmasına göndermiştir. Müteahhit firma olan Arı A.Ő ise Şirketin banka hesabına havale yoluyla fatura bedelini ödemiştir.

----- / /-----

710 DİMMG

710.01 Gl İnaaat Beton Alışları 600.000

191 İNDİRİLECEK KDV 108.000

320.SATICILAR

320.04 Beton A.Ő 708.000

----- / /-----

320.SATICILAR

320.04 Beton A.Ő 708.000

102. BANKALAR 708.000

----- / /-----

8. Arsa sahibi yapı denetim bedeli için düzenlenen 180.000 TL+ KDV olan fatura için Yapı Denetim Ltd. Şti'ne ödeme yapmıŐ ve müteahhide teslim etmiştir. Buna istinaden müteahhit banka havalesiyle arsa sahibine ödeme yapmıŐtir.

----- / /-----

159 VERİLEN AVANSLAR

159.01 Arsa Sahibi 212.4000

102 BANKALAR 212.4000

----- / /-----

9. Arı İnş.A.Ş'ye inşaatta yapılan elektrik-su-doğalgaz tesisatları için Tesisat Ltd.Şti. tarafından 420.000 TL + KDV bedel ile fatura düzenlenmiş ve Arı A.Ş.fatura bedelini banka havalesi ile ödemiştir.

----- / /-----

730 GÜG

730.03 Gül İnşaat Elektrik-Su-Doğalgaz Gideri 420.000

191 İNDİRİLECEK KDV. 75.600

320.SATICILAR

320.05 Tesisat Ltd.Şti. 495.600

----- / /-----

320 SATICILAR

320.04 Tesisat Ltd.Şti. 495.600

102 BANKALAR 495.600

----- / /-----

10. Arı İnş. A.Ş, Arsa sahibine kat karşılığı sözleşmede de belirtildiği üzere 1.500.000 TL bedel ile çek düzenlemiş ve teslim etmiştir.

----- / /-----

159. VERİLEN AVANSLAR

159.01 Arsa sahibi 1.500.000

103. VERİLEN ÇEKLER 1.500.000

----- / /-----

11. Arı İnş.A.Ş, inşaatta kullanılan ve faturası tarafına gönderilen kapı-PVC-mutfak, ıslak zemin, dış cephe, iç cephe ödemeleri için Yapı A.Ş'ye 5.151.250 TL +KDV tutarında çek düzenlemiş olup Yapı A.Ş'ye teslim etmiştir.

----- / /-----

150 DİMMG

150.01 Gül İnşaat Malz. Alışları 5.151.250

191 İNDİRİLECEK KDV 927.225

320 SATICILAR

320.06 Yapı A.Ş 6.078.475

----- / /-----

320. SATICILAR

320.05 Yapı A.Ş 6.078.475

103. VERİLEN ÇEKLER 6.078.475

----- / /-----

12. Arsa sahibine teslim edilecek olan 125 m² olan dairelerden 4 adedine sözleşmede de belirtildiği üzere lüks kullanım amaçlı olarak jakuzi, sauna, ev sinema sistemi ve panjur ilavesi işleri Yapı A.Ş tarafından yapılmış olup 300.000 TL+ KDV bedelli fatura Arı İnş. A.Ş'ye iletilmiş olup ödemesi ise banka hesabından yapılmıştır.

----- / /-----

150 DİMMG

150.01 Gül İnşaat Malzeme Alışları 300.000

191 İNDİRİLECEK KDV 54.000

320 SATICILAR

320.06 Yapı A.Ş 354.000

----- / /-----

320 SATICILAR

320.05 Yapı A.Ş 354.000

102 BANKALAR 354.000

----- / /-----

13. İşçilere olan ücret ödemesi banka hesabından yapılmıştır.

İşçi ücret bordrosu brüt toplamı 375.000 TL'dir. Bunun 25.000 TL'si firma bünyesinde çalışan mimara; 50.000 TL'si inşaat mühendisine ve kalanı da inşaatta çalışan işçilere aittir. Tüm çalışanların asgari geçim indirimi toplamı 25.000 TL olarak alınacaktır. Arı İnş. A.Ş çalışanlarının ücret ödemelerini banka hesabından gerçekleştirmiştir. Ayrıca SGK prim ve işçi ücret stopaj borcunu da banka hesabından ödemiştir.

----- / /-----

720 DİĞ

720.01 Gül İnşaat Brüt Ücret 300.000

720.02 Gül İnş. İşveren Hissesi 67.500

730 GÜG

730.04 Gül İnşaat Brüt Ücret 75.000

730.05 Gül İnş. İşveren Hissesi 16.875

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ 25.000

335.PERSONELE BORÇLAR 293.091,25

360. ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.01 İşçi Ücret Damga V. 2.846,25

360.02 İşçi Ücret Stopajı 47.812,50

361 ÖDENECEK SSK PRİMLERİ 140.625,00

----- / /-----

335.PERSONELE BORÇLAR 293.091,25

102.BANKALAR 293.091,25

----- / /-----

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR

360.01 İşçi Ücret Damga 2.846,25

360.02 İşçi Ücret Stopajı 47.812,50

136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR

136.01 Asgari Geçim İndirimi 25.000

102 BANKALAR 25.658,75

----- / /-----

----- / /-----

361 ÖDENECEK SSK PRİMİ 140.625

102 BANKALAR 140.625

----- / /-----

14. Arı İnş.A.Ş, 'nin iskan alınmadan teslim ettiği 1 adet dükkan ve 1 adet 125 m² dairelerden Alıcı B'ye teslim edilmiş olup, 850.000 TL +KDV bedelle fatura düzenlenmiş ve tahsilat şirket banka hesabına yapılmıştır.

