

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

**İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ
HESAPLAMALARI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR**

**Fatih DURMAZ
(132008095)**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANA BİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM PROGRAMI**

**DANIŞMAN
Yrd. Doç. Dr. Abdulkadir TUNA**

İSTANBUL, Nisan 2014

İÇİNDEKİLER

Sayfa No

İÇİNDEKİLER	II
ÖZET	V
ABSTRACT	VI
KISALTMALAR	VII
ŞEKİL LİSTESİ	VIII
1. GİRİŞ	1
2. TEMEL KAVRAMLAR	3
2.1 İNŞAAT KAVRAMLARI	3
2.1.1 Tanım ve Özellikleri	3
2.1.2 İnşaatın Unsurları.....	4
2.1.3 İnşaatın Türleri.....	6
2.1.3.1 Özel İnşaat (Yap-Sat) Faaliyetleri.....	7
2.1.3.2 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Onarım Faaliyetler	8
2.1.4 İnşaatın Yapım Usulleri	10
2.2 İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ	12
2.2.1 İnşaat Muhasebesi.....	12
2.2.2 İnşaat Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler	12
2.2.3 İnşaat Muhasebesinin Özellikleri	13
2.3 MALİYET KAVRAMI	14
2.3.1 Maliyet Tanımı ve Türleri	14
2.3.2 Maliyet Muhasebesi Kavramı.....	15
2.3.3 Maliyet Muhasebesinin Amaçları.....	15
2.3.4 Maliyeti Oluşturan Etmenler	17
2.3.4.1 Direkt İlk Madde Malzeme Maliyetleri	17
2.3.4.2 Direkt İşçilik Maliyetleri.....	18
2.3.4.3 Genel Üretim Maliyetleri (Diğer Maliyet ve Giderler).....	18
3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET ORGANİZASYONU ...	21
3.1 İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET BİLEŞENLERİ	21
3.2 İNŞAAT İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON YAPISI	23
3.2.1 Maliyet Organizasyonu.....	23
3.2.2 Muhasebe Organizasyonu.....	23
3.2.3 Genel Muhasebe Organizasyonu	24
3.2.4 Hesap İşleri Organizasyonu	24
3.2.4.1 Hesap Planı	24
3.2.4.2 Mali Tablolar.....	29
3.2.4.3 Raporlama	30

3.2.4.4 Planlama ve Kontrol.....	33
3.2.5 Belge ve Kayıt Düzeni.....	34
3.2.5.1 Belge Düzeni.....	35
3.2.5.2 Kayıt Düzeni	35
4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI.....	38
4.1 ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MALİYET UNSURLARI.....	39
4.1.1 Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Oluşabilecek Maliyetler	40
4.1.2 Özel İnşaat Maliyetinin Hesaplanması	41
4.2 YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE MALİYETİN UNSURLARI.....	42
4.2.1 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetinin Hesaplanması.....	43
4.2.2 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtımı	44
4.3 İNŞAAT MALİYETİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR	46
4.3.1 Direkt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi	47
4.3.1.1 İlk Madde ve Malzeme Giderleri	47
4.3.1.2 Diğer Direkt Giderler	48
4.3.2 Endirekt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi	49
4.3.2.1 Endirekt Madde ve Malzemeler	50
4.3.2.2 Endirekt İşçilik	50
4.3.3 İnşaat İşletmelerinde Maliyet Tahmini	51
4.3.4 İnşaat Maliyetlerinin Saptanması	52
4.3.4.1 İnşaat Maliyet Türlerinin Belirlenmesi ve Organizasyon Yapısı.....	52
4.3.4.2 İnşaat Maliyetlerinin Hesaplanması ve Muhasebeleştirilmesi.....	58
5. UYGULAMA	65
5.1 ARSA SAHİBİNE KONUT TESLİMİ VE MALİYET TESPİTİ.....	65
5.2 HÂSILAT PAYLAŞIMI ESASINA GÖRE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ.....	72
6. KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	92
6.1 BİNANIN İNŞAATI SÜRESİNCE ORTAYA ÇIKAN VE GENEL YÖNETİM GİDERİ.....	92
6.2 KAT KARŞILIĞI İNŞAATTAN ELDE EDİLEN DAİRELERİN MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ.....	93
6.3 TOKİ TARAFINDAN İHALESİ YAPILAN İŞE İLİŞKİN İHALE KARARI VE SÖZLEŞMENİN DAMGA VERGİSİ.....	94
6.4 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİ YAPAN FİRMANIN ARSA SAHİBİ ADINA YAPTIĞI GİDERLERİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DURUMU VE BELGE DÜZENİ	95
6.5 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE ARSA SAHİBİNE İLİŞKİN DAİRELERİN BEDELİ	97
6.6 KAT KARŞILIĞI İNŞAATTA ARSA SAHİBİNE İLİŞKİN DÜZENLENEN FATURALARIN BEDELLERİ	98
6.7 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE, TAPU HARCININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	100
7. SONUÇ.....	102
KAYNAKÇA	103
EKLER.....	107
EK A	107

EK B	111
EK C	115
EK D	117
EK E	123
EK F	126
EK G	131

ÖZET

İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET MUHASEBESİ HESAPLAMALARI VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

İnşaat sektörü, gelişen dünya ekonomisinin en önemli sektörü haline gelmiştir. Ülkemizde ve Dünya’da lokomotif olarak çeşitli sektörlerle (demir, çelik, kum, çimento, çakıl, çivi vs) katkı sağlamaktadır. Yapımı bir veya birden daha fazla yıl süren inşaat faaliyetlerinde, dönem gelir ve giderlerin iyi bir şekilde saptanması son derece önemlidir. Yatırımcı, yatırım için gerekli finansmanı sağlayabilmesi için yapacağı yatırımın bütçesini bilmek isterken, yüklenici ise ihaleyi alabilmek için maliyeti organize ederek iyi bir planlama ve maliyet analizi yapma gereksinimi vardır. Çünkü sektörde işgücü, hammadde ve arsa maliyetleri oldukça yüksektir.

Dolayısıyla maliyetlerin yüksek olması ve rekabetçi bir Pazar ortamında satış grafiğinin düşük bir eğilim göstermemesi için, maliyet tahmin ve organizasyonların yapılması yerinde olacaktır. Böylelikle, hem yatırımcı için, hem de yüklenici için doğru maliyet tahmini anlam kazanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: İnşaat, İnşaat Maliyet Muhasebesi, Maliyet Hesaplamaları

Tarih: Nisan/2014

ABSTRACT

CALCULATION OF COST ACCOUNTING IN THE CONSTRUCTION BUSINESS AND THE PROBLEMS ENCOUNTERED

Construction industry has gained the status of the most important sector in the world. It contributes to different industries such as iron, steel, sand, gravel etc. not only in our country, but also in the world.

It is crucially important that period revenues be assessed for the construction operations which will take at least 1 year or more. While investor wishes to know investment budget needed for his investment, subcontractor needs to make a cost analysis by planning the costs in order to become preferred bidder for the tender. Because labor, raw material and land costs are relatively high.

Therefore to study on cost estimation and organization are important in order not to face a reducing a sales chart in case of high cost and competitive market. Accordingly, Correct cost estimates fall into the place for both investor and subcontractor.

Keywords: Construction, Construction Cost Accounting, Cost Calculations

Date: April/2014

KISALTMALAR

BK	: Borçlar Kanunu
DİMM	: Direkt İlk Madde Ve Malzeme
GÜG	: Genel Üretim Gideleri
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
GYG	: Genel Yönetim Giderleri
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
MGB	: Maliye ve Gümrük Bakanlığı
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
TDHP	: Tek Düzen Hesap Planı
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
TEK	: Türkiye Ekonomi Kurumu

ŞEKİL LİSTESİ

SAYFA NO

Şekil:1 İnşaat İşletmelerinde Genel Maliyet Bileşenleri.....	22
Şekil:2 İnşaat İşletmelerde Raporların Sınıflandırılması.....	31
Şekil:3 Raporlama Sisteminin İşleyişi.....	32
Şekil:4 Rapor Akış Şeması.....	33
Şekil:5 Planlama ve Kontrol İşlevi.....	34
Şekil:6 Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Oluşabilecek Maliyetler.....	40
Şekil:7 İnşaat Şirketi Organizasyon Yapısı.....	57
Şekil:8 İnşaat Şantiye Organizasyon Yapısı.....	58

1. GİRİŞ

İnşaat sektörü, giderek artan nüfus ve kentleşme sonucu ülke ekonomimizin en önemli sektörlerinden birisi konumuna gelmiştir. Geçmişten günümüze kadar her süreçte sektör varlığını sürdürmüş ve gelişen sosyal yapı ile beraber önemini de arttırmıştır. Önceleri insanların barınma ihtiyaçlarını karşılayan sektör, gelişen sosyal yapı, artan nüfus ve kentleşme ile oluşan ihtiyaçları da karşılayarak gelişimini sürdürmektedir. Günümüzde inşaat sektörü iş merkezleri, oteller, köprüler, yollar, barajlar, endüstriyel yapılar ve benzeri tesisleri üreten kuruluşları içine alarak ve bu kuruluşlara girdi sağlayan sanayilerinde lokomotif olarak, büyük çaplı bir sektör olmuştur.

Ülkemizde, ekonomik ve sosyal gelişmeye bağlı olarak alt yapı ve bayındırlık hizmetlerine duyulan ihtiyaç ile gittikçe artan konut talebi inşaat sektörüne olan ihtiyacı arttırmış ve ekonomik faaliyetler içindeki payının daha yüksek olmasını sağlamıştır.

Ülkemizde 1980' li yıllardan sonra başlayan gelişme süreci ile birlikte kırsal bölgelerden, kentlere göç hızlanarak artmıştır. Bu artışa bağlı olarak sosyal yaşamda oluşan, yeni değişim ve gelişmelerin ışığında değişik ihtiyaçlar ortaya çıkmış olup; özellikle inşaat sektörünün öncülüğünde pek çok sektör bu gelişimin oluşturduğu ekonomik değişimlerden etkilenmiştir. Bir yandan işyeri ve yatırımların fiziksel bölümlerinin öte yandan konut ve evlerin inşası hazırlanırken, paralel olarak yol, köprü, liman, hava alanı, metro, baraj vb. kamu yatırımlarının gerçekleştirilmesi ekonominin diğer sektörüne de yansarak canlılık vermiştir. Nüfusun genç yapısı, ayrıca hızlı şehirleşme ve yüksek ekonomik gelişme (son iki yıl dışında) sayesinde inşaat sektöründe en hızlı gelişen piyasaların arasındadır. Türkiye' de inşaat sektörü ekonomi de yüksek bir gelişme seviyesinin göstergesidir. İnşaat sektörü Türkiye' de var olan demir, çimento, seramik, izolasyon malzemeleri, yapı malzemeleri gibi diğer bir çok endüstriyi de desteklemektedir.

Son senelerde ÷lke ekonomisinde meydana gelen olumsuz gelişmeler, sekt÷r firmalarının y÷netsel, mali ve ekonomik yapılarını etkilemiştir. Ekonomi de bu kriz işletmelerin, fiyatlandırma y÷ntemleri ile hesap işleri organizasyonunu etkileyerek maliyet fiyatlarının saptanmasını g÷çleştirmiştir.

Çalışmanın ikinci b÷lümünde konu ile ilgili temel kavramlar; inşaat kavramı ve t÷rleri, inşaat muhasebesi ve özellikleri, maliyet kavramı usulleri ve bunlar arasındaki ilişkiler detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

Üçüncü b÷lümde; inşaat işletmelerinde maliyet organizasyonu başlığı altında inşaat işletmelerinde maliyet organizasyonu yine bu başlık altında inşaat işletmelerinde organizasyon yapısı, muhasebe organizasyonu ve maliyet organizasyonu yapısı detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Dördüncü b÷lümde; inşaat işletmelerinde muhasebe uygulamaları ve maliyet hesaplamaları başlığı altında özel inşaat faaliyetlerinde maliyet unsurları ve inşaat maliyetini oluşturan unsurlar detaylı şekilde açıklanmıştır.

Beşinci b÷lümde; konu ile ilgili çeşitli uygulamalar yapılmıştır. Uygulama amacı anlatılarak ve sınıflandırılması yapılarak sunulmuştur. Sekt÷ründe faaliyet g÷steren Fatih İnşaat Taahhüt Anonim şirketinin maliyet b÷lümü incelenmiştir.

Altıncı b÷lümde; inşaat sektöründe inşaat maliyeti ile ilgili karşılaşılan sorunları anlatılmıştır.

Yedinci b÷lümde; sonuç kısmı açıklanmıştır.

2. TEMEL KAVRAMLAR

2.1 İNŞAAT KAVRAMLARI

İnsanların yaşamlarını sürdürmek için en temel gereksinimleri barınmak ve korunmaktır. Bu amaçla ilk insandan günümüze kadar bu ihtiyaçların giderilmesinde, önceleri doğadaki olanaklardan istifade edilmiş, daha sonra ise teknolojik gelişmelere bağlı olarak doğal kaynaklardan üretim yoluyla yeni ürünler üretilmiştir. Sosyal hayatın gelişimi ile beraber iletişim ve ulaşım kaynaklarının gelişimi sonucu yeni ürünler arz edilmiştir. Örneğin önceleri konut ve barınma ihtiyacının karşılanmasına yönelik varlıklar üretilirken, daha sonra iş merkezleri otel, köprü, yollar, barajlar v.b. gibi varlıklar üretilmeye başlanmıştır. Bir ülkenin hızlı kalkınması büyük ölçüde sanayileşmeye bağlı olduğundan fabrikalarında inşaatı gerekecektir. Ancak sanayileşme inşaat sektörünü, araç-gereç sağlayarak olumlu yönde etkilemektedir. Öte yandan nüfusun hızla artması konut talebi yaratacak, bu da inşaat sektörünü güdüleyecektir. Bu bölümde inşaatın tanımı, özellikleri, türleri, yapım usülleri ve fiyat saptama yöntemleri incelenecektir.

2.1.1 Tanım ve Özellikleri

4721 sayılı Türk Medeni Kanununda inşaatın tanımı yapılmamıştır. Ancak 17.02.1926 tarih ve 743 sayılı Medeni Kanuna göre İnşaat: Arsa-Arazi üzerinde malzeme ve emek kullanım ile inşa edilmiş ve düzenlenmiş varlıklardır. Medeni Kanunumuzda genel bir tanımlama yapılmıştır. Bu tanıma göre köprüler, liman tesisleri, inşa edilmiş su kanalları, binalar ve bunların eklentileri, duvarlar, demir yolunun traversleri, raylar, çeşmeler, abideler, su bentleri, maden galerileri kanalizasyonlar, meydanlar, tüneller, kuyular v.b. İnşaat imalat kavramına girmektedir.⁽¹⁾

⁽¹⁾ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.1

Genel anlamı ile inşaat kavramı, bir arazi veya arsa üzerine malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir gayrimenkulun yapımına ilişkin faaliyetlerin tümünü içerir.

Diğer taraftan, 1934 sayılı İmar Kanunu karada ve suda yapılan yer altı ve yer üstü inşaatları ile bunların eklentilerini, tamirlerini inşaat kavramı içinde göstermiştir. Bu kanuna göre bu yapıların sabit veya hareketli olması inşaat sayılmasına engel değildir.⁽²⁾

İnşaat sektörünün en temel özelliği; fiziksel varlık üzerinde değerini arttıracak değişiklikler yaparak hammadde veya yarı mamullerle birlikte bir mamule dönüştürüp bir takım malzemelerle beden gücü ve zekâ ile birleştirerek ihtiyaçları karşılayabilir tesisler üretme özelliğidir. Son derece yoğun bir emek ve teknoloji ile çalışabilmektedir. Ancak, teknolojinin bu konuda da inanılmaz gelişmeleri ile geçtiğimiz yıllarda bu özellik büyük ölçüde önemini yitirmiştir. İnşaat sektörü de sermaye-yoğun çalışabilmektedir. Buna rağmen, bu sektör genelinde göreceli olarak emek yoğundur ve işsizliği azaltan çok önemli bir araç halindedir. Bu nedenle az gelişmiş ülkelerde, özellikle nüfus çok hızlı artarken, hem artan nüfusa konut, hem de konut bulmak açısından inşaat sektörü belki de en kritik sektördür.

Ayrıca Türkiye’de inşaat sektörü özellikle 1980’li yıllar itibari ile net döviz kazandırıcı bir özellik kazanmış ve dış ülkelere açılmıştır. Öncelikle, Orta Doğu ülkelerindeki petrol gelirlerinin elverdiği hızlı kalkınma ve bunun için ortaya çıkan yapılanma gereğinden, pay almaya çalışılmıştır.⁽³⁾

2.1.2 İnşaatın Unsurları

İnşaat projeleri bir yılda biteceği gibi, bir yıldan uzun sürelerde de gerçekleşen projelerdir. Bu süreler içerisinde bazı unsurlar oldukça karmaşık ilişkileri ortaya çıkarmaktadır. İnşaat faaliyetini emeği yoğun bir hizmet faaliyeti olarak değerlendirirsek, bu faaliyeti meydana getiren kişileri de kısaca aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür.

Yapılması planlanan inşaat, inşaat sahibi, müteahhit, tasarımcı, taahhüt ve taşeron bu karmaşıklığın temel unsurlarını oluşturmaktadır.

⁽²⁾ Hayrettin Usul, **İnşaat Muhasebesi**, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No:37, Isparta, 2003, s.1

⁽³⁾ Hurşit Güneş, **Türkiye’de İnşaat Sektörünün Yapısı Ve İstanbul Müteahhitlerinin Sorunları**, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No: 1990-23, İstanbul, s.3

İnşaat: Bir arazi veya arsa üzerine malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle bir gayrimenkulun yapımına ilişkin faaliyetlerin tümünü içermektedir. Bir önceki başlık altında (inşaatın tanımı ve özellikleri) detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

İnşaat Sahibi (İşveren) : Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlamasına neden olan faaliyeti, işletme varlıkları ve kaynakları ile finanse eden, meydana gelecek yapıya ihtiyaç duyan gerçek ve tüzel kişidir. Kamu kesimi veya özel kesim inşaat sahibi (işveren) olabilir. Ülkemizde çoğunlukla inşaat sahiplerinin kurumlar olduğu görülmektedir. İnşaat sahibi kiralamak ya da başkalarına satmak amacıyla inşaat yapabilmektedirler. Ülkemizde devlet kurumlarının yaptırdığı inşaatlar vardır ki bunlar toplam inşaatlar arasında önemli yer tutmaktadırlar. Örneğin; Devlet Su İşleri, Karayolları, vb.