----- / /-----

120 ALICILAR

120.02 Alıcı B 926.500

380 GELİR TAHAKKUKLARI

380.01 Gül İnşaat Bağımsız Bölüm Satış. 850.000

391 HESAPLANAN KDV 76.5000

----- / /-----

102 BANKALAR 926.500

120 ALICILAR

120.02 Alıcı B 926.500

----- / /-----

125 m² olan daire satış bedeli 450.000 TL

Dükkanın satış bedeli 400.000 TL

%1’li Hesaplanan KDV=450.000 TL x %1=4500 TL

%18’li Hesaplanan KDV=400.000 TL x %18= 72.000 TL ‘dir.

Burada henüz inşaatın tamamı bitmeden bir teslim söz konusudur. KDVK açısından ilgili dönemde beyan zorunluluğu olduğu için matrah tutarının defter kayıtlarına “380 Gelir Tahakkukları Hesabı”nda izlenmesi KDV’nin de tevkifat uygulanmayan işlemler satırında beyan edilmesi gerekmektedir.

15. Arsa sahibine tamamlanan inşaatın 160 m² 2 daire, 2 dükkan, 125 m² 20 daire teslim edilmiştir. Arsa sahibine teslim edilen 125 m² olan dairelerden 4 tanesine sözleşmede de belirtildiği üzere lüks kullanım amaçlı olarak jakuzi, sauna, ev sinema sistemi ve panjur ilave olarak teslim edilmiştir.

125 m² olan daire 450.000 TL, 160 m² olan daire 550.000 TL ve bir dükkan 400.000 TL’den satışları yapıldığından VUK’un 267. Maddesinde emsal bedeline ilişkin birinci sıradaki “ortalama fiyat esas” hususları dikkate alınarak fatura düzenlenecektir.

Arsa sahibine;

125 m² olan 20 adet dairenin satış fiyatı $20 * 450.000 \text{ TL} = 9.000.000 \text{ TL}$

160 m² olan 2 adet dairenin satış fiyatı $2 * 550.000 \text{ TL} = 1.100.000 \text{ TL}$

2 adet dükkanın satış fiyatı $2 * 400.000 \text{ TL} = 800.000 \text{ TL}$

Ayrıca varsa sahibine lüks kullanım amaçlı olarak ilave işler için;

$300.000 \text{ TL} + (300.000 \text{ TL} * \%10) = 330.000 \text{ TL}$ fatura düzenlenecektir. Yüzde 10 perakende müteahhit karı eklenmiştir.

Faturalar, ½ eşit hisseli olarak ayrı ayrı düzenlenecektir. Yapılan kayıt aşağıdaki şekilde olacaktır:

----- / /-----
120 ALICILAR

120.04 Emin Gül 5.860.700

120.05 Yasemin Gül 5.860.700

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

600.01 Gül İnşaat Bağımsız Bölüm Satış. 11.230.000

391 HESAPLANAN KDV 491.400

----- / /-----
----- / /-----
623 DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ

623.01 Kat Karşılığı Arsa Maliyeti 11.230.000

120 ALICILAR

120.04 Emin Gül 5.615.000

120.05 Yasemin Gül 5.615.000

----- / /-----
100 KASA 491.400

120 ALICILAR

120.04 Emin Gül 245.700

120.05 Yasemin Gül 245.700

----- / /-----
125 m² daire 9.000.000 TL'nin %1 KDV si 90.000

160 m² daire 1.100.000 TL'nin %18 KDV si 198.000

Dükkan bedeli 800.000 TL'nin %18 KDV si 144.000

Lüks kullanım amaçlı olan ilave işler için 330.000 TL'nin %18 KDV si 59.400

Toplam Hesaplanan KDV = 90.000+198.000+144.000+59.400= 491.400

623 No'lu hesabın kullanılmasının sebebi gelir tablosundaki maliyet ayrımının daha şeffaf olarak yansıtılmasıdır. Gelir hesaplarına aktarılan satış bedeline karşılık gelecek gayrimenkullerin satılan mamul maliyeti hesabında yer alması fiili brüt karlılığı düşüreceğinden diğer satışların maliyeti olarak değerlendirilmesi daha doğru bir yaklaşım olacaktır. Arsa sahibine düzenlenen fatura kat karşılığı inşaatın arsanın maliyetini göstermektedir.

Nitekim, 6 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve bu tarihten sonra yapılan teslimlere uygulanmak üzere yürürlüğe giren 7104 sayılı Kanun'un 1. maddesi ile KDVK'nın "Teslim" başlıklı 2. maddesinde yapılan değişiklikle, arsa karşılığı inşaat işlerinde;

- Arsa sahibi tarafından müteahhide yapılan teslimin, arsanın tamamı yerine, müteahhide kalacak konut veya iş yerlerine isabet eden arsa payı itibarıyla gerçekleştiği,
- Müteahhit tarafından yapılan işlemin de arsa payına karşılık, konut veya işyeri teslimi yapılmış olduğu, düzenlenmiştir.

Ayrıca yine bu Kanun'un 7. maddesi ile KDVK'nın "Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 27. maddesinde yapılan değişiklikle; arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin bedelin tespitinde, müteahhit tarafından arsa sahibine bırakılan konut veya işyerinin, VUK'un 267. maddesinde yer alan maliyet bedeli esasına göre belirlenen tutarın esas alınacağı düzenlenmiştir.

16. İnşaat başlamadan yani proje aşamasındayken satışında anlaşma yapıp ödemesi alınan Alıcı A'ya ait daireler teslim edilmiştir.

125 m² daire 450.000 TL x%1 = 4.500TL

160 m² daire 550.000 TL x %18 = 99.000 TL

Toplam Hesaplanan KDV =4.500 + 99.000 = 103.500

----- / /-----
120 ALICILAR

120.01 Alıcı A 1.103.500

600 YURTIÇİ SATIŞLAR

600.01 Gül İnşaat Bağımsız Bölüm Satışları 1.000.000

391 HESAPLANAN KDV 103.500
----- / /-----

340 ALINAN AVANS

340.01 Alıcı A 1.103.500

120 ALICILAR

120.01 Alıcı A 1.103.500
----- / /-----

*Hesaplar arası Virman İşlemi.

17. Alıcı B'ye teslim edilen daire ve dükkanların hasılat kaydı şu şekilde olacaktır:
----- / /-----

380 GELİR TAHAKKUKLARI

380.01 Gül İnşaat Bağımsız Bölüm Satış. 850.000

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

600.01 Gül İnşaat Bağımsız Bölüm Satış. 850.000
----- / /-----

18. 125 m² daireler 450.000 TL+KDV, 160 m² olan daireler 550.000 TL +KDV ve Dükkanlar 400.000 TL+KDV bedelle satılmış ve şirketin banka hesabına ödemeler yapılmıştır.

Müteahhidin stokunda kalan;

- 125 m² olan 18 adet daire, 450.000 TL x18 = 8.100.000 TL

- 160 m² olan 2 adet daire, 550.000 TL x2 = 1.100.000 TL
- 2 adet dükkan, 400.000 TL x 2 = 800.000 TL

Bağımsız bölümlerin satış bedelleri yukarıdaki gibidir. Bu satışların muhasebe kaydı ise şu şekilde olacaktır:

Toplam Satış bedeli = 8.100.000 TL+1.100.000 TL+800.000 TL =10.000.000 TL

- 125 m² olan daire satışı için 8.100.000 TL x %1 KDV = 81.000
- 160 m² olan daire satışı için = 1.100.000 TL x %18 KDV = 198.000
- 2 adet dükkan satışı için = 800.000 TL x %18 KDV = 144.000

Toplam hesaplanan KDV = 81.000 + 198.000 + 144.000 = 423.000

----- / /-----

120 ALICILAR

120.06 Muhtelif Alıcılar

10.423.000

600 YURT İÇİ SATIŞLAR

600.01 Gül İnşaat Bağımsız Böl. Satış.

10.000.000

391 HESAPLANAN KDV

423.000

----- / /-----

102 BANKALAR

10.423.000

120 ALICILAR

120.06 Muhtelif Alıcılar

10.423.000

----- / /-----

19. Verilen çeklerin vade tarihleri aynı gündür ve vadelerinde ödemeleri yapılmıştır.

----- / /-----

103 VERİLEN ÇEKLER

100.000

102 BANKALAR

100.000

103 VERİLEN ÇEKLER

295.000

102 BANKALAR

295.000

103 VERİLEN ÇEKLER	1.500.000		
		102 BANKALAR	1.500.000
103 VERİLEN ÇEKLER	6.078.475		
		102 BANKALAR	6.078.475

----- / -----

***Çeklerin Vadesinde Ödenmesi**

5.4. ÖRNEĞE İLİŞKİN DEFTER-İ KEBİR KAYITLARI

Olayların gelişme aşamasına göre muhasebeleştirme işlemlerinin ardından inşaat mamul maliyetinin tespiti açısından hesaplarda oluşan işlemlerin toplamını gösteren defter-i kebir kayıtları şu şekildedir:

BORÇ	500.01 SERMAYE HS.	ALACAK
	3.000.000 (1)	

BORÇ	501.01 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	ALACAK
(1) 3.000.000	(1)1.000.000 (1)1.000.000 (1)1.000.000	

BORÇ	102.01 BANKA HS.	ALACAK
(1) 3.000.000	177.000(2)	
(3) 218.500	708.000 (7)	
(14) 926.500	212.400 (8)	
(18)10.423.000	495.000 (9)	
	354.000 (12)	
	293.091,25 (13)	
	25.658,75 (13)	
	140.625 (13)	
	100.000 (19)	
	295.000 (19)	
	1.500.000 (19)	
	6.078.475 (19)	

BORÇ	191 İNDİRİLECEK KDV HS.	ALACAK
(2) 27.000		
(5) 45.000		
(6) 135.000		
(7) 108.000		
(9) 75.600		
(11) 927.225		
(12) 54.000		

BORÇ	320.01 MÜHENDİSLİK A.Ş HS.	ALACAK
(2) 177.000	177.000 (2)	

BORÇ	730.01.GÜL İNŞAAT PROJ. MÜH. GİDERİ HS	ALACAK
(2) 150.000	150.000 (20)	

BORÇ	340.01 ALICI A HS.	ALACAK
(16) 1.103.500	1.103.500 (3)	

BORÇ	101.01 PORTFÖYDEKİ ÇEKLER HS	ALACAK
(3) 885.000	885.000 (6)	

BORÇ	159.01.ARSA SAHİBİNE YAPILAN ÖDEMELER HS.	ALACAK
(4) 100.000 (8) 212.400 (10) 1.500.000	1.812.400 (20)	

BORÇ	103.01 VERİLEN ÇEKLER HS	ALACAK
(19) 100.000 (19) 295.000 (19) 1.500.000 (19) 6.078.475	100.000 (4) 295.000 (5) 1.500.000 (10) 6.078.475 (11)	

BORÇ	320.02 HAFRİYAT LTD.ŞTİ. HS	ALACAK
(5) 295.000	295.000 (5)	

BORÇ	730.02 GÜL İNŞ. HAFRİYAT GİD. HS.	ALACAK
(5) 250.000	250.000 (20)	

BORÇ	150.01 GÜL İNŞAAT MALZ. ALIŞ. HS	ALACAK
(6) 750.000 (11) 5.151.250 (12) 300.000	6.201.250 (20)	

BORÇ	320.03 DEMİRCİOĞLU LTD.ŞTİ. HS	ALACAK
(6) 885.000	885.000 (6)	

BORÇ	710.01 GÜL İNŞAAT BETON. ALIŞ. HS	ALACAK
(7) 600.000	600.000 (20)	
BORÇ	730.03 GÜL İNŞAAT ELEK-SU-DOG.G. HS	ALACAK
(9) 420.000	420.000 (20)	

BORÇ	320.04 BETON A.Ş	ALACAK
(7) 708.000	708.000 (7)	
BORÇ	320.05 TESİSAT LTD.ŞTİ. HS	ALACAK
(9) 495.600	495.600 (9)	

BORÇ	320.06 YAPI A.Ş	ALACAK
(11) 6.078.475 (12) 354.000	6.078.475 (11) 354.000 (12)	