Müteahhit: Belirli bir bedel karşılığında, başkalarının inşaat ve onarım işinin yapımını, bu yolla kendi kazancını elde eden, gerçek ya da tüzel kişilerdir. Yüklenici olarak bir işin yapımını tek başlarına üstlenebilecekleri gibi Uluslar arası yüklenicilerle faaliyette bulunabilirler. İleri teknoloji, uzmanlık, teknik bilgi ve büyük sermaye gerektiren baraj, havaalanı, liman, otoyol, gibi inşaatların yapımında bir araya gelip iş ortaklığı - konsorsiyum ortaklıkları oluşturdukları görülmektedir. Örneğin; Marmaray projesi, Üçüncü köprü projesi v.b.

Tasarımcı: Yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin gerçekleşmesi için gerekli teknik ve mühendislik tasarımlarını, plan ve projeleri yapan kişidir. İşverenin elemanı olabileceği gibi bağımsız biri de olabilir. Tasarımcının burada oynadığı temel rol, hazırladığı plan ve projelerin yıllara yaygın inşaat ve onarım işinin başlangıcından sonuna kadar önemli olması ve faaliyetin finansal boyutunu etkilemesidir.

Taahhüt: Taahhüt genel anlamda edimin yüklenilmesidir. Bu yüklenim üçüncü kişilere karşı bir işin yapımını veya bir şeyin teslim edilmesini üstlenme şeklinde gerçekleşmektedir.

Taahhüt; “kendi nam ve hesabına gerçek ve tüzel kişilere karşı, sözleşmeli veya sözleşmesiz olarak bir işin yapılmasına veya bir malın teslimini üstlenmek” anlamına

gelmektedir.⁽⁴⁾

Vergi Hukuku yönünden inşaat onarım işlerinin taahhüt edilmesi, Borçlar Kanununun 355. maddesindeki istisna akdinin tanımına tamamen uygundur. Bu madde ile istisna akdi “istisna bir akittir ki onunla bir taraf (müteahhit), diğer tarafın (iş sahibi) vermeyi taahhüt ettiği semen (bedel) karşılığında bir şeyin imalini, iltizam eder” şeklindedir.

Taşeronlar (Alt Yüklenici-Alt İşveren): Bir inşaatın tamamını müteahhit tarafından kendi ekipman ve işgücü ile gerçekleştirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, işin işçilik, tesisat, havalandırma gibi belli bir kısmını üstlenen bu alanda uzmanlaşmış gerçek veya tüzel kişiye taşeron denir.⁽⁵⁾

Küçük işletmenin taşeron olabildiği gibi ciroları personel sayısı itibari ile büyük boyutlara ulaşan işletmeler de olabilmektedir. Taşeronların kullanılması bazen inşaat işletmeleri için daha az maliyetli olmaktadır. Taşeronlar uzmanlaştıklarından dolayı işleri düşük maliyet ve yüksek verimlilikle tamamlayabilmektedir.

2.1.3 İnşaatın Türleri

Medeni Kanunumuzda yapılan konu ile ilgili düzenlemelere göre; inşaat üzerinde yapıldığı arazinin bütünleyici parçası olur. İki tür inşaat vardır; Menkul (taşınır) inşaatlar, gayrimenkul inşaatlar

Menkul (taşınır) İnşaat: temelli kalmak maksadı olmaksızın bazılarının arsasına yapılan kulübe, baraka gibi hafif inşaatlardır. (M.K. md.654) menkul inşaatlara örnek olarak barakaların, yazlık sinema ve tiyatro sahnelerini, panayirlarda inşa olunan tezgâhlara, bayramlar ve törenler nedeni ile inşa olunan tribünleri gösterebiliriz. Bu tür inşaatların tapu siciline kaydı gerekmez, inşa edenin mülkü olurlar.

Menkul Olmayan (Taşınmaz) İnşaatlar: Bu tür inşaatlar, insan eliyle toprağa bağlı olarak (arsa ve arazi üzerinde) sürekli kalmak üzere meydana getirilen, ekonomik değer taşıyan varlıklardır. Bu tür inşaatlara yolları, köprüleri, binaları, örnek olarak gösterebiliriz.

⁽⁴⁾ Prof. Dr. Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.43-44

⁽⁵⁾ Selçuk Gülten, **Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları**, Ankara Ofset, Ankara, 2010, s.10-11

Taşınmaz mallar grubuna giren inşaatların özellikleri ve yapımındaki gerekli uzmanlık ve teknik nedenlerden dolayı bunlar:

Konutlar: Ev, apartman, villa vb.

Ticari, Sınâî, Sosyal ve Kültürel Yapılar: İş yeri, fabrika yapısı ve ek tesisleri, otel, hastane, okul, spor tesisleri, (stat, havuz) vb.

Özel Uzmanlık İsteyen İnşaatlar: Yol, köprü, baraj, liman, hava alanı vb.⁽⁶⁾

Arazinin mülkiyetine bağlı olan binalar, meydanlar, yollar taşınmaz inşaat olup, bağlı oldukları arazinin bütünleyici parçasını oluştururlar. Vergi Hukuku inşaatları; taahhüt şeklindeki inşaatlar ve özel inşaatlar olmak üzere ikiye ayırır:

a) Taahhüt Şeklindeki İnşaatlar

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

b) Özel İnşaatlar:

Özel inşaatları yapılış biçimine göre ikiye ayırmak mümkündür:

ba) Kendi gereksinimi için ve satma amacı gütmek için inşaat yapanlar,

bb) Dükkan, daire ve kat halinde satmak amacı ile inşaat yapanlar.

2.1.3.1 Özel İnşaat (Yap-Sat) Faaliyetleri

Bir gerçek veya tüzel kişinin, satmak, kullanmak, kiraya vermek veya yatırım amacıyla, kendi nam ve hesabına yaptığı veya yaptırdığı inşaatlar özel inşaatlar olup, bu inşaat faaliyeti sonunda elde edilen, ortaya çıkan ürün, inşaatın sahibi gerçek veya tüzel kişidir. İşletmelerin kullanmak amacıyla inşaa ettikleri varlıklar işletmenin maddi duran varlıkları içinde raporlanır. Satmak amacıyla inşaa ettikleri ise stoklar arasında raporlanır.⁽⁷⁾

Özel inşaat işletmeleri, kanunlara uygun kendi nam ve hesaplarına konut veya işyeri olarak kullanılan yapıları inşa eden ve bunların ticari pazarlama faaliyeti ile satan işletmelerdir. Kendi nam hesaplarına yapmış olmaları inşaat taahhüt işletmelerinden ayıran en büyük özelliğidir.

⁽⁶⁾ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005 s.2

⁽⁷⁾ Aydın Karapınar, Rıdvan Bayırlı, Adem Altay, Emine Çına Bal, Hasan Bal, Salih Torun, **İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi**, Gazi Kitapevi, s.34

2.1.3.2 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt Onarım Faaliyetler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde; Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olarak tanımlanmıştır. Bu itibarla Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergilendirme dönemi takvim yılıdır. Benzer şekilde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda da Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı açıklanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 174 üncü maddesinde ise hesap döneminin normal olarak takvim yılı olduğuna ilişkin düzenleme mevcuttur.⁽⁸⁾

Genel anlamı ile inşaat, malzeme ve işçilik kullanmak suretiyle, meydana getirilen bir gayrimenkulün yapı kısmına ait faaliyetlerinin tümünü kapsar. Bir gayrimenkulün, iskeleti dışında harap olan kısımlarının yeniden yapılmasına yönelik büyük ölçüdeki tamir ve yenileme faaliyetleri de onarım kavramını ifade eder.⁽⁹⁾

Yapılan her inşaat işi, özel bir vergilendirme rejimine bağlayan yıllara yaygın inşaat ve onarım işi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Gelir vergisi kanunu'nun 42.nci maddesi hükmünden hareketle, bir işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabul edilip özel vergileme rejimine tabi tutulabilmesi için aşağıdaki şartları taşıması gerekmektedir.

a) Yapılan İş İnşaat Veya Onarma İşi Olmalıdır; bir işin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 42. Maddesinde hüküm altına alınan şekilde bir vergilendirme rejimine tabi olabilmesi için, öncelikle yapılan faaliyetin inşaat ve onarım faaliyeti olması gerekmektedir. İnşaat ve onarım işinin tanımına vergi kanunlarında yer verilmemiştir. Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar Kurulunun 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı kararınca kabul edilen “İşkolları Tüzüğü”nde şöyle açıklanmaktadır. Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineli tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi işler “inşaat işleri”, bu işlerin sonucunda ortaya çıkan yapım ise “inşaat” olarak

⁽⁸⁾ Senem Görçek Devamoğlu, **Vergi Raporu- Aylık Maliye, Ekonomi ve Hukuk Dergisi**, Sayı:129 s.30

⁽⁹⁾ Prof.Dr. Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.60

adlandırılmaktadır.⁽¹⁰⁾ Ayrıca “Gemi” yapımında Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu'nun 269 ve 271 inci maddeleri çerçevesinde inşaat ve onarma işi olarak kabul edilmektedir. Ayrıca, yer altı kablolu elektrik tesisi yapım işi, inşaat ve onarım işleri kapsamında değerlendirilmektedir. Dekapaj işlerinin de inşaat ve onarma işi sayılacağı yönündeki hüküm 5035 sayılı kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 42 nci maddesine eklenmiştir. Dekapaj işi, genellikle yeryüzüne yakın olup, galeriler açılmak suretiyle işletilmesi rasyonel sayılmayan kömür yataklarında ve baraj inşaatlarında toprağın açılması şeklinde olmaktadır.

b) İş Taahhüte Bağlı Olarak Yapılmalıdır; inşaat ve onarma işinin taahhüte bağlı olarak başkasının hesabına yapılması gerekmektedir. Taahhüt sözleşmeleri yazılı ya da sözlü olarak yapılabilir. Ancak sözlü sözleşmeleri kanıtlamak zor olacağı için, genelde yazılı sözleşme yapılmaktadır. Yazılı sözleşme yoksa bu defa tarafların birbirlerini doğrulayan bu yönde sözlü bir sözleşme olduğuna dair beyanları gerekmektedir.⁽¹¹⁾

Taahhüt sözleşmeleri genellikle önceden belirlenen esaslar çerçevesinde işin başkası adına yapılması ve bedelinin tahsiline ilişkindir. Dolayısıyla bu işlerin belirlenen esaslara uygun olmaması da bir takım yaptırımlara tabidir. Taahhüt kamuya karşı olabileceği gibi, özel sektörde faaliyet gösteren işletmelere karşı da olabilir. Mükelleflere satmak üzere kendisi adına yaptığı özel inşaatlar veya doğrudan kendisi adına yapmış olduğu diğer bu türden imalatlar bu kapsama girmemektedir. Danıştay vergi dava daireleri genel kurulunun E.2004/229, K.2005/55 sayı ve 01.04.2005 tarihli kararında “bir kimsenin satmak üzere kendi nam ve hesabına yaptığı özel inşaat dolayısıyla alıcıdan tahsil ettiği bedel, istihkak bedeli değil, satış bedelidir. Yıllara yaygın inşaat işleri kapsamında düşünülemez. Satışın arsa payı üzerinden yapıp, inşaatın alıcı ile akdedilen sözleşmeye göre tasarlanmasında bu durumu değiştirmez.

Özel inşaatlar hangi şartlarla yürütülürse yürütülsün, fiilen yapılan inşaa edilen dairelerin satışından ibaret olup, bu tür inşaatların herhangi bir kıymet imali ve satışından farkı yoktur. Ve kazanç tespitinin yıllık olarak ve maliyetle satış bedelinin karşılaştırılması sureti ile kazancın dönemselliği ilkesine göre yapılması gerekir”

⁽¹⁰⁾ Ayhan Yılmaz, **Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde Ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme**, Vergi Denetmenleri Derneği, Ankara, 2003, s. 12

⁽¹¹⁾ Kazım Yılmaz, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirme Ve Asgari İşçilik**, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Eylül 2007, s.112

yönünde karar verilmiştir. Taahhüt edilen işin bedelinin ne şekilde belirlendiğinin önemi bulunmamaktadır.

c) Yapılan İş Birden Fazla Takvim Yılına Sirayet Etmelidir; inşaat ve onarma işinin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi, işin 12 aylık süreden fazla sürmesini değil, işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin farklı yıllara isabet etmesi durumunu ifade eder. Dolayısıyla yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri kapsamının belirlenmesinde, işin başlama ve bitiş tarihlerinin doğru olarak tespit edilmesi önem taşımaktadır.

İşin başlama tarihi; yıllara sair inşaat onarım işinin bitiş tarihinin hangi tarih olduğu GVK'nun 44.üncü maddesinde düzenlenmesine rağmen, işin başlama tarihi hakkında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Uygulamada sözleşmenin yapıldığı tarih veya sözleşmede ayrı bir tarih belirlenmişse bu tarih işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. Ancak bazı durumlarda yazılı sözleşme yapılmamakta veya yapılan sözleşmede işin ne zaman başlayacağına dair herhangi bir belirlemeye yer verilmemektedir. Bu tür durumlarda iş yerinin teslim tarihi veya işin fiilen başlanılan tarih, işe başlama tarihi kabul edilmelidir.

İşin bitiş tarihi; GVK'nun 44 üncü maddesi hükmü uyarınca, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın, **idarece onaylandığı tarih;** diğer hallerde işin **fiilen tamamlandığı** veya **fiilen bırakıldığı** tarihtir. İşin fiilen tamamlanmasında taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılması anlaşılmalıdır. Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan işlerde, inşaat daha önce bitirilmiş olsa dahi, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı tarih, işin bitim tarihi sayılır. Aynı şekilde geçici kabul tutanağı onaylanmadan yapılan yapı, fiilen kullanılmaya başlanmış olsa dahi işin bitim tarihi için onay tarihinin esas alınması yerinde olacaktır. ⁽¹²⁾

2.1.4 İnşaatın Yapım Usulleri

İnşaat ve onarım işleri, özel, kamu, kooperatif, kamu iktisadi teşebbüsleri vb kuruluş ve müesseselerince ya doğrudan yaptırılmakta ya da ihale suretiyle

⁽¹²⁾ Okan Şakar, **Vergi Dünyası Dergisi**, Aralık 2012, sayı: 376, s.84,85

yaptırılmaktadır.⁽¹³⁾

Emanet Usulü:

Bir inşaat ve onarım işinin, araya bir müteahhit girmeksizin, idare tarafından sorumlu bir heyete yaptırılmasıdır. Emanet usulüyle yaptırılacak işler, Devlet İhale Kanunu'nun 81. Maddesinde şöyle açıklanmıştır.⁽¹⁴⁾

“Emanet usulüyle yaptırılacak olan işler, işi yürütülmekle, görevli kurullarca geçici bir süre ile işçi çalıştırmak suretiyle yaptırılacağı gibi, işin bünyesine giren gerekli madde, araç ve gereçleri öncelikle bunları kendileri üreten veya yapan ve sermayesinin yarından fazlası tek başına veya birlikte devlete, kamu ve iktisadi kuruluşlarına ya da belediyelere ait olan kuruluşlardan doğrudan doğruya alabilirler.”

Satın alma işlemi tarife yoksa piyasada belirlenen emsal satış bedelleri üzerinden yapılır. Bu usulle yaptırılmasında yarar görülen işler, türü itibariyle kısımlara ayrılmak suretiyle, araya bir yüklenici girmeksizin taşeronlara da yaptırabilir. Türü itibariyle kısımlara ayrılarak taşeronlara verilen işlerde; inşaatın bünyesine giren ve sarfında denetimi mümkün olan ana malzeme dışındaki malzemeler taşeron tarafından temin edilmek koşulu ile iş yaptırabilirler.

Malzeme makine ve araçlar genellikle idare tarafından sağlandığından müteahhidin yüklenimi; işin organizasyonu, işçilik ve nezaretten ibarettir.

İhale Usulü:

İdarenin bir inşaat işinin müteahhidini seçmek amacıyla, birçok istekliler arasında en uygun koşullarla yapmayı kabul etmesine ihale denir.⁽¹⁵⁾ Bu seçimde açıklık, dürüstlük, yeterlilik, rekabet serbestisi, en uygun fiyat ve kapasite gibi unsurlar gözetilir.

İhalede eksiltmelerinde en uygun bedel, tahmin edilen bedeli geçmemek üzere, teklifte bulunulan bedellerin en düşük olanıdır. Ancak yapılan karşılaştırma sonucunda, idare için daha yararlı olacağı anlaşılan teklif uygun bedel olarak kabul edilmektedir.

⁽¹³⁾ Prof. Dr. Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.7

⁽¹⁴⁾ Prof. Dr. Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.3

⁽¹⁵⁾ Mimar Turhan Uyaroğlu, **İnşaat Başlarken**, Yem Yayıncılık, Yayın No:124, s.47

En uygun ya da en düşük önerinin seçimi aşağıdaki usullerden birine göre yapılabilir.⁽¹⁶⁾

- Kapalı teklif usulü,
- Belli istekliler arasında kapalı teklif usulü,
- Açık teklif usulü,
- Pazarlık usulü,
- Yarışma usulü

2.2 İNŞAAT MUHASEBESİ VE ÖZELLİKLERİ

Bu bölümde inşaat muhasebesi, inşaat muhasebesi hakkında genel bilgiler ve inşaat muhasebesinin özelliklerini ayrıntılı biçimde ana başlıklar olarak detaylandırılmıştır.

2.2.1 İnşaat Muhasebesi

İnşaat işletmelerindeki, finansal karakterli olaylara ilişkin bilgilerin derlenmesi, kayıtlanması, sınıflandırılması, raporlanması, analiz edilerek yorumlanması ve ilgili kişi ve gruplara sunulması işlevlerinin yerine getirilmesidir.

2.2.2 İnşaat Muhasebesi Hakkında Genel Bilgiler

İnşaat endüstrisinde muhasebe sistemi, diğer endüstrilerdeki muhasebe sistemleri gibi işletme ile ilgili kişi ya da grupların, işletme hakkındaki bilgi ve ihtiyaçlarını karşılama görevini üstlenmektedir. İnşaat muhasebesi sistemi, diğer endüstrilerde kullanılan muhasebe sistemleriyle aynı esaslara bağlı olmakla beraber, bu muhasebe dalının kendine özgü bir takım özellikleri ve bu özelliklerden ortaya çıkan bir takım sorunları vardır.⁽¹⁷⁾

İnşaat endüstrisinin ülkemizde de ekonomiyi hareketlendirici ve geliştirici niteliği

⁽¹⁶⁾ Prof. Dr. Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.3

⁽¹⁷⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.27

göz önüne alındığında bu endüstri dalındaki muhasebenin karşılaştığı problemlerin çözümlenmesi ve endüstrinin verimli muhasebe sistemi uygulamalarına kavuşturulması gereği açık olarak anlaşılmıştır.

İşletmenin mali karakterdeki, olaylarına ilişkin bilgilerini ilgili kişi ya da gruplara sunan inşaat muhasebesinin ülkemizdeki uygulamasına bakıldığında işletmenin dilini oluşturan muhasebeden yeterince yararlanılmadığı anlaşılmaktadır. Örneğin, ülkemizde genellikle hazırlanan teklifler, sadece işin alınabilmesi açısından kullanılmakta ve iş alındıktan sonra teklif çalışmalarının işin gerçekleşen inşaat maliyetleri ile ilişkisi kurulmayıp çıkan harcamalar belirlenme ve geleceğe yönelik düzeltici önlemlere yer verilmektedir.

Gelişmiş ülkelerde, inşaat işletmeleri bu konuda çok titiz davranarak ayrıntılı analizler yapabildiklerine göre ülkemizde de en azından fiili maliyetlerin teklife esas maliyet değerleriyle karşılaştırılması sapmaların belirlenmesi ve sapmaların analiz edilerek en kısa zamanda düzeltici önlemlerin alınması kaçınılmayacak bir gerçektir.

Bu koşullar altında yapılması gereken teklif çalışmalarının maliyet muhasebesinin amaçlarına hizmet edecek bir şekilde yapılması ve inşaat faaliyetleri sırasında da belirli zamanlarda elde edilen fiili maliyetlerle, teklife dayalı maliyet değerlerinin karşılaştırılarak, düzeltici önlemlerin alınmasına olanak sağlayan bir maliyet muhasebesi sisteminin kurulması ve yaygınlaştırılarak kullanılmasıdır. ⁽¹⁸⁾

2.2.3 İnşaat Muhasebesinin Özellikleri

İnşaat işlerinin niteliklerinin, üretim faaliyetlerine konu olan sanayi işletmelerinde yapılan işlerden farklılıklar göstermesi nedeniyle, inşaat muhasebesi kendine özgü bazı özelliklere sahiptir. ⁽¹⁹⁾

Bu özellikler;

- Yapı işleri süre açısından diğer işlere göre daha uzun süreyi kapsar.
- Genellikle bir yıldan daha uzun sürede tamamlanır,
- Kar etmeye yönelik olarak çalışan her işletme, üretim, satış ve diğer görevlerini

⁽¹⁸⁾ Mehmet Sinan Bozok, **İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Mayıs 2011, s.25

⁽¹⁹⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.28

muhasabe verileri ile yakından denetlemek zorundadır.

- Yapı işletmelerinde muhasabe ve denetime ikincil bir görev olarak bakılmaktadır.
- Yapı işlerinin uzun süreye yayılma nitelikleri giderlerin biriktirilmesi ve ertelenmesi gibi konuları muhasabe uygulamasına girmektedir,
- Onaylanan ve uygulanan muhasabe politikaları, amortisman ve yapılmakta olan işler gibi konular saptanarak gelir üzerinden önemli etkiler yapabilmektedir,
- İnşaat işleri genellikle inşaat işletmelerinin genel merkezinden uzakta kurulan şantiyede yapılır. Bu durum muhasabe verilerinin toplanması, işlenmesi ve kullanımında sorunlar yaratmaktadır. Bu nedenle muhasabenin merkezde mi yoksa inşaat alanında mı tutulacağı kararını gündeme getirir,
- İnşaat işletmesinin yaptığı her işin hemen hemen birbirinden farklı olması, muhasabede sipariş maliyet yönteminin kullanılmasını gerektirmektedir,

İnşaat işlerinin uzun süreli olması, gelirin saptanmasında işin tamamlanması (işin bitimi) yönteminden başka, işin kısmen tamamlanması yöntemi gibi yöntemlerin kullanılmasını gereklidir.

2.3 MALİYET KAVRAMI

Bu bölümde maliyet tanımı ve türleri, maliyet muhasebesi kavramı, maliyet muhasebesinin amaçları ve maliyeti oluşturan etmenler ayrıntılı biçimde ana başlıklar olarak detaylandırılmıştır.

2.3.1 Maliyet Tanımı ve Türleri

Maliyet, mal veya hizmet üretebilmek için yapılan fedakârlıkların miktar veya değer olarak ifadesidir. ⁽²⁰⁾

Maliyet fiyatı normal olarak birim maliyetler bütününden oluşur. Maliyetler ya

⁽²⁰⁾ Prof.Dr. Zeyyat Hatiboğlu, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları, İstanbul, 1987, s.1

işletmenin bir işlevine veya bir bölümüne ilişkin bir hesaba ya da bir maddenin, bir hizmetin, bir maddeler grubunun son aşamadaki durumun dışındaki bir aşamaya ilişkin olan bir hesaplama karşılık olan maliyet giderlerinin bütününden oluşur.

O halde muhasebe planı, on aşamada maliyet fiyatı kavramını ve son aşamaya karşılık olmayan gider öğelerinin her birini maliyet kavramı olarak tanımlar.

Uygulamada, genellikle ve şematik bir biçimde bir şeyin maliyet fiyatı aşağıdaki öğeleri içerir:

- İmalata katılan maddenin maliyeti
- Bu maddelerin mamul bir ürün olarak dönüşmesi için gerekli imalat işlemleri maliyeti.

Bu maliyet genellikle ikiye ayrılır:

- Üretim işçilik maliyeti
- İmalat giderleri

2.3.2 Maliyet Muhasebesi Kavramı

Maliyet muhasebesinin en önemli işlevlerinden birisini, işletmenin kontrol ve yönetim sistemlerine güncel ve gerçek bilgileri sağlaması oluşturur. Fiili maliyet sistemlerinin sağladığı bilgiler, ancak geçmiş dönemlerle karşılaştırmayı sağlarken, maliyetlemenin sadece faaliyet sonunda yapılabilmesi etkin kabul edilmeyen bir maliyet kontrol sisteminin kurulmasına olanak sağlar. Standart maliyet sistemi, faaliyetleri olması gereken düzeyde değerlendirmeyi ve bu nedenle çeşitli maliyet unsurlarının gerçek ve güncel olarak izlenmesini amaçlar.⁽²¹⁾

2.3.3 Maliyet Muhasebesinin Amaçları

Ürünlerin maliyetini belirlemede kullanılan muhasebe sistemleri, üretim faaliyetlerinin niteliğine göre sınıflandırdığında, safha maliyet sistemi ve sipariş maliyet sistemi olmak üzere ikiye ayrılır.⁽²²⁾

⁽²¹⁾ Prof. Dr. Rıfat Üstün, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları**, Bilim Teknik Yayınevi, Şubat 1990, s.1

⁽²²⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.33

Safha Maliyeti Sistemi: Safha maliyeti sistemi, genellikle aynı cins mamullerin yığın üretimi ile ilgili bir maliyet sistemidir. Bu sistemde, her bir üretim safhasında oluşan toplam maliyetlerin söz konusu safhada gerçekleştirilen toplam üretim miktarına bölünmesiyle, her safhanın ortalama birim maliyeti bulunur. Her bir safhaya ait bulunan ortalama birim maliyet, ilgili safhada tamamlanıp, izleyen safhaya (ya da mamul stoklarına) devredilecek birim sayısı ile çarpılmak suretiyle devredilen birimlerin toplam maliyeti bulunur. Devir sonrasında safhalarda kalan maliyetler ise, ilgili safhanın yarı mamul maliyetlerini oluşturur. Kısaca, bu sistemde önemli olan özellik, üretimin geçirdiği safhalar boyunca maliyetlerin toplanması olmaktadır. Bu sistemin kullanıldığı işletmelere örnek olarak; un, cam, boya, kâğıt, çimento, şeker ve şarap üreten işletmeler verilebilir.

Sipariş Maliyeti Sistemi: Çeşitli türde ve çoğu kez müşterilerinin özel istekleri ile verdikleri siparişler üzerine üretim yapan işletmelerde, her bir mamul ya da mamul grubunun maliyetlerinin ayrı ayrı izlendiği sisteme, sipariş maliyeti sistemi denir. Bu sistemde önemli olan özellik ve temel amaç; her bir sipariş için üretim maliyeti unsurlarının, üretim eyleminin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen zaman içinde mümkün olduğu ölçüde ayrı ayrı izlenmesidir.

Bu sistemde, verilen sipariş üzerine iş emirleri düzenlenerek üretime başlanır. Maliyetler her bir sipariş için açılan özel Sipariş Maliyeti Kartlarına işlenir. Bu sistemin kullanıldığı işletmelere örnek olarak; inşaat, basımevi, tamirhane, mobilya imalathaneleri, mücevher üreten işletmeler, gemi, uçak ve makine gibi yapımı belirli özelliğe sahip olan ve her bir sipariş için maliyet öğelerinin ayrı ayrı izlenmesini gerektiren bir maliyet sistemi olmaktadır. İnşaat işletmeleri işlerinin de her birinde proje maliyetlerinin ayrı ayrı izlenmesi gerektiğinden, inşaat endüstrisinde maliyetlerin bulunmasında sipariş maliyet sistemi kullanılır. Bu nedenle projelerimizde kullanılacak olan muhasebe sistemi sipariş maliyet sistemi olmalıdır.

Sipariş maliyet sistemi işletmelerin yönetim bilgi sistemlerinin bir alt kademesini oluşturmaktadır. Çünkü bu sistem proje maliyetlerini kontrol edebilmek için gerekli bilgileri toplamaktadır.

Sipariş maliyet sisteminde inşaat plan ve projesine göre, gelecekteki işlere ait tahmin işinde kullanılmak üzere veriler toplanmasını oluşturur. Bu sistem 3 temel amaca sahiptir. Bunlar;

- a) Fiili maliyetlerin tespiti,
- b) Fiili maliyetlerle tahmini maliyetler karşılaştırılarak inşaat maliyetlerinin kontrolü,
- c) Gelecekteki projelerin tahmininde kullanılmak üzere verilerin toplanmasıdır.

2.3.4 Maliyeti Oluşturan Etmenler

İnşaat maliyetlerinin tahmininde, muhasebe bölümünde kayıtlanmasında ve proje planlama ve kontrol tekniklerinin kullanılması sırasında hep aynı sınıflandırma kullanılacaktır.

İşletmelerin kullanacakları maliyet öğeleri aşağıda görüldüğü gibi 3 ana grup altında toplanmaktadır.

- Direkt İlk Madde Malzeme Maliyetleri,
- Direkt İşçilik Maliyetleri,
- Genel Üretim Maliyetleri (Diğer Maliyet Ve Giderler)

2.3.4.1 Direkt İlk Madde Malzeme Maliyetleri

Direkt malzeme maliyetleri, “belli bir yapı işi ile doğrudan ilişki kurulan ve belirli bir dönem içinde tüketilen tüm malzemeleri kapsamaktadır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Şüphesiz, inşaatların niteliklerine göre kullanılan malzeme türlerinde değişiklikler söz konusu olacaktır. Örneğin, konut inşaatlarında karşılaşılan direkt malzeme maliyetleri denilince aklımıza taş, çakıl, kum, kireç, demir, çimento, tuğla, kiremit, kereste vb malzemeler gelmektedir.⁽²³⁾

Aynı zamanda, kapı - pencere için doğramalıklar, badana - boya malzemeleri, cam, sıhhi tesisat malzemeleri, asansör, mozaik vb ait işler taşeronlara yaptırılmıyorsa, bu işler içinde kullanılan malzemeler konut inşaatlarında direkt malzeme maliyetleri içerisinde düşünülecektir. Yol inşaatlarında kullanılan, direkt malzeme maliyetlerine örnek olarak da, kaldırım taşları, asfalt, çakıl vb verilebilir.

⁽²³⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.35

2.3.4.2 Direkt İşçilik Maliyetleri

Direkt İşçilik maliyetleri denilince, aklımıza öncelikle inşaat müteahhidinin kendine bağlı elemanlarca yaptığı işlere ait işçilik maliyetleri gelmelidir. Aynı zamanda, direkt işçilik maliyetleri sadece ücretleri kapsamayıp, ücretlerin eklentileri olan diğer tüm maliyetleri de (Örneğin, S.G.K İşveren Prim Payları) kapsamaktadır.⁽²⁴⁾

Direkt İşçilik Maliyetlerini tüm inşaat maliyetleri içinde önemli tutarlara ulaşması ve bu maliyetler inşaatta kullanılan malzemelerin amacına uygun ve verimli bir şekilde kullanılmasıyla yakından ilgili olduğu için direkt işçilik maliyetleri dikkatle izlenilmeli gereken bir maliyet ögesi olmaktadır.

Direkt İşçilik maliyetleri, “maliyet birimlerinde teşhis edilebilen ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen işçilik” olarak tanımlanabilir.

2.3.4.3 Genel Üretim Maliyetleri (Diğer Maliyet ve Giderler)

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri içinde yer almayan giderler ise diğer giderler olarak tanımlanır bu nedenle diğer giderler; diğer endirekt giderler ve genel yönetim giderlerinden oluşur.

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri içinde yer almayan giderler ise diğer giderler olarak tanımlanır bu nedenle diğer giderler; diğer endirekt giderler ve genel yönetim giderlerinden oluşur.⁽²⁵⁾

Endirekt Maliyetler: Sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetleri olarak adlandırılan endirekt maliyetler, inşaatla ilgili olmakla beraber, işlere doğrudan yüklenmesi güçlük yaratan ve direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeronlara yaptırılan işler maliyetleri dışındaki maliyetler olmaktadır.⁽²⁶⁾

İnşaat faaliyetlerinde, belirli bir maliyet birimi için spesifik olarak teşhis edilebilen fakat direkt malzeme, direkt işçilik ve taşeron maliyetleri dışında kalan maliyetler diğer direkt maliyetler olarak ifade edilmektedir. Diğer direkt maliyetlere örnek olarak,

⁽²⁴⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.36

⁽²⁵⁾ Yrd. Doç. Dr. Hayrettin Usul, **İnşaat Muhasebesi**, Isparta, 2003, s.36

⁽²⁶⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.37

şantiye alanında yapılan geçici tesislerin amortisman payları verilebilir.

Endirekt maliyetlere örnek olarak,

- Kamyon şoförleri ücretleri,
- Operatör ücretleri,
- Araçların bakım ve onarım giderleri,
- Mazot, yağ v.b. giderler,
- Taşıt, makine ve teçhizat amortisman giderleri.

örnek verilebilir.⁽²⁷⁾

Burada adı geçen endirekt maliyetler, sanayi işletmelerinde genel üretim maliyetlerin dağıtımında kullanılan dağıtım yöntemlerine benzer bir şekilde uygun dağıtım ölçüleri kullanılmak suretiyle dağıtım tabi tutulacaklardır.

Genel Yönetim Giderleri: Genel yönetim giderleri, “belirli bir inşaatla direkt ilişkisi kurulamayan ve genellikle işletmenin var oluşundan kaynaklanan giderler” olmaktadır.⁽²⁸⁾

Bu giderler işletmenin var oluşundan kaynaklanan giderler oldukları için, inşaat işletmesinin genellikle yaptığı işlerden bağımsız olarak ortaya çıkmaktadırlar. Bu nedenle, genel yönetim giderlerinin kontrol edilemez bir niteliği bulunmaktadır. Dolayısıyla, dağıtım tabi tutulmalarından pek fazla yarar sağlamamakta ve genellikle dönem gideri olarak işlem görmektedir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ortak genel giderlerin dağılımı yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. Maddesinde düzenlenmiştir.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar aşağıdaki esaslara göre dağıtılır:⁽²⁹⁾

1) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) enflasyon düzeltmesine tâbi tutulmuş tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde,

⁽²⁷⁾ Prof. Dr. Yılmaz Benligiray, **Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitapevi, Ankara, s.172

⁽²⁸⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.38

⁽²⁹⁾ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43. maddesi

2) Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,

3) Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makina ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.

şeklinde ifade edilmektedir.

3. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET ORGANİZASYONU

İnşaat işletmelerinin üretim aşamaları göz önüne alındığında inşaat maliyetlerinin pek çok sayıda faktörlerden etkilendiği görülmektedir. Günümüzün ekonomik koşulları, inşaatın yapıldığı yer ve zaman, inşaatçı firmanın kullandığı teknoloji v.b. diğer nedenler inşaat maliyetlerini birebir etkilemektedir. İşletmenin söz konusu bu faktörlerden minimum düzeyde etkilenmesi iyi organize edilmiş bir maliyet sisteminin gerekliliğini işaret eder.