BORÇ	730.04 GÜL İNŞAAT BRÜT ÜCRET	ALACAK
(9) 75.000	75.000 (20)	

BORÇ	730.05 GÜL İNŞ. İŞVEREN HİSSESİ	ALACAK
(13) 16.875	16.875 (20)	

BORÇ	136.01 ASGARİ GEÇİM İNDİRİMİ	ALACAK
(13) 25.000	25.000 (13)	

BORÇ	720.01 GÜL İNŞ. BRÜT ÜCRET	ALACAK
(13) 300.000	300.000 (20)	

BORÇ	720.02 GÜL İNŞ. İŞVEREN HİSSESİ	ALACAK
(13) 67.500	67.500 (20)	
67.500	67.500	

BORÇ	335.01 PERSONELE BORÇLAR HS.	ALACAK
(13) 293.091,25	293.091,25	(13)

BORÇ	360.01 İŞÇİ ÜCRET DAMGA VERGİSİ	ALACAK
(13) 2.846,25	2.846,25	(13)

BORÇ	360.02 İŞÇİ ÜCRET STOPAJI HS.	ALACAK
(13) 47.812,50	47.812,50	(13)

BORÇ	361.01 ÖDENECEK SGK PRİMLERİ HS.	ALACAK
(13) 140.625	140.625	(13)

BORÇ	120.02 ALICI B HS.	ALACAK
(14) 926.500	926.500	(14)

BORÇ	380.01 GÜL İNŞ.BAĞIMSIZ BÖLÜM SATIŞLARI	ALACAK
(17) 850.000	850.000	(14)

BORÇ	391 HESAPLANAN KDV HS.	ALACAK
	76.500 (14)	
	491.400 (15)	
	103.500 (16)	
	423.000 (18)	

BORÇ	600.01 GÜL İNŞ.BAĞIMSIZ BÖLÜM SATIŞLARI	ALACAK
(21) 23.080.000	11.230.000 (15)	
	1.000.000 (16)	
	850.000 (17)	
	10.000.000 (18)	

BORÇ	623.01 KAT KARŞ.İNŞ. MAL.HS	ALACAK
(15) 11.230.000	11.230.000 (21)	

BORÇ	120.04 EMİN GÜL	ALACAK
(15) 5.860.700	5.615.000 (15) 245.700 (15)	

BORÇ	120.05 YASEMİN GÜL	ALACAK
(15) 5.860.700	5.615.000 (15) 245.700 (15)	

BORÇ	120.01 ALICI A	ALACAK
(16) 1.103.500	1.103.500 (16)	

BORÇ	120.06 MUHTELİF ALICILAR HS.	ALACAK
(18) 10.423.000	10.423.000 (18)	

BORÇ	100.01 KASA HS.	ALACAK
(15) 491.400		

BORÇ	151.01 GÜL İNŞ. YARI MAMUL HS	ALACAK
(20) 6.201.250 (20) 600.000 (20) 367.500 (20) 911.875	8.080.625 (20)	

BORÇ	152.01 GÜL İNŞ. MAMULLER HS.	ALACAK
(20) 8.080.625 (20) 1.812.400	9.893.025 (20)	

BORÇ	620 SATILAN MAMUL MALİYETİ HS	ALACAK
(20) 9.893.025	9.893.025 (21)	

BORÇ	710.00 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD HS.	ALACAK
(20) 6.201.250	6.201.250 (20)	

BORÇ	711.01 DİREKT İLK MADDE VE MALZ. GİD.YANSITMA HS.	ALACAK
(20) 6.201.250	6.201.250 (20)	
(20) 600.000	600.000 (20)	

BORÇ	721.01 DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ YANSITMA HS.	ALACAK
(20) 367.500	367.500 (20)	

BORÇ	731.01 GENEL ÜRETİM GİD. YANSITMA HS.	ALACAK
(20) 911.875	911.875 (20)	

BORÇ	690.01 DÖNEM KARI/ZARARI HS.	ALACAK
	(21) 1.956.975	

20. Daire ve dükkanlardan oluşan bağımsız bölümlerin yani üretilen mamulün maliyetinin tespitine yönelik yansıtma kayıtları aşağıdaki gibidir:

----- / / -----

710.00 Direkt İlk Mad. Malz. Gideri 6.201.250

150.01 Gül İnşaat İlk Mad. Malzeme 6.201.250

----- / / -----

151.01 Gül İnşaat Yarı Mamuller 6.201.250

711.01 Direkt İlk Mad. Malz. Gid.Yan. Hs 6.201.250

----- / / -----

711.01 Direkt İlk Mad. Malz. Gid. Yan. Hs. 6.201.250

710.00 Direkt İlk Mad. Malz. Gideri 6.201.250

----- / / -----

DİMM Yansıtma İşlemi

----- / / -----

151.01 Gül İnşaat Yarı Mamuller 600.000

711.01 Direkt İlk Mad. Malz. Gid.Yan. Hs. 600.000

----- / /-----
711.01 Direkt İlk Mad. Malz. Gid.Yan. Hs. 600.000

710.01 Gül İnş. Beton Alışları 600.000
----- / /-----

DİG Yansıtma İşlemi

----- / /-----
151.01.Gül İnş. Yarı Mamuller 367.500

721.01 Direkt İşçilik Gid. Yanst. Hs. 367.500
----- / /-----

----- / /-----
721.01 Direkt İşçilik Gid.Yanst.Hs. 367.500

720.01 Gül İnşat Brüt Ücret Gid. 300.000

720.02 Gül İnşaat İşveren Hissesi Gid. 67.500
----- / /-----

GÜG Yansıtma İşlemi

----- / /-----
151.01. .Gül İnş. Yarı Mamuller 911.875

731.01 Genel Üretim Gid. Yansıtma Hs. 911.875
----- / /-----

731.01 Genel Üretim Gid.Yansıtma Hs. 911.875

730.01 Gül İnş. Proje Müh. Gid. 150.000

730. 02 Gül İnş. Kazı Hafr. Gid. 250.000

730.03 Gül İnş. Elektrik-Su-Doğalgaz Gid. 420.000

730.05 Gül İnş. Brüt Ücret Gid. 75.000

730.06 Gül İnş. İşveren Hissesi Gid. 16.875
----- / /-----

Arsa sahibine yapılan ödemeler, müteahhidin söz konusu inşaatı için katlanmış olduğu bir maliyet olmasından dolayı bağımsız bölümlerin maliyetine yansır. Bu durumda yapılan yevmiye kaydı şu şekilde olacaktır;