3.1 İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET BİLEŞENLERİ

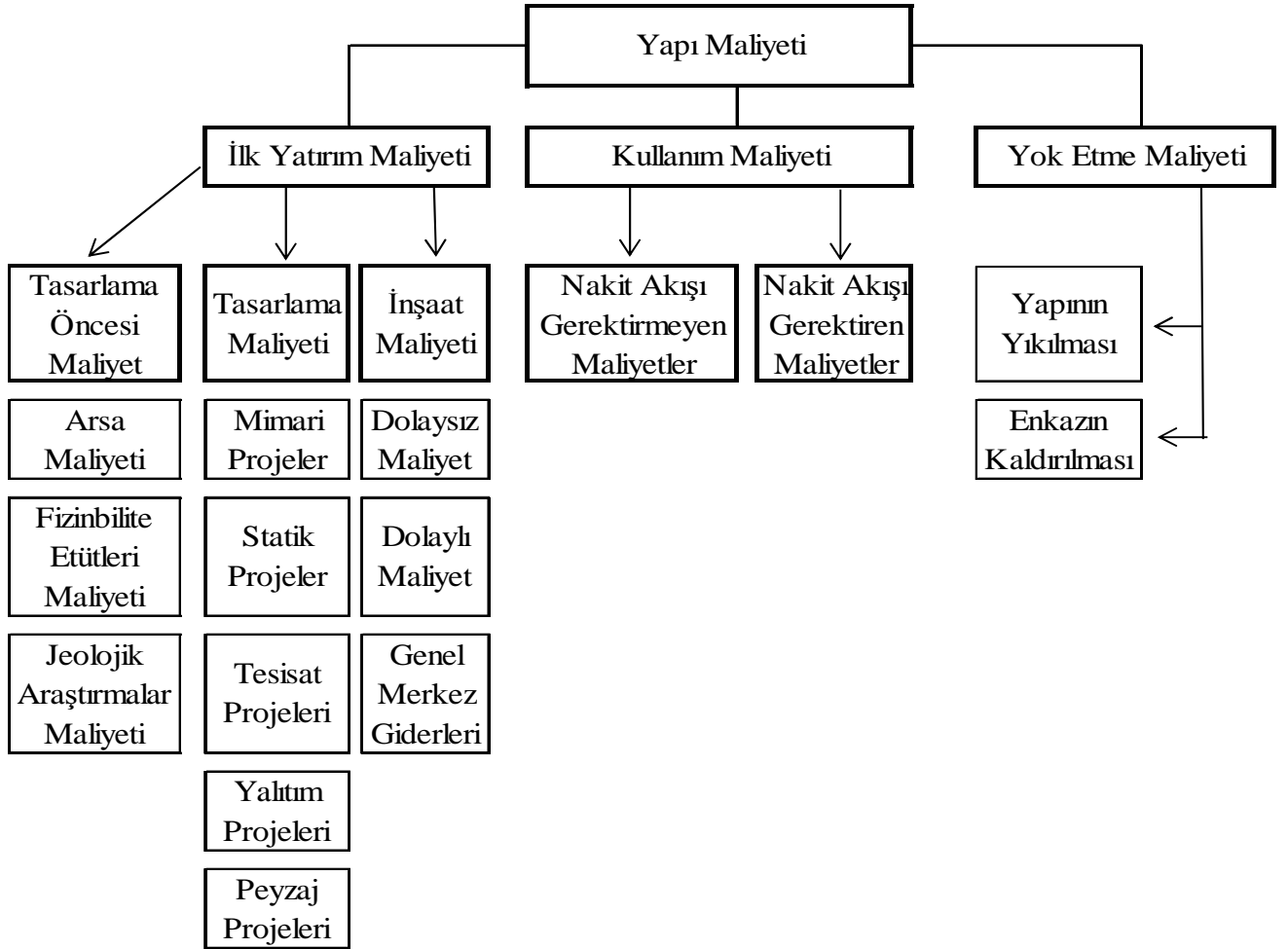
Maliyet, bir işletmenin ana faaliyet konusuna ya da temel işletme amacına yönelik olarak tüketilen tüm mal ve hizmetlerin para birimi ile ölçülen değeridir. Bu açıdan inşaat sektöründe maliyet, yapı fikrinin doğuşundan itibaren fizibilite etüdü ile başlayan ve kullanım evresinin bitimiyle sona eren yapı üretim sürecindeki tüm aşamalarda tüketilen tüm mal ve hizmetlerin parasal değerinin toplamı olarak tanımlanabilir. Fakat inşaat sektörünün yapısı itibariyle birçok iç ve dış faktörün etkisi altındaki inşaat projelerindeki maliyetin taraflar açısından kapsamı da projeyi gerçekleştirmek için oluşturulan organizasyona, taraflar arasındaki sözleşme tipine, içeriğine ve şartnamelere göre değişmektedir.⁽³⁰⁾

Bir yapının maliyet bileşenleri ise genel olarak ilk yatırım, kullanım ve yok etme maliyetleri olmak üzere üçe ayrılabilir. Bu bileşenlerin kendi içindeki alt bileşenleri Şekil 1'deki yapı maliyeti şemasında gösterilmiştir.

⁽³⁰⁾ Murat Kuruoğlu, Erkan Yönez, Esra Topkaya, Levent Y. Çelik, **İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmin Yöntemlerinin Karşılaştırılması**, İstanbul Technical University, İstanbul, 2012, s.264

İnşaat maliyeti, inşaatı gerçekleştirebilmek için yapılması gereken harcamaların ve katlanılması gereken fedakârlıkların toplamıdır ve tüm iş kalemleri giderlerinin oluşturduğu dolaysız maliyet ile birlikte yapının oluşturulması için yapılan diğer harcamaların oluşturduğu dolaylı maliyet ve genel merkez giderlerini kapsar. İnşaat aşamasındaki maliyetin büyük bir kısmını oluşturan dolaysız maliyetler ise, inşaat iş kalemlerinin içerdiği işçilik, malzeme, makine ve ekipman masraflarından oluşur.

Şekil:1 İnşaat İşletmelerinde Genel Maliyet Bileşenleri



Kaynak: Murat Kuruoğlu, Erkan Yönez, Esra Topkaya, Levent Y. Çelik, İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmin Yöntemlerinin Karşılaştırılması, İstanbul Technical University, İstanbul, 2012, s.265

3.2 İNŞAAT İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON YAPISI

Her inşaat işletmesinde kuruluştan başlamak kaydı ile yeterli ya da yetersiz bir organizasyon söz konusudur. Oysa ki inşaat işletmelerinde maliyet organizasyonunun gerçekleştirilmesi, genel organizasyon yapısının belirlenmesi ve bu yapı içinde maliyet organizasyonunun nerede ve nasıl yer alacağına bağlıdır.

3.2.1 Maliyet Organizasyonu

İnşaat projeleri kapsamındaki maliyet yönetimi çalışmalarının temel amacı, yapı sahibinin mali sınırları içinde, gerçekçi bir proje bütçesinin oluşturulması ve sözleşmede belirtilen maddeler doğrultusunda, projenin en ekonomik olacak şekilde planlanması, tasarlanması ve yapının sağlanmasıdır.⁽³¹⁾

İnşaat işletmelerinde maliyet organizasyonu aşağıdaki hususlardan dolayı önem arz etmektedir.

- Kar ve zararın hesaplanmasında muhasebeye ait temel bilgilere ışık tutması,
- Her bir inşaat maliyetin etkin ve verimli bir kontrolünün sağlanması,
- Şirketin gelecekteki faaliyetlerine yol göstermesi,
- Satışlara ilişkin fiyat belirlenmesinin sağlanması,
- Emek kontrolü ve projelerin etkinliğinin sağlanması,

Şeklinde tanımlayabiliriz.

3.2.2 Muhasebe Organizasyonu

Muhasebe organizasyonu; muhasebenin kendisinden beklenen işlevlerinin yerine getirilmesi, işletme ilgililerinin bilgi alma gereksinimlerinin giderilmesi, yasal düzenlemelere uygunluğun sağlanması, belge ve kayıt düzeninin tesisini ifade etmektedir. Finansal bilgi sisteminin ürettiği bilgilerin ilgili yasalar çerçevesinde raporlanarak işletme ilgililerine sunulması için kendi içerisinde genel muhasebe ve maliyet muhasebesi organizasyonu olarak bölümlendirilebilir.

⁽³¹⁾ Murat Kuruoğlu, Erkan Yönez, Esra Topkaya, Levent Y. Çelik, **İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmin Yöntemlerinin Karşılaştırılması**, İstanbul Technical University, İstanbul, 2012, s.265

3.2.3 Genel Muhasebe Organizasyonu

Genel muhasebe, işletmenin dışı dönük işlemlerinin (borç ve alacak ilişkilerinin) belirlenmesine yönelik muhasebe dalı olup, bu amaçla oluşturulan organizasyon genel muhasebe organizasyonudur.

3.2.4 Hesap İşleri Organizasyonu

İşletmelerde hesap işleri organizasyonu, işletme faaliyetleri sonucu oluşan finansal nitelikteki verilerin belli bir düzen içerisinde saptanması, sınıflandırılarak kayıtlara alınması ve anlamlı bir biçimde raporlanarak işletme ilgililerinin kullanımına sunulması amacıyla yapılan çalışmaların tümünü içermektedir.

Kullanılacak hesap planının seçiminde ve mali tabloların düzenlenmesinde uyulacak ilke kural ve yasal mevzuat mevcuttur. Ayrıca planlama ve kontrol açısından, gerek faaliyet kontrolünün yapılmasına yardımcı olmak, gerekse muhasebe denetiminin gerçekleştirilmesinde önem taşımaktadır. Hesap planının oluşturulması mali tabloların düzenlenmesi, belge ve kayıt düzeni, kullanılacak materyal ve donanımının belirlenmesi aşamalarından oluşur.

3.2.4.1 Hesap Planı

Muhasebe uygulamalarında hesap planı hazırlanırken, önce hesap çerçevesinin hazırlanması buna bağlı olarak da genel hesap planı ve hesap planının hazırlanması esastır.

“Hesap planı, belirli bir hesap çerçevesine ya da genel hesap planına dayanarak, kurum ve işletmelerde tutulan ana hesapları defter-i kebir hesaplarını ara hesapları ve ayrıntı hesapları, belirli bir tümlem içinde, amaca, plana, denetime uygun bir biçimde tanımlayan, kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, aynı iş olgularının sürekli ve duraksamadan aynı hesaplara işlenmesini ve aynı hesaplarda izlenmesini sağlayan özel bir yönergedir.”⁽³²⁾

Ülkemizde hesap planı ile ilgili yasal düzenleme; Maliye Ve Gümrük Bakanlığı'nın

⁽³²⁾ Mehmet Yazıcı, Dumuş A. Hayri, Fatma Pamukçu, **MGB Tekdüzen Hesap Çerçevesi Ve Hesap Planı Uygulaması**, MÜ.-İ.İ.B.F Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayın, İstanbul, 1996, s.10

26.12.1992 tarih ve mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanarak 01.01.1994 tarihinden itibaren zorunlu olarak uygulanmak üzere yürürlüğe giren 1 sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile yapılmıştır.⁽³³⁾ Tebliğ ekinde yer alan Muhasebe Usul ve Esasları ile de maliyet hesaplarının yürütülmesinin “7/A” ve “7/B” olmak üzere iki ayrı seçeneğe göre yapılabileceği belirtilmiştir. Yayınlanan 3 No'lu Tebliğ ile de, bilanço esasına göre defter tutan üretim ve hizmet işletmelerinin kullanacağı maliyet hesap grubu işletmenin aktif varlık toplamına ve yıllık net satışlarına göre belirlenmiştir. Yine MGB'nın yayınladığı 10 no'lu Muhasebe Uygulama Tebliği ile de 2000 yılı net aktifleri 300 milyarı, 2000 yılı net satışları 600 milyarı aşan üretim ve hizmet işletmelerinin 2001 yılı maliyet hesaplarında 7/A hesap planını uygulamak zorunda olduğu ve belirlenen bu hadlerin her yıl yeniden değerlendirme oranı ile değerlendirileceği ifade edilmiştir.

Yürürlüğe giren bu yasal düzenlemeler ile inşaat işletmelerinin faaliyetlerine göre maliyet hesaplamalarının bölümlenmesinde farklı durumlar ortaya çıkmıştır. Şöyle ki;

Özel inşaat işlerinde, inşaat firmalarının bina yapıp daire şeklinde satışı, maliyet hesaplarının bölümlenmesinin, herhangi bir mamul imal ve satışından farklı olmamaktadır.

2. No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile inşaat taahhüt işlerinde yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin ise; hizmet üretim maliyeti içinde mütalaa edilmiş ve kendi adına üretim yapan işletmelerin kullandığı 710, 720 ve 730 No'lu hesapların dışında kalan 740, 750, 760, 770 ve 780 No'lu gider ve maliyet hesaplarının kullanılacağı belirtilerek, başka kuruluşlara ait imalat ve inşaat işinin taahhüt edilmesi suretiyle yapılan imalat, hizmet üretimi maliyeti, karşılığında alınan tutarlar da hizmet satışı karşılığında alınan bedeller (hakedişler) olarak ayrıma tabi tutulmuştur.⁽³⁴⁾

Genel Tebliğe göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri proje bazında 170-178 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri hesap aralığında açılacak defteri kebir hesapları üzerinde izlenmektedir. Bu hesaplara yükler, 740, 750, 760, 770, 780 hesaplarından gelecek ve inşaatlar arasında paylaşılacaktır. 170-178 no'lu hesaplarda biriken maliyet, geçici kabul yapıldığı zaman 622 Satılan Hizmet Maliyeti hesabına

⁽³³⁾ 1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26.12.1992 Tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete

⁽³⁴⁾ Yıldırım, N.: **Tekdüzen Hesap Planına Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Muhasebesi**, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 160, Aralık 1994, s.15-16

devredilecektir.⁽³⁵⁾

Bilanço esasına göre defter tutan Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükellefi olan inşaat işletmeleri, 01.01.1994 tarihinden itibaren 1, 2 ve 3 Nolu tebliğler ile belirlenen usul ve esaslar ile tekdüzen hesap planı esaslarına göre muhasebelerini yürütmeleri ilkesine dâhil olmak üzere, uymak zorundadırlar.

Özellikle yıllara yaygın inşaat işi yapan ve birden fazla inşaat işi olan inşaat işletmelerinin, önce tekdüzen hesap planındaki farklılık gösteren hesapları şöyledir.

126. Verilen Depozito Ve Teminatlar: İnşaat işletmeleri, gerek yapmakta oldukları inşaat ve onarım işleri, gerekse bürolarının faaliyetiyle ilgili olarak, Belediye' ye, TEK'e vb kamu ve özel kuruluşlara, depozito olarak bir miktar para yatırmaktadırlar. Verilen depozito ve teminatların 1 yıldan az süreli olması halinde, “**Dönen Varlıklar**” arasında yer alan “**126 Verilen Depozito Ve Teminatlar**” hesabına, bir yıldan daha uzun süreli olması durumunda ise “**Duran Varlıklar**” arasında yer alan **226 Verilen Depozito Ve Teminatlar** hesabının kullanılması gerekir.

İnşaat ve onarım işi ihalelerine girenlerden, ihale konusu olan işin tahmini yâda işin bedeli üzerinden %3 oranında geçici teminat alınmaktadır. İhale sonucunda, inşaat ve onarım işinin müteahhit firma tarafından üstlenilmesi halinde, bu geçici teminatın, kesin teminata tamamlanması istenilmektedir. Bu aşamada, müteahhide, hak edişine karşılık verilen tutarlardan %10 alıkonulmak suretiyle, bu miktar kesin teminata çıkarılabileceği gibi, müteahhit firma, geçici teminat tutarını geri alıp kesin teminat tutarı için teminat mektubu da verebilir. Geçici ve kesin teminat karşılığı nakit olarak verilen teminatlar, yüksek enflasyonun da etkisiyle inşaatın devam ettiği yıllar boyunca büyük bir değer kaybına uğradığından, uygulamada “geçici teminat” veya “kesin teminat” olarak genellikle banka teminat mektubu verilmesi uygun görülmektedir.

150 İlk Madde Ve Malzeme: Bu hesabın niteliği, üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ambalaj malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.⁽³⁶⁾

⁽³⁵⁾ 2 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 16.12.1993 Tarih ve 21790 Sayılı Resmi Gazete

⁽³⁶⁾ Prof. Dr. Yılmaz Benligiray, **Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitapevi, Ankara, s.141

İnşaat taahhüt işletmelerinde 150 İlk Madde Malzeme hesabının alt hesaplarına ilişkin aşağıdaki şekilde örnek verebiliriz.

- 150.00 Merkez Malzeme Ambarı
 - 150.00.00 Elektrik Tesisat Malzemeleri
 - 150.00.01 Sıhhi Tesisat Malzemeleri
 - 150.00.02 Fayanslar
 - 150.00.03...
- 150.01 (A) Şantiyesi Ambarı
 - 150.01.00 Elektrik Tesisat Malzemeleri
 - 150.01.01 Sıhhi Tesisat Malzemeleri
 - 150.01.02 Fayanslar
 - 150.01.03...
- 150.02 (B) Şantiyesi Ambarı
 - 150.02.00 Elektrik Tesisat Malzemeleri
 - 150.02.01 Sıhhi Tesisat Malzemeleri
 - 150.02.02 Fayanslar
 - 150.02.03...

170 - 178 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyeti Hesabı: İşletmenin üstlendiği yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin, taşeronlara yaptırılan işler ve buna ilişkin ödemeler vb inşaat maliyetlerin kullanıldığı hesap grubudur.

İnşaat taahhüt işletmelerinde yıllara yaygın inşaat maliyeti hesabının alt hesaplarına ilişkin aşağıdaki şekilde örnek verebiliriz.⁽³⁷⁾

- 170 YILLARA YAYGIN (A) İNŞAATI MALİYETİ
 - 170.00 Malzeme Giderleri
 - 170.01 İşçilik Giderleri
 - 170.02 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
 - 170.03 Çeşitli Giderler
 - 170.04 Vergi Resim Ve Harçlar
-

⁽³⁷⁾ Prof. Dr. Yılmaz Benligiray, **Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitapevi, Ankara, s.142

170.05 Amortismanlar Ve Tükenme Payları

170.06 Finansman Giderleri

170.07 Ortak Genel Giderler Payı

171 YILLARA YAYGIN (B) İNŞAATI MALİYETİ

171.00 Malzeme Giderleri

171.01 İşçilik Giderleri

171.02 Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler

171.03 Çeşitli Giderler

171.04 Vergi Resim Ve Harçlar

171.05 Amortismanlar Ve Tükenme Payları

171.06 Finansman Giderleri

171.07 Ortak Genel Giderler Payı

172 YILLARA YAYGIN (C) İNŞAATI MALİYETİ

.....