----- / /-----	
152.01.Gül İnşaat Mamuller	1.812.400
159.01 Arsa Sahibine Yapılan Ödemeler	1.812.400

Bağımsız bölümlerin tamamlanarak satışa hazır hale gelmesi neticesinde “151 Yarı Mamuller Hesabı”nda oluşan toplam maliyet “152 Mamuller Hesabı”na yansıtılacaktır.

----- / /-----	
152.01 Gül İnşaat Mamuller	8.080.625
151.01 Gül İnşaat Yarı Mamuller	8.080.625

21. Gül İnşaat’ın bağımsız bölümler satışında oluşan toplam satış maliyeti ve kâr/zarar hesabı şu şekildedir;

----- / /-----	
620.01 Gün İnş. Satılan Mamul Maliyeti	9.893.025
152.01 Gül İnşaat Mamuller	9.893.025

600.01 Gün İnş. Bağımsız Bölüm Satışı 23.080.000

620.01 Gün İnş. Satılan Mamul Maliyeti 9.893.025

623.01 Gün İnş. Kat Karşılığı Arsa Maliyeti 11.230.000

690.01 Dönem Karı/Zararı 1.956.975

----- / /-----
Gün inşaat projesindeki satış kârı hesaplamasında şu şekilde işlem yapılmaktadır:

- “152 Yarı Mamuller Hesabı”nda biriken inşaat maliyeti “620 Satılan Mamuller Hesabı” olan gider hesabına yansıtılır.
- Arsa sahibine teslim edilen daireler de arsa maliyetini yansıtmakta olup bu maliyet “623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı”nda izlenmektedir.
- İnşaatın toplam maliyeti “620 Satılan Mamuller Hesabı” ve “623 Diğer Satışların Maliyeti Hesabı” toplamından oluşmaktadır. Bu toplamdan toplam satışı gösteren “600 Yurtiçi Satışlar Hesabı” toplamı çıkartılarak dönem kâr veya zararı tespit edilmiş olmaktadır.



BÖLÜM 6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Çalışma; inşaatla ilişkin temel bilgilerin verilmesi ile başlamış, kat karşılığı inşaat işleriyle ilgili vergi mükelleflerinin ve bu inşaat faaliyetlerinin Türk vergi sistemi çerçevesindeki durumu ele alınmış, sonrasında kat karşılığı inşaat işlerinin muhasebe kayıtlarına aktarılması örneklerle anlatılmış, son olarak vergilendirme ve muhasebeleştirme süreçleri örnek bir uygulamada gösterilmiştir.

Günümüzde nüfus artışı hızlı bir şekilde devam etmekte ve kentlere göç eden insan sayısında ciddi bir artış yaşanmaktadır. Şehirlerdeki kalabalık nüfusun barınma ihtiyacı, inşaat sektörü yönünden yeni yöntemlerin uygulanmasını gerekli kılmıştır. Kat karşılığı inşaat işleri uygulamada, pek çok avantajları nedeniyle tercih edilen bir yöntem haline almıştır. Bir taraftan, arsa fiyatlarının fazla olması nedeniyle sermayesinin tamamını arsa satın almaya ayırmayıp daha fazla konut yapma amacını taşıyan müteahhitler ile arsasının değerinin artması amacını taşıyan ve en az prosedürle konut sahibi olmak isteyen arsa sahipleri kat karşılığı inşaat sözleşmesinde bir araya gelmiştir.

Bu sözleşme bir kısım görüşlere göre mülga Borçlar Kanunu'nda tanımlanan "istisna akdi" niteliğinde iken bir kısım kişilere göre ise trampa niteliğindedir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında, arsa sahibi, arsanın karşılığında müteahhitten daire, işyeri, dükkan vb., teslim alırken müteahhit de arsaya karşılık gelen daha önceden belirlenmiş bağımsız bölümleri arsa sahibine teslim etmektedir.

Türk hukukunda, hem Borçlar Kanunu hem de vergi kanunları yönünden, hakkında özel bir hukuk düzenleme bulunmayan, bu nedenle genel hükümler çerçevesinde yürütülen kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin vergilendirme ve muhasebeleştirme süreçlerinde bir kısım sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu sorunların tartışılması ve çözümlenmesi yönünden, kat karşılığı inşaat işlerinin vergisel ve maliyet bakımından uygulayıcısı olan Maliye Bakanlığı ve alt birimlerinin uygulamaları ile yargısal uyumsuzlukları çözümlenmekle görevli Danıştay ve vergi mahkemesi kararları arasında büyük oranda farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Söz konusu

sorunlarla daha az karşılaşılması ve tarafların haklarını daha iyi savunabilmeleri için arsa sahipleri ve müteahhitlerin karşılaşılması muhtemel problemler ve çözüm yolları açısından yeterli bilgi sahibi olmaları gerekmektedir.

Kat karşılığı inşaat işlerinin vergilendirme ve muhasebeleştirme süreçlerinde genellikle, vergiyi doğuran olay, arsa karşılığında tamamlanan inşaatın teslimi, müteahhit tarafından yapılan ödemeler vb. konularda bir kısım özellikli durumlar ortaya çıkmaktadır.

Söz konusu inşaat faaliyetlerinde vergisel açıdan en sık karşılaşılan sorunlar, katma değer vergisi bakımından ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, topraktan yapılan satışlarda KDV'nin uygulanacağı tarihin saptanması konusu önem arz etmektedir. Bu hususta üç farklı zaman söz konusu olabilmektedir: kat irtifak tapusunun devredildiği tarih veya iskân izninin alındığı tarih ya da bağımsız bölümün teslim edilip fiilen kullanılmaya başlandığı zaman. Bu konuda en yaygın görüş ve Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımı şudur ki; kat irtifakının düzenlendiği tapuda arsa payı hakkının devredildiği anda fatura düzenlenmeyecek ve dolayısıyla da KDV doğmayacaktır. İnşaatın bittiği ve artık kullanılmaya başladığı, alıcının elektrik ve su aboneliğinin başladığı, eğer bunlar bilinmiyor ise iskan izninin alındığı tarih teslim tarihi olarak kabul edilmektedir.

Yukarıda yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, inşaat faaliyetleri devam etmekte iken özel sözleşme veya satış vaadi ile ya da arsa payı üzerinden satışlar da yapılmaktadır. Bu satışlarda, henüz bir teslim veya hizmet mevcut olmaması ve alınan bedellerin avans niteliği taşıması halinde fatura düzenlenmesine ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Katma değer vergisi yönünden karşılaşılan diğer bir sorun ise, KDV 1 Beyannamesi'nde, arsa sahibine yapılan satışın, "1 nolu teslim ve hizmetler kısmında" matraha ilave edilerek gösterilmesi hususudur. Teslim söz konusu olduğundan şüphesiz KDV'ye tabi olacaktır. Fakat matraha ilave edilmesi halinde, gelir tablosunda bir kazanç unsuru gibi düşünülmesine, gelir elde edilmemesine rağmen mali tablolara yanlış yansıtılmasına ve yine KDV beyannamesi ile gelir/kurumlar vergisi beyannameleri arasında uyumsuzluğa yol açmaktadır. Netice olarak, gelir tablosu hesaplarına inşaat bittiği ve dolayısıyla toplam maliyet tespit edildiğinde hesaplar aktarılacaktır.

Kat karşılığı inşaat işinde KDV oranları da müteahhit açısından büyük oranda sorun teşkil etmektedir. Bu çerçevede, 8 Eylül 2016 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan düzenleme ile

31.03.2017 tarihi de dahil olmak üzere 150 m² üzerinde konut tesliminde uygulanacak KDV oranı %18'den %8'e indirilmiştir. Böylelikle yüklenici açısından % 10'luk bir indirim sağlanmış ve bu durum maliyetlerde ciddi bir azalmayı sağlamıştır.

Yukarıda belirtildiği gibi kat karşılığı inşaat işlerinde, inşaat tamamlanmaması ya da kısmi iskan alınması durumları da mümkün olmaktadır. Bu durumlarda, toplam maliyetin içine bahçe duvarı, oyun alanı, sosyal alanlar, yüzme havuzu vs. gibi diğer maliyetler eklenmemiş olacağından, diğer bir anlatımla hasılat açısından bir verginin doğmayacağı dikkate alındığında, gelir ve kurumlar vergisi açısından konuyu değerlendirmek uygun olmayacaktır.

Gayrimenkullerin alım satımı faaliyetlerinde elde edilecek gelirin vasfının belirlenmesinde en önemli unsur "devamlılık"tır. Dolayısıyla, bu faaliyetler sürekli bir şekilde sürdürülüyorsa elde edilen kazanç ticari kazanç olup gelir vergisine tabi olacaktır.

Kat karşılığı inşaat işlerinin muhasebeleştirilmesi sürecinde, yapı denetim faturaları, belediyeye yapılan ödemeler ve harçlar, harita, proje ve mühendislik bedeli vb. direkt olarak arsa sahibine fatura edilen, fakat bedeli müteahhitten karşılanan faturalara ait bedellerin muhasebeleştirilmesinde bir kısım sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu kapsamda, bu ve benzeri giderlerin maliyet kontrolünün sağlanmasında, birim ve faaliyet bazında maliyetlerin düzenli olarak saptanması, analiz edilmesi ve esas üretim gider yerlerine yönelik olarak da birim maliyetlerin belirlenmesi büyük önem arz etmektedir.

Kat karşılığı inşaat faaliyetlerinin vergilendirme ve muhasebe işlemlerinde karşılaşılan sorunlar ve öneriler ise şu şekildedir:

- Kat karşılığı inşaat işlerine ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunlara yönelik Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairesi başkanlıklarınca bir kısım özelgeler yayımlanmaktadır. Kat karşılığı inşaat sözleşmesine ilişkin özel bir hukuki düzenleme bulunmaması gerekçesiyle oluşan hukuki boşluk bu tür özelgelerle giderilmeye çalışılmakta ise de; aynı konuda farklı görüşleri içeren özelgelerin varlığı nedeniyle uygulamada bir birlik bulunmamaktadır. Yüksek yargıdaki içtihatı birleştirme kararları gibi Maliye Bakanlığı'nın da uygulamada birliğin sağlanması amacıyla güncel genel uygulama tebliğleri veya yönetmelikleri yayımlaması gerekmektedir.
- Kat karşılığı inşaat faaliyeti süresince doğrudan arsa sahibine fatura edilen, fakat bedeli müteahhitten karşılanan yapı denetim faturaları, belediyeye yapılan ödemeler ve

harçlar, harita, proje ve mühendislik bedeli vb. ödemelere ilişkin faturaların KDV ve matrahı gider olarak 193 sayılı GVK ve 5520 KVK'ye göre kayıtlara alınmadığından, arsa sahibine bedeli, ilgili sözleşmeye istinaden önce verilen avanslar hesabına işlenmesi, oradan da inşaat mamul maliyetine aktarma yapılarak giderleştirilmesi gerekmektedir.