178 YILLARA YAYGIN (...) İNŞAATI MALİYETİ

179 Taşeronlara Verilen Avanslar: Bu hesabın niteliği, yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetlerinde bulunan işletmeler tarafından taahhüt konusu inşaat ve onarım işinin bir kısmının ya da tamamının taşeronlara yaptırılması durumunda, taşeronlara verilen avansların proje bazında izlenmesi için kullanılır.⁽³⁸⁾

Bu hesap birinci tali hesap düzeyinde 170-178 no'lu hesaplara paralel bir şekilde, üstlenilen işe göre bölümlenebilir. İkinci hesap düzeyinde de taşeronların her birine hesap açılarak aşağıdaki şekilde bölümleyebiliriz.

179.00 (A) İnşaatı Taşeronları

179.00.00 Taşeron (Y)

179.00.01 Taşeron (Z)

179.01 (B) İnşaatı Taşeronları

179.01.00 Taşeron (S)

179.01.01 Taşeron (T)

⁽³⁸⁾ Prof. Dr. Yılmaz Benligiray, **Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitapevi, Ankara, s.143

350-358 Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Hak Ediş Bedelleri Hesabı: İnşaat işinin yapımı süresince tamamlanan kısımlar için düzenlenen hakediş raporlarına istinaden, işveren kuruluşun müteahhide ödenen tutarların kaydedildiği hesaptır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak düzenlenen ve işveren tarafından onaylanan hak ediş bedelleri bu hesaplara alacak olarak yazılır. Geçici kabul yapıldığında, bu hesaplardaki hakediş bedelleri ilgili satış hesaplarının alacağı karşılığında bu hesaplara borç kaydedilir.⁽³⁹⁾

3.2.4.2 Mali Tablolar

İşletmede meydana gelen ve para ile ölçülebilen değer hareketlerini kaydedip, niteliklerine göre sınıflandırmak amacıyla, ürettiği finansal bilgileri, başta işletme sahipleri finans kuruluşları, çalışanlar, işletme dışı 3. kişiler ve alacaklılar olmak üzere, işletme ile ilgili grupların yararına, belli aralıklarla, sunduğu mali tablolardır. Bir işletmenin varlık ve sermaye yapısı, işletme sonuçları, dönem kârının oluşumu ile kullanımı ve benzeri konularda bilgileri içerir.

Mali tablolar uzun yıllar boyunca sadece bilanço ve gelir tablosu olarak görülmüştür. Ancak, günümüzün modern işletmeleri ve bu işletmelerin gelişen teknoloji ile artan üretim hacmi karşısında ulaşılan büyük boyutlar, işletme ile ilgilenen grupları çeşitlendirerek, değişik amaçlar için kullanılacak finansal bilgileri gerektirmiştir. Bu amaçla Maliye Bakanlığı M. S. U. G. T. No 1 ile mali tabloları, temel mali tablolar ve ek mali tablolar olmak üzere ikili bir ayırım yapılmak suretiyle düzenlemiştir.⁽⁴⁰⁾

Bu tebliğden sonra yayımlanan M. S. U. G. T. No 3 ile temel mali tablolarla birlikte ek mali tabloların düzenlemesi gereken üretim ve hizmet işletmeleri belirtilmiştir.⁽⁴¹⁾

1998 yılında yayımlanan M. S. U. G. T. No 8 ile ek mali tablolardan sadece Kâr Dağıtım Tablosunun düzenlenmesi mecburi tutulmuştur.⁽⁴²⁾

Ek mali tabloları düzenleyecek üretim ve hizmet işletmelerinin, sahip olması gereken aktif toplamları ve net satış tutarları aktif varlık toplamı 19.12.2000 tarih ve

⁽³⁹⁾ Prof. Dr. Yılmaz Benligiray, **Uzmanlık Muhasebeleri**, Gazi Kitapevi, Ankara, s.144

⁽⁴⁰⁾ **1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, 26.12.1992 Tarih ve Mükerrer 21447 sayılı Resmi Gazete

⁽⁴¹⁾ **3 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, 18.09.1994 Tarih ve 22055 sayılı Resmi Gazete, s.20

⁽⁴²⁾ **8 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği**, 28.04.1998 Tarih ve 23326 sayılı Resmi Gazete, s.13-14

24265 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 10 sıra no’lu M.S.U.G.T. ile belirlenmiştir.⁽⁴³⁾

İlgili tebliğler gereği inşaat işletmelerinin düzenlemesi gereken mali tablolar şunlardır;

Temel Mali Tablolar;

- Bilanço,
- Gelir Tablosu (Satışların Maliyeti Tablosu Gelir Tablosunun ekidir.)

Ek Mali Tablolar;

- Fon Akım Tabloları
- Nakit Akım Tablosu
- Kâr Dağıtım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu'dur.

3.2.4.3 Raporlama

İşletme yöneticilerinin işletme faaliyetleri ile ilgili bilgilerin ve alınacak kararlara doğrudan veya dolaylı olarak yararlı olacak bilgilerden oluşmaktadır.

Raporlar temel olarak üç amaca yönelik olarak hizmet ederler. Yöneticiler bilgi sağlarlar, faaliyetlerin değerlendirilmesine katkıda bulunurlar ve yöneticilerin kendi kendilerini analiz etme ve yorumlamalarına yardımcı olurlar.⁽⁴⁴⁾

Finansal raporlama sistemleri, kapsadıkları bilginin niteliği açısından; işletme dışı ilgililer için düzenlenen raporlar ve işletme içi çalışanlara ve yöneticilere yönelik hazırlanan raporlar şeklinde bir ayrıma tabi tutulabilir.

İnşaat işletmelerinde, raporlama sisteminin hazırlayacağı raporlar; ambar raporları, işçilik raporları, dışarıdan sağlanan hizmet raporları ve imalat raporları şeklinde sınıflandırabiliriz. Bu sınıflandırma ve raporların hazırlanmasında kullanılan belgeler (Şekil:2), raporlama sisteminin işleyişi (Şekil:3) ve raporlama bilgi akışı (Şekil: 4) aşağıda şematik olarak belirtilmiştir. ⁽⁴⁵⁾

⁽⁴³⁾ 10 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 19.12.2000 Tarih ve 24265 sayılı Resmi Gazete

⁽⁴⁴⁾ Recep Pekdemir, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: Raporlama ve Mali Tablolar”, İSMMM Yayın Organı, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:22, İstanbul, Eylül-Ekim 1993

⁽⁴⁵⁾ Erdinç Zengin, “İnşaat İşletmelerinde Maliyet Organizasyonu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, S.41

Şekil:2 İnşaat İşletmelerde Raporların Sınıflandırılması

AMBAR	
Belge	Rapor
Malzeme giriş fişi	Malzeme giriş raporu
Malzeme çıkış fişi	Malzeme çıkış raporu * Bölgelere göre * İmalat türüne göre * Malzeme grubuna göre Malzeme stok raporu

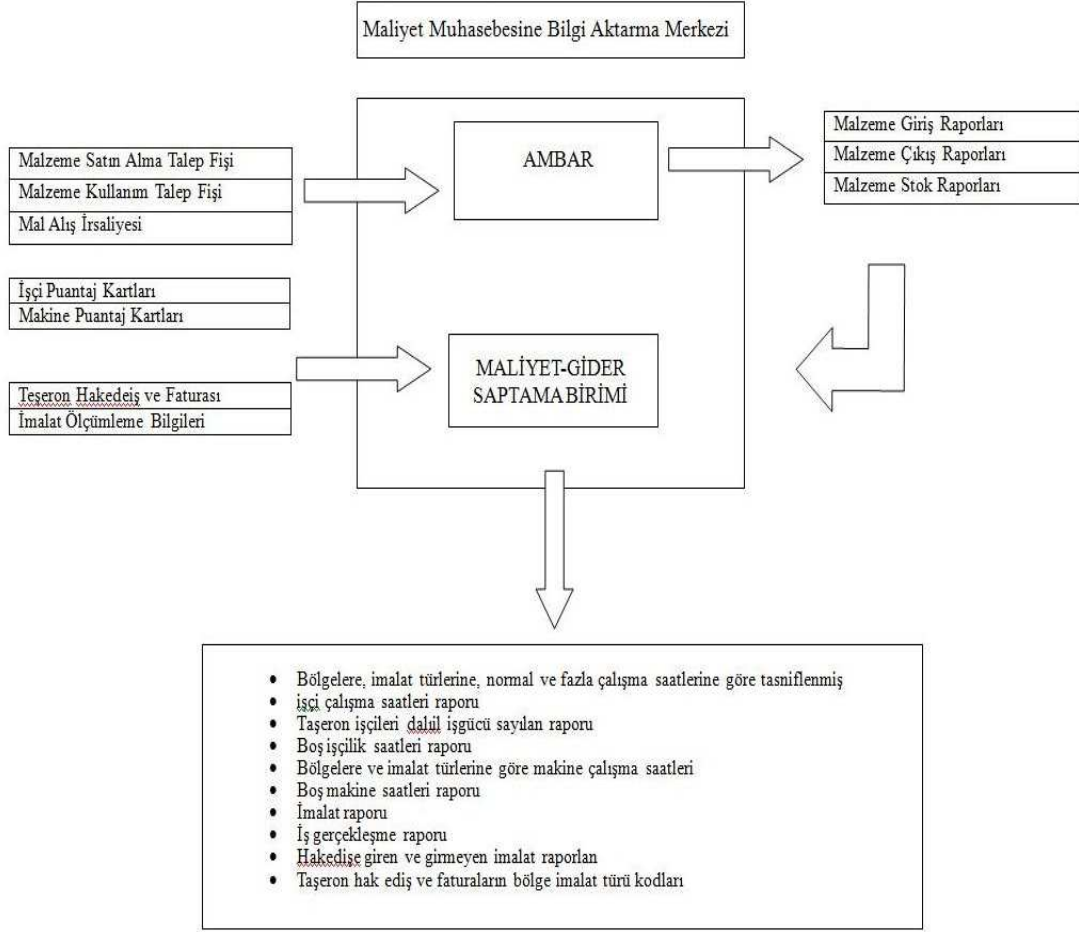
İŞÇİLİK	
Belge	Rapor
İşçi puantaj kartları	İşçi çalışma saatleri raporu * Bölgelere göre * İmalat türüne göre * Normal çalışma saatine göre * Fazla çalışma saatine göre * İşçi sayılan raporu * Boş işçilik saatleri raporu
Makine puantaj kartları	Makina çalışma saatleri raporu * Bölgelere göre * İmalat türüne göre * Boş makine saatleri raporu

DIŞARIDAN SAĞLANAN HİZMETLER	
Belge	Rapor
Taşeron işçi puantaj kartı	Taşeron imalat ölçüleme raporu
Taşeron hakedişi	Hakedişe girmeyen taşeron raporu
Taşeron faturası	Taşeron işçi sayılan raporu

İMALAT	
Belge	Rapor
	İmalat raporu Hakedişe girmeyen imalat raporu Hakedişe giren imalat raporu İş gerçekleştirme raporu

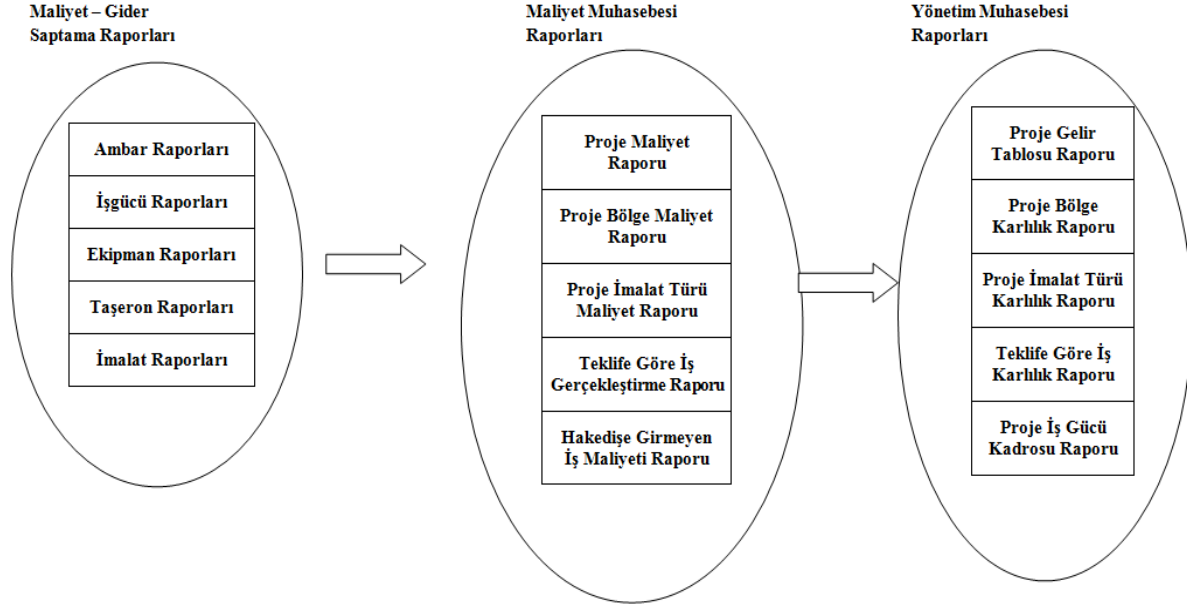
Kaynak: Erdinç Zengin, “İnşaat İşletmelerinde Maliyet Organizasyonu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s.42

Şekil:3 Raporlama Sisteminin İşleyişi



Kaynak: Erdinç Zengin, “İnşaat İşletmelerinde Maliyet Organizasyonu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s.43

Şekil:4 Rapor Akış Şeması



Kaynak: Erdiñ Zengin, “İnşaat İşletmelerinde Maliyet Organizasyonu”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2002, s.44

3.2.4.4 Planlama ve Kontrol

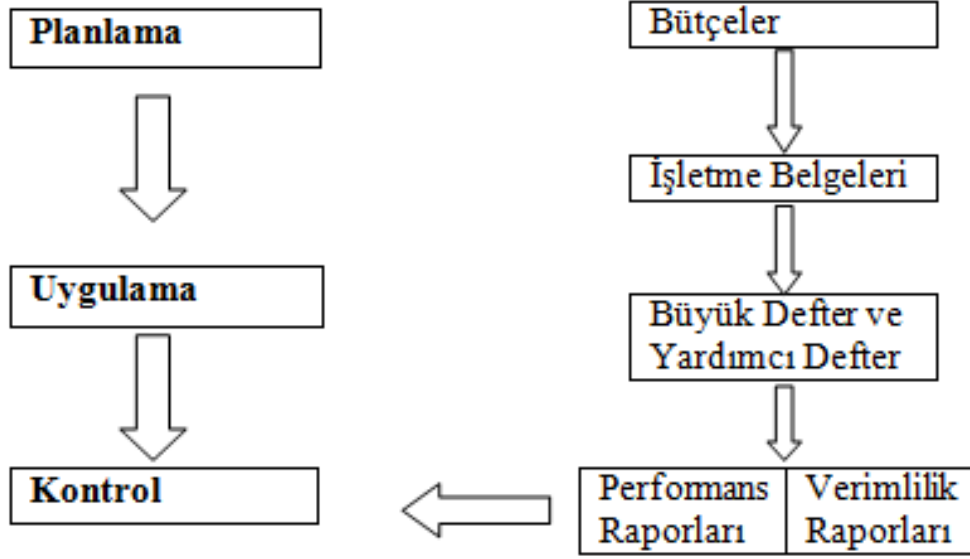
Muhasebenin, özellikle maliyet ve yönetim muhasebesinin yönetsel planlama ve kontrol konuları üzerinde çalışma alanını genişletmesi sonucunda, proje planlama ve kontrol tekniklerinin muhasebe açısından önemi büyük ölçüde artmıştır. ⁽⁴⁶⁾

İnşaat işletmelerinde yönetim merkezi ile işin yapıldığı yerin aynı olması, bilgi ve karar akışını, normal işletmelere göre daha karmaşık hale getirmektedir. Şöyle ki yönetim ve teknik mimari ekibin aynı yerde olması, şantiyeler için elverişli değildir. Bu durumda ilgili projenin istenilen süre, maliyet ve kalite sınırları içinde yapımını sağlamak için iletişim sorununun en aza indirilmesi kaçınılmazdır. Sözü edilen bu iletişim sistemini sağlamak planlama ve kontrol organizasyonunun oluşturulması ile mümkündür. İnşaat işletmelerinde planlama ve kontrol süreci işin alınmasının kararı aşamasında başlayıp işin teslimi ve bu zamanda elde edilen verilerin sürekli kontrolünü gerektiren bir döngüdür.

⁽⁴⁶⁾ Dr. Ali Kartal, **Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnşaat Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması**, Anadolu Üniversitesi Basımevi, Eskişehir, s.92-93

Planlama ve kontrol işlevi, maliyet organizasyonu açısından ele alındığında aşağıdaki şekil ile kontrol sürecine uygunluğunu görmek mümkündür.

Şekil:5 Planlama ve Kontrol İşlevi



Kaynak: Prof. Dr. Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım, 3. Baskı, İstanbul, 2009, s.18

3.2.5 Belge ve Kayıt Düzeni

İşletmelerin organizasyon tesisinde önemli olan diğer bir hususta, belge ve kayıt düzenidir. Finansal bilgilerin güvenilirliği, mali nitelikteki işlemlerin objektif belgelere dayandırılarak verilerin ticari defterlere kayıt edilmesiyle sağlanmaktadır.

Belge düzeni bir işletmenin iş konusu, büyüklüğü ve iş hacmi ile bağlantılı olmakla beraber, muhasebenin temel fonksiyonlarında başarıya ulaşabilmenin belirleyici koşullarından birini oluşturmaktadır.

İşletmede mali nitelikteki işlemler nedeniyle oluşabilecek değer hareketlerinin defterlerde yer alması ve bunlara ilişkin objektif belgelerin bulunmasına ve söz konusu

mali nitelikteki verilerin bu belgelere dayanılarak defterlere kaydedilmesi muhasebenin temel fonksiyonlarından biridir.