- Kat karşılığı inşaat sözleşmesine konu tapu, inşaat başlamadan önce tamamı veya bir kısmı müteahhide devredilebilmektedir. Yapım sürecinde, tevkifata tabi olan yapı denetim bedeline ait fatura müteahhit adına düzenlediğinde, indirimli oranın iadesinde bir kısım sorunlarla karşılaşılmaktadır. Mali idarenin bu konudaki görüşü, tapu müteahhide ait olduğunda, yap-sat inşaat kapsamında değerlendirilmesi, ancak ortada bir kat karşılığı inşaat sözleşmesi var ise, yapı denetim bedeline ait faturanın gelir vergisi, KDV, kurumlar vergisi yönünden değerlendirilemeyeceği yönündedir. Ancak bu konuda, tapunun müteahhide devredildiği oranda söz konusu yapı denetim bedeline ait faturanın da paylı olarak düzenlenmesi ve gerek yapılan giderin gerekse KDV'nin indirim konusu yapılması gerekmektedir.
- Maliye Bakanlığı'nın yaklaşımına göre, arsa sahibine düzenlenen faturada açık ve net ifade ile "Bu fatura, KDVK açısından düzenlenmiştir." İfadesinin belirtilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Ancak bu noktada şu soru akla gelmektedir: Söz konusu faturanın matrahı olması gerekmekte midir? Bu soruya verilecek cevap olumlu ise, matrah KDV beyannamesinde nerede gösterilmelidir? Faturaya konu mal indirim konusu yapıp gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirildiğinden, faturada matrah gösterilmesi bu matrahın, KDV beyannamesinin 1 nolu tablo'da düzenlenerek hasılat olarak 600 nolu hesap ile beyan edilmesi gerekmektedir.
- Arsa sahibine düzenlenen faturada maliyet unsuru olarak gelir tablosunda, satılan mamul maliyeti açısından, 620 nolu hesap mı yoksa 623 diğer satışların maliyeti hesabı mı kullanılması gerektiği konusunda, "623 diğer satışların maliyeti hesabı"nın kullanılması daha doğru olacaktır. Zira matrah ve maliyetin aynı oranda artması brüt satış karlılığını düşüreceğinden bilgi kullanıcılarına gerçek mali durumun olması gerektiğinden farklı olarak yansıtılmasına sebep olabilmektedir.

KAYNAKÇA

KİTAP VE TEZLER

- [1] Abdioğlu, H., (2012), *Maliyet Muhasebesi*, Dora Basım Yayın, Balıkesir.
- [2] Adver, E., (2012), *Maliyet Muhasebesi*, Murathan Yayınevi, Balıkesir.
- [3] Akdoğan B., (2010), *Kat Karşılığı İnşaat Yapan İşletmelerde Muhasebe İşlemleri*, Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara.
- [4] Akdoğan, N., Tenker, N., (2003), *Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri*, Gazi Kitapevi, 10.Baskı, Ankara.
- [5] Akdoğmuş S.,(2015), *Kat Karşılığı İnşaat İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi ve Uygulamaları*, Yüksek Lisans Tezi, Okan Üniversitesi, İstanbul.
- [6] Arsoy, P., A., (2014), *Finansal Muhasebe*, Dora Yayınları, Bursa.
- [7] Artukmaç, S., (1979), *Türk İmar Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- [8] Bakır, H., Şahin, C., (2009), *Yöneticiler İçin Finansal Tablolar Analizi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [9] Bozok, M. S., (2011), *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi*, Açıköğretim Fakültesi Yayınları No:1204, Eskişehir.
- [10] Büyükmirza, K., (2015), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Gazi Kitapevi, 20.Baskı, Ankara.
- [11] Can, A.V., (2013), *Maliyet Muhasebesi*, Sakarya Yayıncılık, 4.Baskı, Sakarya.
- [12] Çankaya, İ., (2003), *Örnekli, Açıklamalı, Uygulamalı İnşaat Muhasebesi Yıllara Yaygın-Özel (Yap-sat) İnşaatlar*, Baran Ofset, Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara.

- [13] Çatıkkaş, Ö., Ersoy, M., Şuekinci, C., (2016), *Kat Karşılığı İnşaat Muhasebesi ve Vergi Uygulamaları*, Bilnet Matbaacılık ve Ambalaj A.Ş., İstanbul.
- [14] Ekergil, V., (2013), "İnşaatla İlgili Kavramlar", İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi, Ed. Salim Şengel, T. C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 2805, Açıköğretim Fakültesi Yayını No: 1763, 1. Baskı, Eskişehir.
- [15] Erden, S.A., (1997), *İnşaat Taahhüt İşleri ve Vergilendirilmesi*, 2. Basım, Isparta.
- [16] Günal, H., (2007), *İmar Hukuku ve Yerel Yönetimlerin İdari Yaptırım Yetkileri*, Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi, Mersin.
- [17] Karaman Ş., (2009), *Arsa Payı Karşılığı İnşaat Sözleşmesi*, Ankara.
- [18] Kızılot, Ş., (2010), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- [19] Kızılot, Ş., (2014), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Yenilenmiş ve Genişletilmiş 18.Baskı, Ankara.
- [20] Maç M., (1999), *KDV Uygulaması*, İstanbul.
- [21] Selimoğlu, R., (2016), *İnşaat Muhasebesi ve İlgili Vergi Mevzuatı Uygulama Rehberi*, Ofset Matbaacılık San.Tic. Ltd.Şti., Ankara.
- [22] Özsoy, İ., (2015), *Maliyet Muhasebesi Teoriler ve Çözümlü Örnek Uygulamalar*, Acar Basım ve Cilt San.Tic. A.Ş, İstanbul.
- [23] Şenlik, M., (2007), *İnşaat Muhasebesi*, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı, Ankara.
- [24] Yavuz C., (2012), *Borçlar Hukuku Dersleri Özel Hükümler*, 10. Baskı, İstanbul.
- [25] Yıldırım, Ç.Ö., (2008), *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara.
- [26] Yılmaz, K., (2015), *İnşaat Muhasebesi*, İpekyolu Matbaacılık, 4.Baskı, İstanbul.
- [27] Yükçü, S., (2009), *Finansal Muhasebe*, Birleşik Matbaacılık, İzmir.

MAKALELER

- [1] Alpaslan M., *Kat Karşılığı Yapılan Daire ve Dükkan Satışında Değer Artış Kazancı ve Gelir Vergisi Beyanı*, İZSMMMMO Dayanışma Dergisi, Sayı: 109, Ağustos 2010, s. 102.

- [2] Anadolu, Z., (2015), *Kat Karşılığı İnşaat İşi Yapan Firmanın Arsa Sahibi Gerçek Kişi Adına Yaptığı Giderlerin Vergi Mevzuatı Açısından Durumu ve Belge Düzeni*, E-Yaklaşım, Ocak, Sayı: 265.
- [3] Anadolu, Z.,(2015), *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmesinde Tapu Harcı Matrahı*, E-Yaklaşım, Eylül, Sayı: 273.
- [4] Aras C., (2010), *En Az İki Tam Yıl Aktife Kayıtlı Bulunan Arsaların Kat Karşılığı Verilmesi İşleminin KDV Karşısındaki Durumu*, Yaklaşım, Sayı 209.
- [5] Ardıç M., Seçer T., (2015), *Türkiye’de Konut Sektöründeki Katma Değer Vergisi Uygulamalarının İncelenmesi ve Çözüm Önerileri*, Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 19 (1): 283-306.
- [6] Çatıkkaş, Ö., Şuekinçi, C., (2012), *Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinin Vergisel Yönleriyle İncelenmesi ve Muhasebe Uygulamaları*, Vergi Dünyası, Nisan, Sayı: 368.
- [7] Erol, A., (2013), *Konutların İşyeri Olarak Kullanılmasında Vergi*, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2013, Sayı:246.
- [8] Hacıköylü C., (2016), *Taşınmazların Elden Çıkarılmasında Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi: Yeni Gelir Vergisi Kanun Tasarısının Getirdikleri*, International Journal of Public Finance, Cilt 1, Sayı 2.
- [9] Koç, S., (2010), *Kat Karşılığı İnşaat Sözleşmeleriyle Arsa Sahiplerine Teslim Edilen Daire ve İşyerleri*, Vergi Dünyası, Şubat, Sayı: 342.
- [10] Taylan E., (1995), *Arsa Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV*, Yaklaşım, Yıl: 3 , Sayı: 31.
- [11] Tekin, E., Bozkurt, H., (2014), *Arsa Karşılığı İnşaat İşlemlerinin Vergi Kanunları Açısından İncelenmesi*, E-Yaklaşım, Kasım, Sayı: 263.
- [12] Varlı, U., (2012), *Arsa Payı Karşılığı İnşaat İşlerinde KDV*, Vergi Dünyası, Temmuz, Sayı: 371.

YAZARI BİLİNMEYEN ÇALIŞMALAR

- [1] *İlgili Kanun Maddelerinin, Genel Tebliğlerin BKK'nın Her Bir Maddeye İşlendiği Tüm Vergi Kanunları* (2017), , Huz Akademi Yayıncılık, Güncelleştirilmiş 36. Baskı, İstanbul.
- [2] *Vergi Rehberi*, (2017), Fortune, Türkiye.

ELEKTRONİK YAYINLAR/ İNTERNET

- [1] WEB_1, <http://www2.dsi.gov.tr/sozlukler/sozlukins/index.cfm?InsaatSozlukID=396>, 01.07.2017.
- [2] WEB_2, https://www.tkgm.gov.tr/sites/default/files/icerik/ekleri/kat_mulkiyeti.pptx, 01.07.2017.
- [3] WEB_3, <http://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/diger/makale/katma-deger-vergisi-kanunu-acisindan-konut-teslimlerinin-vergilendirilmesi.html>, Gürol Ürel-YMM, 25.07.2017.
- [4] WEB_4, <http://www.gib.gov.tr/node/93577>, 15.04.2018.
- [5] WEB_5, <http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/a48a1e2a-a841-48c4-8164-970ee16dd229/10032017-43>, 25.08.2017
- [6] WEB_6, <http://www.gib.gov.tr/yaridim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi-2017>, 05.09.2017.
- [7] WEB_7, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/5520/32.html, 30.09.2017.
- [8] WEB_8, <http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/7061>, 25.09.2017.
- [9] WEB_9, <http://www.basarmevzuat.com/dustur/danistay/vuk/94-3206.htm>, 17.04.2018.
- [10] WEB_10, <http://www.gib.gov.tr/node/100547>, 12.10.2017.
- [11] WEB_11, <http://www.turmob.org.tr/ekutuphane/detailPdf/a48a1e2a-a841-48c4-8164-970ee16dd229/10032017-43>, 25.08.2017.

- [12] WEB_12, <http://www.ozelgearsivi.com/search?updated-max=2013-03-21T14:24:00%2B02:00&max-results=50&reverse-paginate=true&start=8&by-date=false>, 25.11.2017.
- [13] WEB_13, <https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/V-Tekduzen-Hesap-Cercevesi-Hesap-Plani-ve-Hesap-Plani-Aciklamalari--3999>, 08.11.2017.
- [14] WEB_14, http://www.gib.gov.tr/taxonomy/term/84617_03, 03.12.2017.
- [15] WEB_15, http://www.sgk.gov.tr/wps/portal/sgk/tr/calisan/isveren/isveren_prim_oranlari/isveren_prim_oranlari, 10.12.2017.
- [16] WEB_16, <http://www.gib.gov.tr/yardim-ve-kaynaklar/yararli-bilgiler/gelir-vergisi-tarifesi>, 05.12.2017.
- [17] WEB_17, <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2017-2.aspx>, 05.12.2017.
- [18] WEB_18, <http://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.4.193.pdf>, 07.12.2017.
- [19] WEB_19, <http://www.isvesosyalguvenlik.com/butun-asama-ve-ayrintilariyla-asgari-iscilik-incelemeleri/>, 16.12.2017.
- [20] WEB_20, <http://www.gib.gov.tr/insaat-islerinde-teslim-tarihi>, 09.04.2018.
- [21] WEB_21, http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/Tebliğler/KDV/kdv_genteb.htm, 18.12.2017.