3.2.5.1 Belge Düzeni

Muhasebe sisteminin organizasyonunda belge düzeninin kurulması, kullanılacak hard ve soft belgelerin belirlenmesi, belge akış düzeninin yönergeye bağlanması, gerek genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, gerekse yasal düzenlemeler nedeniyle organizasyonun temel zorunluluğunu oluşturmaktadır.

Müteahhitler, tuttıkları defterlerle, saklanması zaruri olan vesikaları ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından başlamak üzere beş yıl süre ile saklamaya mecburdurlar.⁽⁴⁷⁾

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre "müteahhitler saklamak zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karineler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket vb ortamlardaki kayıtları ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadırlar." Hükmü yer almaktadır.

3.2.5.2 Kayıt Düzeni

Ticari defterler ve kayıt düzeni ile ilgili hükümler Türk Ticaret Kanunu'nda ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 171.nci ve 226.ncı maddelerinde belirtilmiştir. Türk Ticaret Kanunu'nda şirket türüne göre, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nunda ise alış ve satış büyüklüklerine göre defter tutma bakımından özel hükümlere yer verilmiştir.

İnşaat işletmelerinin gerçek kişi, tüzel kişi ve kooperatif şeklinde faaliyet göstermeleri göz önüne alındığında, VUK'na göre tutulması gereken defterlere ilişkin hükümlerde şöyledir;

VUK' nu defter tutma bakımından işletmenin alış ve satış büyüklüğü hadleri dikkate alınarak aşağıdaki esaslara göre belirlenmektedir.

- İşletme Hesabı Esasına göre,
- Bilanço Hesabı Esasına göre,

tutulması gereken defterler şeklinde bir ayırım mevcuttur.

⁽⁴⁷⁾ Prof. Dr. Şükrü Kızılot, **İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik**, Yaklaşım Yayıncılık, Onsekizinci Baskı, 2012, Ankara, s.785

Buna göre ilk kez inşaat ve onarım işine başlayan taşeronlarla müteahhitler, yaptıkları işin tutarı ne olursa olsun, ilk işe başladıkları yıl için işletme hesabı esasına göre defter tutabilirler. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 177.nci maddesinin 6. Nci fıkrasında "ihtiyari olarak bilanço esasına göre defter tutmayı tercih edenler" şeklindeki hüküm gereğince isteğe bağlı olarak Bilanço usulüne göre defter tutabilirler. Yalnız VUK 179. Maddesinin 2. Nci bendine göre "arka arkaya 3 dönemin iş hacmi 177.nci maddede yazılı hadlere nazaran %20'ye kadar bir düşüklük gösterirse, tekrar işletme hesabı esasına göre sınıf değiştirebilir."

Türk Ticaret Kanunu'nda şirket türleri bakımından ise Adi şirketler dışındaki sermaye şirketleri ile Kurumlar Vergisine tabi olan sermaye şirketleri, hiçbir şekilde işletme hesabı esasına göre defter tutamazlar. İşletme esasına ve Bilanço esasına göre tutulması gereken defterler aşağıdaki gibidir.

İşletme Hesabı Esasına göre tutulması zorunlu olan defterler şunlardır:

İşletme Defteri: İşletme hesabının sol tarafını gider, sağ tarafını hasılat kısmı teşkil eder.⁽⁴⁸⁾

Gider kısmına: Satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler;

Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat;

Kaydolunur.

Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletme hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189'uncu maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az aşağıdaki malumatı ihtiva etmesi şarttır.

1. Sıra numarası;
2. Kayıt tarihi;
3. Muamelenin nev'i;
4. Meblağ.

⁽⁴⁸⁾ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 194.ncu maddesi

Bilanço Hesabı Esasına göre aşağıdaki defterlerin tutulması gerekmektedir.⁽⁴⁹⁾

Yevmiye Defteri: Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icabeden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir.⁽⁵⁰⁾

Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler.

Defter-i Kebir: Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir.

⁽⁵¹⁾

Envanter Defteri: Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur.⁽⁵²⁾

⁽⁴⁹⁾ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 182.nci maddesi

⁽⁵⁰⁾ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 183.ncü maddesi

⁽⁵¹⁾ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 184.ncü maddesi

⁽⁵²⁾ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 185.ncü maddesi

4. İNŞAAT İŞLETMELERİNDE MALİYET UNSURLARI

Maliyetin doğru olarak tespit edilebilmesinin en önemli şartı, yapılacak inşaat kalemlerinin doğru olarak tespit edilmesidir.

Maliyet hesabına esas miktarların tespiti için öncelikle aşağıdaki çalışmaların yapılması gereklidir.⁽⁵³⁾

- **Arazi Ve Zemin Etüdünün Yapılması;** uygulama projesi üzerinden anahtar teslimi, götürü bedel teklif almak suretiyle, ihale edilecek yapım işlerinde arazi ve zemin etüt çalışmalarının; ön veya kesin proje üzerinden birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilecek yapım işlerinde ise, mümkün olan arazi ve zemin etüt çalışmalarının yapılmış olması zorunludur.
- **Proje Zorunluluğu;** İnşaat işlerinde uygulama projesi, diğer yapım işlerinin uygulama projesi, yapılabilen kısımları için uygulama projesi, yapılamayan kısımları için kesin proje; doğal afetler nedeniyle uygulama projesi yapılmasıdır. Yeterli süre bulunmayan yapım işlerinde ise, ön veya kesin projenin hazırlanması ve yaklaşık maliyetin söz konusu projelere dayanılarak hesaplanması gerekir.
- **Mahal Listesi Hazırlanması;** ön, kesin veya uygulama projelerine dayalı olarak, yapım işinin bünyesindeki imalat kalemlerinin adını ve yapılacağı yerleri gösteren ve yaklaşık maliyetin hazırlanmasına esas teşkil eden mahal listeleri hazırlanır.
- **Metraj Listelerinin Hazırlanması;** İhale konusu yapım işine ait proje ve mahal listelerindeki ölçü ve tariflere göre, işin bünyesine giren imalatların hangi kısımda ve ne miktarda yapılacağını belirlemek amacıyla, anahtar teslimi götürü bedel teklif almak suretiyle ihale edilecek yapım işlerinde iş kalemi veya

⁽⁵³⁾ Ömer Köse, **İnşaat İşlerinde Fiyat Saptama Yöntemleri Ve Yaklaşık Maliyetin Tespiti**, Mali Çözüm, Sayı:91-2009, S.147

iş grubu, birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilecek yapım işlerinde ise iş kalemi şeklinde metraj listeleri düzenlenir.

- **Uygulama Projesi Yapılmayan Onarım İşleri;** uygulama projesi yapılması mümkün olmayan onarım işlerinde, hazırlanan rölevelere dayalı olarak düzenlenen mahal listeleri ve metrajlara göre yaklaşık maliyet hesaplanır.
- **Birim Fiyat Ve İmalat Tariflerinin Hazırlanması;** ön ve kesin projeye dayalı olarak birim fiyat teklif almak suretiyle ihale edilecek yapım işlerinde, idareler, iş kaleminin adını, yapım şartlarını, ölçü şeklini, birimini, birim fiyata dahil ve hariç unsurları, ihtilafa meydan vermeyecek biçimde teknik olarak açıklayan birim fiyat tarifleri hazırlar.

Anahtar teslimi götürü bedel işlerde ise, uygulama projeleri ve mahal listelerine dayalı olarak imalat iş kalemleri veya iş gruplarının teknik tarif ve özellikleri belirlenir.

4.1 ÖZEL İNŞAAT FAALİYETLERİNDE MALİYET UNSURLARI

Özel inşaat (yap-sat) işletmeleri mamül üretimi gerçekleştirdiğinden işletmelerin kullanılması gereken maliyet hesaplarını kullanmak zorundadır. Özel inşaat (yap-sat) işletmeleri maliyet hesaplarından 7/A veya 7/B seçeneklerinden birini tercih etmeleri gerekmektedir.⁽⁵⁴⁾

İnşaat işlerinin bir kısmının taşeronlar aracılığı ile yaptırılması durumunda oluşan taşeron giderleri, özelliğine göre, dolaysız işçilik veya genel üretim giderleri hesabı içinde izlenmektedir.⁽⁵⁵⁾

Özel inşaat (yap-sat) işletmeleri, yıllara yaygın inşaat işletmelerinde olduğu gibi, satın aldıkları ilk madde ve malzemelerini teslim alıp depoladıklarında 150-İlk Madde ve Malzeme hesabının borcuna kaydetmektedirler. Dönem içinde yani üretimde kullanılmak üzere şantiyelere gönderilir veya şantiyelerdeki depolardan çıkarılarak inşaatlarda kullanılır. Üretimde kullanılan bu ilk madde ve malzeme maliyet giderlerine dönüşmüş bulunurlar. Üretimde kullanılan ilk madde ve malzemelerin direkt nitelikte

⁽⁵⁴⁾ Mehmet Şenlik, **İnşaat Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2005, s.193

⁽⁵⁵⁾ Yrd. Doç. Dr. Ali Coşkun, **Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması**, MÖDAV, 2008/2, s.217

olanlarının 7/A seçeneğine göre 710-Direkt İlk Madde ve Malzeme hesabı, endirekt nitelikteki ilk madde ve malzemeleri 730-Genel Üretim Giderleri hesabının borcuna karşılık, 150-İlk Madde ve Malzeme hesabının alacağına kaydederler. 7/B seçeneğine göre 790-Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabına borç kaydedilir. Dönem sonunda ilgili yansıtma hesapları aracılığıyla üretim maliyetleri hesabına aktarılır.

4.1.1 Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Oluşabilecek Maliyetler

İnşaat taahhüt işleri, genel olarak uzun bir süreyi içermekte ve birden fazla muhasebe dönemini kapsamaktadır. İnşaat taahhüt işlerinin bu özelliği nedeniyle, işletmelerin maliyet kontrolü, verimlilik ve kalite maliyetleri konusunda uyguladıkları standart maliyet sistemi, inşaat işletmeleri içinde kullanılabilir bir ölçüdür. Bu sayede inşaat firmaları kontrol mekanizmalarını sağlıklı bir şekilde kullanma imkanına kavuşmuş olacaktırlar.

Özel inşaat (Yap-sat) işletmelerinde oluşabilecek maliyetlere örnekler aşağıdaki şekil 6. da detaylı gösterilmiştir.

Şekil:6 Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Oluşabilecek Maliyetler

Dolaysız İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	Dolaysız İşçilik Maliyetleri	Genel Üretim Maliyetleri	Faliyet Giderleri	Finansan Giderleri
Demir	Demir İşçiliği	Dolaylı Madde Ve Malzeme	Madde Ve Malzeme Giderleri	Uzun Vadeli Banka Kredi Faizleri
Beton	Betonarme Kalıp İşçiliği	Dolaylı İşçilik	İşçi Ücret Ve Giderleri	Kısa Vadeli Banka Kredi Faizleri
Kereste	Duvar İşçiliği	Plan Ve Proje Giderleri	Memur Ücret Ve Giderleri	Satıcılara Verilen Faizler
Tuğla	Sıva İşçiliği	Vergi, Resim Ve Harçlar	Elektrik, Su Ve Yakıt Giderleri	Kısa Vadeli Borçlanmadan Doğan Kur Farkları

Dolaysız İlk Madde Ve Malzeme Giderleri	Dolaysız İşçilik Maliyetleri	Genel Üretim Maliyetleri	Faliyet Giderleri	Finansan Giderleri
Kum Ve Çimento (Duvar Ve Sıva)	Çatı İşçiliği	Nakliye Giderleri	Haberleşme Ve Nakliye Giderleri	Kısa Vadeli Borçlanmadan Doğan Kur Farkları
Çatı Kaplaması	Seramik İşçiliği	Teknik Danışman Ücretleri	Sigorta Giderleri	Diğer Finansman Giderleri
Pencere Ve Kapı	Su Tesisatı İşçiliği	Elektrik Ve Su Giderleri	Kira Gideri	
Su Tesisatı Malzemesi	Elektrik Tesisatı İşçiliği	Makine Ve Teçhizat Amortismanları	Reklam Ve Tanıtım Giderleri	
Elektrik Tesisatı Malzemesi	Kalorifer Tesisatı İşçiliği	Makine Ve Teçhizat Kirası	Mahkeme Ve Noter Giderleri	
Seramik	Boya İşçiliği	Yakıt Giderleri	Vergi, Resim Ve Harçlar	
Kalorifer Tesisatı	Parke İşçiliği	Sigorta Giderleri	Amortismanlar	
Boya Malzemesi	Taşeron Giderleri	Taşeron Giderleri	Taşeron Giderleri	
Vitrifiye	Diğer Dolaysız İşçilik Maliyetleri	Diğer Genel Üretim Maliyetleri	Sosyal Giderler	
Parke			Diğer Faaliyet Giderleri	
Diğer Dolaysız İlk Madde Ve Malzeme Maliyetleri				

Kaynak: Coşkun, A., Güngörmüş, H, (2008), *Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması*, Möдав Yayınları, s. 218

4.1.2 Özel İnşaat Maliyetinin Hesaplanması

İnşaat işletmelerinin faaliyetleri yapısı gereği işin birden fazla yılı kapsamından dolayı maliyet hesaplamaları ve dönem sonu işlemleri diğer işletmelere göre farklılık

göstermektedir. İşin tamamlanma yöntemini uygulayan işletmelerde, inşaat süresince oluşan maliyetler biriktirilmekte olup, işin bitiminde gelir tablosuna kar yada zarar olarak yansıtılmaktadır.

Özel inşaat işletmelerinde toplam üretim maliyetinin hesaplanması; 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, 720 Direkt İşçilik Giderleri ve 730 Genel Üretim Giderleri hesabında toplanan giderler, dönem sonunda toplanan giderler yansıtma aracılığı ile ilgili üretim maliyeti hesabına atılarak üretim döneminde inşaat üretiminin maliyetini oluştururlar.

Dönemin üretim maliyetlerinin tamamlanan veya yapımı devam eden inşaatlara ait kısımları tespit edilip mamul ve yarı mamul niteliklerine göre yüklenmesi gerekir.

Tamamlanmayan inşaat maliyetleri, tamamlanma yüzdesi yöntemini kullanan işletmelerde, dönem sonunda hesaplanan tamamlanma yüzdesine göre kayıt yapılmaktadır.

Tamamlanan inşaatların maliyetleri ise, ilgili dönemdeki inşaatlara isabet eden maliyetler ile önceki dönemlerde bu inşaatlara ait olan 151 Yarı Mamuller üretim hesabındaki yarı mamul maliyetleri toplamından oluşmaktadır. Üretim maliyeti hesaplandıktan sonra projede yer alan bağımsız bölüm başına düşen birim maliyetler hesaplanabilir. Örneğin; toplam inşaat alanına ait maliyet rakamları belirlendikten sonra metrekare (m²) başına düşen birim maliyet hesaplanıp, her bağımsız bölümün metrekaresi (m²) ile çarpılıp, o bağımsız bölüme ait maliyet ortaya çıkartılmış olur.

4.2 YILLARA YAYGIN İNŞAAT TAAHHÜT VE ONARIM FAALİYETLERİNDE MALİYETİN UNSURLARI

Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler başkası adına yapılan bir sözleşme nedeniyle hizmet taahhüdünde bulunmaktadırlar. Bu nedenle yaptıkları iş, bir tür siparişin yerine getirilmesidir. Yapılan işin özelliklerinin işi yaptıran işletme tarafından belirlenmesi nedeni ile bir hizmet yapılmakta ve bu işletmeler hizmet üreten işletmeler olarak ifade edilmektedir.

İnşaat taahhüt işletmelerinde, sözleşmeye dayalı olarak taahhüt edilen işin bütünü, belli bir yerde inşa edilen komple bir yapı maliyet birimini oluşturur. Yıllara yaygın inşaat taahhüt işi yapan işletmeler, hizmet ifa ettiklerinden dolayı, hizmetin yerine

getirilmesi için katlanılan maliyetler 740 Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında izlenmektedir. Hizmetin yerine getirilmesi için katlanılan maliyetler bu hesabın borcuna kaydedilmektedir. Dönem sonunda, bu hesapta toplanan maliyetler, 741 Hizmet Üretim Maliyeti Yansıtma Hesabı aracılığıyla 170 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri Hesabına aktarılır.

Yıllara yaygın inşaat taahhüt ve onarım faaliyetlerinin maliyet hesapları Tek Düzen Hesap Planı'na göre 7/A ve 7/B seçeneklerinde izlenebilmektedir.

Doğrudan doğruya inşaatın bünyesine dâhil olan demir, tuğla, çimento, kum gibi madde ve malzemeler, ilk madde ve malzeme olarak ifade edilmektedir. Direkt ilk madde ve malzemeler inşaatın bünyesine doğrudan dâhil oldukları için inşaat maliyetinin belirlenebilmesi için, ana unsur kabul edilmektedir.

İnşaatın yapımında doğrudan doğruya çalışan işçilere ait giderler direkt işçilik gideri olarak ifade edilir. Yıllara yaygın inşaat ve onarım faaliyetinde bulunan işletmelerin aynı anda birden fazla inşaat faaliyetini yürütmeleri durumunda, hangi inşaatla ne kadar işçilik giderinin yapıldığının tespit edilebilmesi, inşaat maliyetinin doğru belirlenmesine yardımcı olacaktır.

4.2.1 Yıllara Yaygın İnşaat Maliyetinin Hesaplanması

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinin muhasebeleştirilmesi konusundaki tartışmaların temelini, söz konusu işlerin birden fazla faaliyet dönemini kapsamaması nedeniyle, işin ifası sırasında meydana gelen gelir ve giderlerin hangi dönemde muhasebeleştirilmesi gerektiği konusu teşkil etmiştir. Uygulamada tamamlanmış sözleşme ve tamamlanma yüzdesi olmak üzere iki farklı muhasebe yöntemi geliştirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42. maddesinde; "Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde kar veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak, mezkur (bahsi geçen) yıl beyannamesinde gösterilir." denilmektedir.⁽⁵⁶⁾ Buradan anlaşılacağı üzere, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan işletmeler için, GVK'da işin tam bitim yöntemi benimsenmiş durumdadır.

⁽⁵⁶⁾ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.nci maddesi

Tamamlanmış sözleşme yöntemine göre kâr işin tamamlanması neticesinde muhasebeleştirilir. Örneğin tamamlanmış sözleşme yönteminin kabul edildiği Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 44'ncü maddesine göre, yıllara yaygın inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne göre tabi ise; iş geçici kabulün yapıldığı yılda bitmiş sayılır.⁽⁵⁷⁾ Geçici kabul tarihi ise, kabul tutanağının komisyonca düzenlendiği tarihtir. Ancak uygulamada, geçici kabul tutanağının düzenlenme tarihi ile onay tarihi de farklı olabilmektedir. Geçici kabul tutanağı onaydan sonra hüküm ifade edeceğinden vergi idaresi, onay tarihini, geçici kabulün yapıldığı tarih olarak kabul etmektedir. Yıllara sari inşaat ve onarım işi geçici ve kesin kabul usulüne tabi değil ise; işin fiilen tamamlandığı tarih bitim tarihi olarak kabul edilecektir. Burada, işin fiilen tamamlanmasından; taahhüt edilenin karşı tarafın kullanımına hazır duruma getirilmesi ya da bırakılmasını anlamak gerekir.

Tamamlanma yüzdesi yöntemindeki ana düşünce, projenin sonuçlandırılmasına bağlı kalınmaksızın gelir ve giderin dönem bazında gerçekleştirilen üretim aşamasına göre muhasebeleştirilmesidir. Bu yöntemin kullanılması sonucunda başlangıçta işin tamamı için saptanan toplam gelir ve gider tutarı, her dönem sonunda hesaplanan tamamlanma derecesine göre dönemlere dağıtılmış olur.

4.2.2 Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerinde Ortak Giderlerin Dağıtımı

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu “ müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtılması” başlıklı 43. Maddede: “birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler ve amortismanlar” aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.⁽⁵⁸⁾

- a) Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait harcamaların (enflasyon düzeltilmesi yapılan dönemlerde düzeltilmiş tutarlarının) ... birbirine olan nispeti dahilinde,

⁽⁵⁷⁾ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 44.üncü maddesi

⁽⁵⁸⁾ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 43.üncü maddesi

- b) Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin bu madde şumulüne (kapsamına ...) girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler, bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının (enflasyon düzeltmesi yapılan dönemlerde bunların düzeltilmiş tutarlarının) birbirine olan nispeti dahilinde,
- c) Birden fazla inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerle sair işlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları gün sayısına göre.
- Hükmü yer almaktadır.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapanlar, bu işlerine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tuttukları defterin ayrı sayfalarında göstermek ve kar/zararlarını ayrı ayrı hesaplamak zorundadırlar. İnşaat ve onarım işi birden fazla ise, her işin gelir ve gider hesapları ayrı ayrı tutulmalı, kar veya zararları ayrı ayrı tespit edilmelidir. Aynı şekilde, inşaat ve onarım işleri yanında farklı işler de yapılıyorsa, bu durumda da inşaat ve onarım işlerinin hesapları, diğer işlere ait gelir/gider hesaplarına karıştırılmamalıdır.⁽⁵⁹⁾

Örneğin; yıllara yaygın biçimde A, B, C şeklinde üç ayrı inşaat taahhüt işi yanında, nakliye ve inşaat malzemeleri alım-satım işleri de yapmakta olan işletmede, ortak yönetim giderleri toplamı 24.000 TL'dir. Aşağıdaki harcama ve satış/hasılat tutarlarına göre her bir işe düşen ortak gider payı kaç TL'dir?

	Harcama Tutarı	Satış/Hasılat Tutarı
A İnşaat Taahhüt İşİ	160.000	
B İnşaat Taahhüt İşİ	240.000	
C İnşaat Taahhüt İşİ	100.000	
Alım-Satım İşİ		450.000
Nakliye İşİ		50.000
	-----	-----
	500.000	500.000

⁽⁵⁹⁾ Recep Selimoğlu, **İnşaat İşlerinde Vergi Ve Muhasebe Uygulamaları**, Marmara Bilgisayar Donanım Yazılım Kontrol Sistemleri Eğitim Danışman ve Pazarlama San. Tic. Ltd. Şti., İstanbul, Temmuz 2010, s.501

(500.000 + 500.000): 1.000.000

A İşinin Payı	: 160.000 /1.000.000: % 16	24.000 X %16: 3.840 TL
B İşinin Payı	: 240.000 /1.000.000: %24	24.000 X %24: 5.760 TL
C İşinin Payı	: 100.000 /1.000.000: %10	24.000 X %10: 2.400 TL
Alım/Satım	: 450.000 /1.000.000: %45	24.000 X %45: 10.800 TL
Nakliye İşi	: 50.000 /1.000.000: %5	24.000 X %5: 1.200 TL

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

170-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri (A)	3.840
171-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri (B)	5.760
172-Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım Maliyetleri (C)	2.400
632- Genel Yönetim Giderleri (-)	12.000
771-Genel Yönetim Giderleri Yansıtma Hs.(-)	24.000

Genel Yönetim Giderlerinin Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt İşlerine Pay Verilerek Gelir Tablosuna Aktarılması.

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

4.3 İNŞAAT MALİYETİNİ OLUŞTURAN UNSURLAR

Genel olarak inşaat maliyetine girecek unsurlar şöyledir;⁽⁶⁰⁾

- İnşaat malzemesi
- İşçilik
- Amortisman gideri
- Müşterek genel giderler payı
- İşçi ücretleri
- Taşeronlara yaptırılan işler
- Araçların bakım ve onarım giderleri
- İlgili inşaatla kullanılan araç ve gereçlerin mazot, yağ vb. gideri
- Nakliye giderleri

⁽⁶⁰⁾ Agop Çavikoğlu, Bahri Olgun, Gündoğdu Özbaş, Mehmet Yılmaz, Mehmet Yılmaz, Recep Selimoğlu, **İnşaat Ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları**, Kasım 2000, s.19

4.3.1 Direkt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Doğrudan inşaat maliyetine yüklenebilen giderlerdir.

Bunlar;

- İlk madde ve malzeme giderleri
- İşçilik giderleri
- Taşeron giderleri
- Diğer endirekt giderlerdir.

4.3.1.1 İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Doğrudan doğruya inşaat bünyesinde kullanılan demir, çimento, kum, çakıl vb. gibi madde ve malzemeler ilk madde ve malzeme olarak ifade edilir ve bunlar için yapılan harcamalar doğrudan inşaat maliyetine yüklenmekte ve inşaat maliyetinin belirlenebilmesi için ana unsur kabul edilmektedir.

İlk Madde ve Malzemenin Satın Alınması;

Satın alınan malzemeler 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının borcuna kaydedilir, depodan çıkışlarda bu hesap alacaklandırılır.

Örnek: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi İşletmesi Hastane inşaatında kullanılmak üzere 600.000.- TL'lik demir ve 200.000 TL'lik çimento almış ve şantiye ambarına konulmuştur. Fatura bedeli için 200.000.- TL nakit ödeme yapılmış ve kalanı için çek verilmiştir.(KDV %18)

150 İLK MADDE VE MALZEME	800.000.-	
01 Şantiye Ambarı		
Demir -600.000		
Çimento-200.000		
191 İNDİRİLECEK KDV	144.000.-	
100 KASA		200.000.-
103 VER. ÇEKLER VE ÖDEME EMİRL.		744.000.-
Malzeme alımı		

4.3.1.2 Diğer Direkt Giderler

Direkt ilk madde ve malzeme, Direkt İşçilik ve Taşeronla Verilen İşler Dışında Kalan giderlerdir.

Bunlar;

- Sözleşme giderleri(noter vb.)
- Teminat mektubu faiz ve komisyonları
- Proje giderleri
- Teknik danışmanlık ücretleri
- Makine ve Teçhizat kiralari
- Elektrik - Su giderleri (şantiyede kullanılan)
- Geçici yapı (şantiye binası) giderleri ve amortismanı
- Bekçi ücretleri

Yardımcı madde ve malzemeler: Üretilen yapının içine girmekle birlikte, miktar ve değer olarak direkt malzemeler gibi üretilen yapının temel ögesini oluşturmazlar. Yardımcı malzemelerin, üretilen mamuller için ne kadar harcandığını saptamak teknik bakımdan doğru olmamakla birlikte, iktisadi bakımdan da anlamlı sayılmaz. Örneğin, inşaat yapımında kullanılan çivi, tel gibi malzemeler yardımcı malzemedir.

Örnek: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi işkule inşaatı ihalesini almış. İşletme İş Bankasından almış olduğu teminat mektubu için 700 TL komisyon ödemiştir.

<hr/>	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	700.-
01 İşkule İnş.	
01 Diğ. Direkt Gid.	
10 Tem. Mekt. Gid. -700	
BANKALAR	700.-
İş Bankası	
<hr/>	

Örnek: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi iş kule inşaatının yapımı için 10.000.- TL.+KDV'ye bir vinç kiralanmış ve bedeli nakden ödenmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000,-	
İşkule İnş.		
04 Diğer Direkt Gid.		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800.-	
100 KASA		11.800.-

Örnek: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi almış olduğu işkule inşaatı için X danışmanlık AŞ'den 10.000.-+KDV lik danışmanlık hizmeti almış ve karşılığını çek olarak ödemiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	10.000.-	
01 İşkule İnş.		
04 Diğ. Direkt Gid.		
01 Danışmanlık Hizm. 10.000-		
191 İNDİRİLECEK KDV	1.800.-	
103 VERİLEN ÇEKLER VE ÖDEME EMİR.		11.800.-

4.3.2 Endirekt Giderlerin Muhasebeleştirilmesi

Üretilen mamuller veya hizmetlerle doğrudan doğruya ilişkilendirilemeyen ve birim maliyetlere dolaylı olarak yüklenebilen, her türlü üretim giderlerine Endirekt Giderler denir.

İnşaat taahhüt faaliyetinde bulunan işletmelerde endirekt giderlerden söz edebilmek için bu giderlerin belirli bir inşaat taahhüdü ile doğrudan ilişkisinin kurulamaması diğer bir ifade ile bu giderlere birden fazla inşaat taahhüt faaliyetinin sürdürülmesi için katlanılmış olması gerekir. Ancak katlanılan bu giderlerin inşaatlara dağıtımının yapılabilmesi için bir takım ölçülere ihtiyaç duyulmaktadır.

4.3.2.1 Endirekt Madde ve Malzemeler

Endirekt madde ve malzemeleri şöyle sıralayabiliriz;

- Kaynak ve lehim malzemeleri
- Patlayıcı malzemeler
- Araç yedek parçaları
- Akaryakıt (mazot-yağ)
- Küçük el aletleridir. (çekiç-keser-mala vb.)

Örnek: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi 2010 yılında devam etmekte olan üç inşaatı ile ilgili olarak 600 TL'lik tel ve 200 TL'lik çivi kullanıldığı tespit edilmiştir.

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ 800.-

05 2010 yılı Endirekt Gid.

01 Yardımcı Malz. Kullanımı-800

150 İLK MADDE VE MALZEME 800.-

05 yardımcı Mad. Ve Malz.-800

01- Tel-600

02- Çivi-200

2010 yılı yard. malz. Kullanımı

4.3.2.2 Endirekt İşçilik

İnşaat maliyetine doğrudan doğruya yüklenemeyen, birden fazla inşaat (proje) için katlanılan işçilik giderleridir. Bu giderler; birden fazla inşaata hizmet sunan Kamyon şoförlerinin ücretleri, iş makinesi operatörlerinin ücretleri, yemekhane, yatakhane görevlilerinin ücretleri, birden fazla inşaattan sorumlu olan Şantiye şeflerinin maaşlarıdır.

Örnek: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi'nin 2012 yılı Kasım ayı endirekt işçilik giderleri şu şekildedir:

-Brüt ücret: 2.600TL -.SSK İşv Payı:572TL -İşs. İşv. Payı:52TL

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	3.224,-
02 Endirekt İşçilik	
-Brüt Ücret-2600	
-SSK İşv. Payı-572	
-İşs. İşv Payı:-52	
381 GİDER TAHAKKUKLARI	3.224.-
01 Ücret Tahakkuku-3224	
Kasım ayı endirekt işçilik	

4.3.3 İnşaat İşletmelerinde Maliyet Tahmini

İnşaat projeleri kapsamındaki maliyet yönetimi çalışmalarının temel amacı yapı sahibinin mali sınırları içinde gerçekçi bir proje bütçesinin oluşturulması, sözleşmede belirtilen maddeler doğrultusunda projenin en ekonomik olacak şekilde planlanması, tasarlanması ve yapımının sağlanmasıdır.

Maliyet tahmini maliyet yönetimi kapsamındaki çalışmaların en başında yer almaktadır ve mevcut belirlenen süre içerisinde belirli koşullar altında proje enformasyonunu ve kaynaklarını kullanarak tüm iş kalemlerinin toplam maliyetlerinin tespiti için gerçekleştirilen teknik süreç olarak tanımlanabilir.

Maliyet tahminindeki temel amaç, kıt kaynakları en etkin şekilde kullanarak, değerlendirerek istenilen kalitede hizmet ya da ürünün sağlanması için gereken maliyeti belirleyebilmektir. Maksimum üretkenliğin elde edilmesi ve projenin öngörülen kalitede tamamlanabilmesi için oluşacak harcamaların önceden doğru tahmin edilmesi ve aynı zamanda belirlenen maliyet limitleri içerisinde etkin bir maliyet kontrol sistemi ile denetlenmesi gereklidir.⁽⁶¹⁾

⁽⁶¹⁾ Murat Kuruoğlu, Erkan Yönez, Esra Topkaya, Levent Y. Çelik, **İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmin Yöntemlerinin Karşılaştırılması**, İstanbul Technical University, İstanbul, 2012, s.265

4.3.4 İnşaat Maliyetlerinin Saptanması

İnşaat taahhüt işlerinin, özellikleri belirlenmiş bir inşaatı belli koşullarla yapmak anlamındadır. Bu bakımdan bir sipariş üzerine üretim olarak değerlendirilmesi ve maliyetinin de esas itibariyle sipariş maliyeti olarak saptanması gereği doğmaktadır. Ancak muhasebe sistemi uygulama genel tebliğlerinde, malın önceden müşterinin isteğine göre ve yine müşterinin istediği malzemeler kullanılarak yapılması nedeniyle, bir hizmet ifası olarak değerlendirmiştir.⁽⁶²⁾

İnşaat maliyetlerinin unsurlarını oluşturan iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesine bağlıdır. Bir üretim faaliyeti olan inşaat işlerinde önceden plan, proje ve ruhsatlar alınmakla birlikte, hesaplanacak maliyetler tahmini maliyetler değil, gerçek maliyet statüsüne girmektedir. Gerçek maliyetlerin saptanması işin başında gerçekleşen plan, proje ve ruhsatlarla hesaplanması mümkün bulunmaktadır.

4.3.4.1 İnşaat Maliyet Türlerinin Belirlenmesi ve Organizasyon Yapısı

Üretilen mamul ve hizmetlerin maliyeti, mamul yada hizmetin bünyesine giren, (direkt yada endirekt) onun esasını oluşturan maliyet türlerinden oluşur.

Maliyet muhasebesinde, ürünün (mamulün) türü ve özellikleri, maliyet merkezleri (yerleri), maliyet hesaplama yöntemine bağlı olarak, maliyet türleri belirlenir. Maliyet türlerinin belirlenmesine ilişkin kullanılacak hesap planı da maliyet hareketleri ile detaylı maliyet analizlerinin çıkartılması için uygun bir biçimde hesap planının oluşturulması gerekmektedir.

Bilindiği gibi mamul veya ürün maliyetleri şunlardır;

- Direkt Madde (Direkt ilk madde ve malzeme) Maliyeti,
- Direkt İşçilik Maliyeti,
- Genel Üretim Maliyetleri,

Bunun yanı sıra dönem maliyetleri olarak ortaya çıkan maliyetleride aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Genel Yönetim Maliyetleri,
- Satış, Pazarlama ve Dağıtım Maliyetleri,
- Finansman Maliyetleri,

⁽⁶²⁾ Kazım Yılmaz, İnşaat Muhasebesi Vergilendirme ve Asgari İşçilik, Ce-Ka Yayınları, Ankara, Eylül, 2007, s.118

➤ AR-GE Maliyetleri

Dönem maliyetleri zaman zaman üretim maliyetlerine dahil edilmekte yada belirli oranlarda maliyet merkezlerine pay verilmektedir. Ancak Pazarlama Satış ve Dağıtım Maliyetleri dışında diğer üç maliyet kaleminin, üretim maliyetleri ile ilgilendirilmesi hususunda tam bir görüş birliği mevcut değildir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus; Genel Yönetim Gideri, Finansman Giderleri ve Ar-Ge maliyetlerinin ortaya çıkma sebebi ile üretim fonksiyonu yada üretim faaliyetleri ile ilişki kurulması ve üretim- inşaat (yapı) maliyetleri ile ilgilendirilmesidir.

İnşaat işletmelerinde yapı maliyetlerini oluşturan kalemler ana hatları ile 3. bölümde verilmiş olup, bunun yanı sıra uygulamada kullanılan Tek Düzen Hesap Planı detaylı bir şekilde aşağıdaki gibidir.

710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ

A.İnşaatı

710.10.101.	Betonlar
710.10.102.	Demirler Ve Çelikler
710.10.103.	Hazır Betonlar
710.10.104.	Beton Katkı Malzemeleri
710.10.105.	Tuğlalar, Ytonglar
710.10.106.	Kumlar Ve Çakıl
710.10.107.	Mıcırlar, Taşlar, Topraklar
710.10.109.	İzolasyon Malzemeleri
710.10.110.	Kapı Ve Çerçeveler
710.10.111.	Camlar Ve Aynalar
710.10.112.	Keresteler
710.10.114.	Suntalar, Kontraplaklar
710.10.115.	Fayanslar, Seramikler, Mermerler
710.10.116.	Hazır Sıvalar
710.10.117.	Boyalar, Cilalar Ve Tinerler
710.10.119.	Teller Ve Çiviler
710.10.122.	Çelik Hasırlar
710.10.123.	Lavabo, Klozet, Küvetler
710.10.199.	Diğer İnşaat Malzemeleri
710.10.201.	Su Borusu Ve Dirsekleri
710.10.202.	Vanalar Ve Bataryalar

710.10.203.	Pompalar Ve Eşanşörler
710.10.205.	Atık Su Borusu Ve Dirsekler
710.10.210.	Isıtma Tes. Boru Dirsekleri
710.10.211.	Isıtma Tesisat Vanaları
710.10.212.	Radyatörler
710.10.240.	Çöp Tesisatı Ekipmanları
710.10.299.	Diğer Tesisat Malzemeleri
710.10.301.	Elektrik Kabloları
710.10.302.	Elektrik Armatürleri
710.10.304.	Elektrik Anahtarları
710 10.306.	Işıklandırma Malzemeleri
710.10.307.	Jeneratörler
710 10.399.	Diğer Elektrik Malzemeleri
710.10.402.	Perdeler
710.10.403.	Hallılar
710.10.405.	Pırpırme Ekipmanları
710.10.406.	Soğutma Ekipmanları
710.10.407.	Havalandırma Ekipmanları
710.10.409.	Fidanlar Çimler Çiçekler
710.10.410.	Yürüyen Merdivenler
710.10.499.	Diğer Donatım Malzemeleri
710.10.502.	Kaynak Malzemeleri
710.10.503.	Profiller, Saçlar, Lamalar
710.10.504.	İş Güvenliği Malzemeleri
710.10.505.	Yatakhane Malzemeleri
710.10.506.	Vidalar Somunlar Klipsler
710.10.508.	Kesme Taşlar Ve Zımparalar
710.10.599.	Diğer Çeşitli Malzemeler

.....
.....
.....

720. DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ

- 720.10. A İnşaata
- 720.10.101. Normal Mesai Ücretleri
- 720.10.102. Kanuni Tatil Ücretleri
- 720.10.103. Fazla Mesai Ücretleri
- 720.10.104. Ücretli İzin
- 720.10.105. Primler
- 720.10.106. İkramiye
- 720.10.209. İşçi Yemek Giderleri
- 720.10.210. İşçi Taşıma Giderleri
- 720.10.301. Kıdem Tazminatları
- 710.10.302. İhbar Tazminatları
- 710.10.303. Diğer Tazminatlar
- 720.10.399. Diğer Tazminatlar
- 720.10.401. S.S.K. İşveren Payı
- 720.10.402. İşsizlik Sigortası İşveren Payı

.....
.....
.....

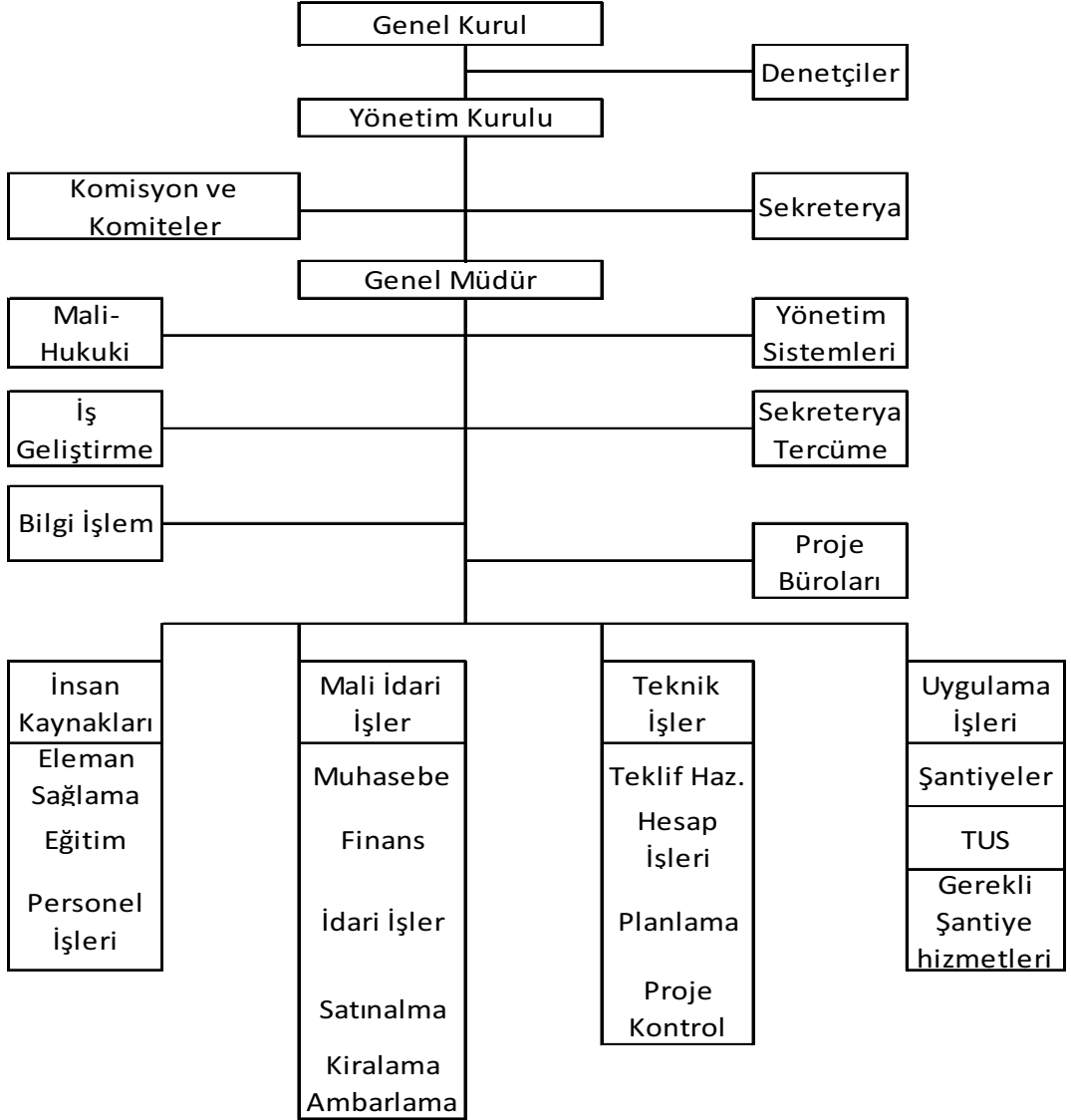
730. GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730.10. A. İnşaata
- 730.10.13. Dışarıdan Sağlanan Fayda Ve Hizmetler
- 730.10.13.101. Elektrik Giderleri
- 730.10.13.102. Su Giderleri
- 730.10.13.103. Akaryakıt Giderleri
- 730.10.13.104. Taşıt Bakım Onarım Giderleri
- 730.10.14.101. Kırtasiye Giderleri
- 730.10.14.102. Bilgi İşlem Giderleri
- 730.10.14.201. Şehir İçi Yol Giderleri
- 730.10.14.202. Yurtiçi Seyehat Giderleri
- 730.10.14.203. Yurt Dışı Seyehat Giderleri
- 730.10.14.204. Nakil Vasıtası Giderleri
- 730.10.14.205. Köprü Ve Otoyol Giderleri
- 730.10.14.302. Genel Hizm Taşıt. Sig. Giderleri

730.10.14.303.	Ferdi Kaza Sigortası Giderleri
730.10.14.304.	Diğer Sigorta
730.10.14.401.	Gayri Menkul Kira Giderler
730.10.14.501.	Dava Ve İcra Giderleri
730.10.14.502.	Noter Giderleri
730.10.14.600.	Konaklama Giderleri
730.10.14.601.	Temsil Ve İkram Giderleri
730.10.14.602.	Çay Ocağı Giderleri
730.10.14.700.	Sağlık Ve Ecza Giderleri
730.10.14.701.	Bağış Ve Yardımlar
730.10.14.702.	Diğer Banka Giderleri
730.10.14.704.	Banka Havale Giderleri
730.10.14.705.	Mutfak Giderleri
730.10.14.706.	Temizlik Giderleri
730.10.14.707.	Merkez Masraf Payı
730.10.14.799.	Diğer Çeşitli Giderler
730.10.14.800.	Yedek Parça Giderleri
730.10.15.801.	Eğitime Katkı Payı
730.10.15.001.	Vergi Resim Ve Harçlar
730.01.15.101.	Damga Vergisi
730.01.15.102.	Taşıt Vergisi
730.01.15.199.	Diğer Vergiler
730.10.16	Amortisman Giderleri
730.10.16.001.	Tesis Makine Ve Teçhizat
730.10.16.002.	Taşıtlar
730.10.16.003.	Demirbaşlar
730.10.16.004.	Binalar
730.10.16.005.	Büro Ve Hesap Makinaları
730.10.16.006.	Mobilya Mefruşat
730.10.16.007.	Teçhizat
730.10.16.008.	Kalıplar
730.10.16.009.	Alet Edevat
730.10.16.010.	Haberleşme Tesisleri
730.10.16.011.	Eneji Tesisleri

- 730.10.16.012. Maddi Olmayan Duran Varlıklar Amortisman
730.10.16.099. Diğerleri

Şekil:7 İnşaat Şirketi Organizasyon Yapısı



Kaynak: Turhan Uyaroğlu, İnşaat Başlarcken, Yem Yayıncılık, Yayın No:124, s.57

İnşaat maliyelerinin hesaplanmasına ilişkin işlemlere ait muhasebe kayıtları aşağıdaki gibi yapılması uygundur.

▪ **İlk Madde Ve Malzeme Alımı Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi:**

Satıcılardan temin edilen ilk madde ve malzemenin ambara(depoya) sevkinde yapılacak kayıt;

150. İLK MADDE VE MALZEMELER STOK HESABI	XXX	
150.10 A İnşaatı İlk Madde Ve Malzeme		
150.10.01 Çakıl		
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI	XXX	
100.KASA HESABI		XXX
100.1 Merkez kasa		

İlk madde ve malzemenin ambardan üretim yerine sevkinde ise aşağıdaki muhasebe kaydı yapılır.

710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİDERLERİ HESABI	XXX	
710.10. A inşaatı İlk Madde Ve Malzeme		
710.10.01 Çakıl		
150. İLK MADDE MALZEMELER STOK HESABI	XXX	
150.10. A İnşaatı İlk Madde Ve Malzeme		
150.10.01. Çakıl		

-Sevk edilen ilk madde ve malzemenin üretimde kullanımının tespitinden sonra yapılacak kayıt ise şu şekilde olmalıdır;

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	XXX
740.10. A İnşaatı	
740.10.10. İlk Madde Ve Malzeme	
740.10.10.01 Çakıl	
710. DİREKT İLK MADDE MALZEME GİD. HS.	XXX
710.10 A İnşaatı İlk Madde Ve Malzeme	
710.10.001.Çakıl	

▪ **Direkt İşçilik Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi:**

- İşçilik giderinin oluşması ile yapılması gereken kayıt aşağıdaki gibi olmalıdır.

720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ HESABI	XXX
720.10 A İnşaatı Ücret Giderleri	
720.10.00 Normal Ücret	
355.PERSONELE BORÇLAR HESABI	XXX
355.10 A İnşaat Ücret Tahakkuku	

740.HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI	XXX
740.10.11 A İnşaatı	
740.10.11.00 Direkt İşçilik	
740.10.11.01 Normal ücret	
720.DİREKT İŞÇİLİK GİDERİ HESABI	XXX
720.10 A İnşaatı Ücret Giderleri	
720.10.00 Normal Ücret	

▪ **Genel Üretim Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi:**

Yıl içinde inşaatın üretimi esnasında yapılan G.Ü.G. in kaydı aşağıdaki gibi yapılır.

730.GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI	XXX
730.10 A İnşaatı	
730.10.10. Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet.	
730.10.10.17 Mühendislik hizmeti	
191. İNDİRİLECEK KDV HESABI	XXX
320.SATICILAR HESABI	XXX
320.10 X Mühendislik Hizmet.	

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HESABI XXX

740.10 A İnşaatı

740.10.12.Dışardan Sağlanan Hizmet.

740.10.12.017 Mühendislik Hizmt.

730.GENEL ÜRETİM GİDERİ HESABI XXX

730.10 A İnşaatı

730.10.10 Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmt.

730.10.10.17 Mühendislik hizmeti

▪ **Yıl Sonunda Oluşan Giderlerin 170 Hesaba Aktarılması**

740'nolu hesapta toplanan giderler M. S. U. G. T. gereği dönem sonlarında 170 no'lu hesaba aktarılır. Bu işlemin kaydı aşağıdaki gibidir.

170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MAL. XXX

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. XXX

741 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HS. XXX

740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ XXX

▪ **İnşaatın Tamamlanması Durumunda ;**

Yapılacak kayıt şöyle olacaktır.

622. SATILAN HİZMET MALİYETİ	XXX
622.10 A İnşaatı	
170 YILLARA YAYGIN İNŞAAT MAL.	XXX
170.10 A inşaatı	

▪ **Ara Dönemlerde Alınan Hakedişlerin Muhasebeleştirilmesi;**

Ara dönemlerde düzenlenen hakediş raporları ile alınan hakediş tutarları aşağıdaki gibi kayıt edilir.

100/102/120	XXX
295 PEŞİN ÖDENEN VERGİ VE FONLAR	XXX
295.10 G.V. Stopajı	
295.20 Fon Payları	
740 HİZMET ÜRETİM MALİYETİ	
740.01.16.501 Damga Vergisi	
350 YILLARA YAYGIN İNŞAAT	XXX
VE ONARIM HAKEDİŞLERİ	
391 HESAPLANAN KDV	XXX

▪ **İnşaatın Tamamlanıp Geçici Kabul Yapıldıktan Sonraki Muhasebe Kaydı**

350. YILLARA YAYGIN İNŞAAT VE HAKEDİŞLERİ	XXX	
350.01. A İnşaat hakedişi	XXX	
600 YURTIÇİ SATIŞLAR		XXX
600.01 İnşaat		XXX

▪ **İşin Bittiği Yılı Takip Eden Dönem Sonunda İse;**

600. Yurt içi satışlar hesabı ve 622. Satılan Hizmet maliyetleri hesabı, 690 Dönem Karı/Zararı hesabına aktarılır.

390. DÖNEM KARI/ZARARI	XXX	
622. SATILAN MALIN MALİYETİ	XXX	
622.01 A inşaatı		

Devam eden işlere ait maliyet hesapları ise 170-178 no'lu hesaplarda bilançonun aktifinde, hak ediş tutarları da 350 no'lu hesapta bilançonun pasifinde yer alır.

5. UYGULAMA

5.1 ARSA SAHİBİNE KONUT TESLİMİ VE MALİYET TESPİTİ

Uygulama 1: Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi 50 daireli inşaat yapım işini kat karşılığı inşaat sözleşmesi ile % 50 paylaşım oranı ile anlaşmıştır. İnşaatın toplam üretim maliyeti 2.800.000 TL olduğuna göre bir dairenin maliyeti şu şekilde hesaplanacaktır. Bir dairenin m² si 80 m², toplam inşaat alanı 4.000 m².

İnşaat toplam maliyeti = bir m² nin maliyeti.

İnşaatın toplam m²

Dairenin m² maliyeti = bir m² nin maliyeti X daire m² si.

$$2.800.000 / 4.000 = 700 \text{ TL} / \text{m}^2$$

$$700 \times 80 = 56.000 \text{ TL} \text{ Bir dairenin arsa payı hariç maliyeti}$$

Uygulama 2: Arsa sahibi Mehmet Bey'e 1 ve 2'nolu daireleri teslim edilmiştir. Hesapların durumu aşağıdaki gibidir. Çalışmada daha önce belirtildiği gibi inşaatın başlangıç aşamasındaki maliyetlerin muhasebe kayıtları gösterilmiştir. İnşaatın ileriki aşamalarında oluşacak maliyetlerin muhasebe kayıtlarına yer verilememiştir. Ancak çalışmamızda yer alan örneğimizin beş dairenin inşaat maliyetinin gerçeği yansıtır bir şekilde olması amacıyla diğer maliyetlerin gerçekleştiği varsayımıyla ve inşaatın tamamlandığı düşünülerek oluşan rakamlar aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

710.10 Erda apartmanı DİMM Gideri	175.000,- TL
720.10 Erda apartmanı D.İşçilik Gideri	35.000,- TL
730.10 Erda apartmanı GÜG	<u>+ 30.240,-TL</u>
Arsa Payı hariç toplam üretim maliyeti	240.240,- TL
770 Genel Yönetim Gideri	10.080,- TL

Yukarıdaki bilgilere göre; arsa payı hariç birim m² maliyeti 240.240,- TL /560 m² = 429 TL/m²

1 adet daire maliyeti = 100 m² x 429 TL/m² = 42.900,- TL (Arsa Payı Hariç)

Giderlerin maliyete yansıtılması

711.10 Erda Apartmanı DİMM Giderleri Yansıtma	175.000,-TL
721.10 Erda Apartmanı D.İşçilik Giderleri Yansıtma	35.000,-TL
731.10 Erda Apartmanı GÜG Yansıtma	30.240,-TL
710.10 Erda apartmanı DİMM Gideri	175.000,-TL
720.10 Erda ağartmanı D.İşçilik Gideri	35.000,-TL
730.10 Erda apartmanı GÜG	30.240,-TL
151.10 Erda Apartmanı Yarı Mamüller	240.240,-TL
711.10 Erda Apartmanı DİMM Giderleri Yansıtma	175.000,-TL
721.10 Erda Apartmanı D.İşçilik Giderleri Yansıtma	35.000,-TL
731.10 Erda Apartmanı GÜG Yansıtma	30.240,-TL

Arsa maliyeti 200 m² x 429 TL/m² = 85.800,- TL

KDV Kanunu 27/4 maddesi gereği Genel Yönetim Giderinden pay verilmesi gerekir. Bu da şu şekilde hesaplanır.

1 m2 ye düşen GYG Hissesi = dönem GYG/ toplam Üretim m2

10.080 TL /560 m² = **18 TL/m²**

Arsa sahibine verilen birimlere düşen KDV kanununun 27/4 gereği GYG Hissesi = 200 m² x 18 TL/m² = **3.600,- TL**

KDV Matrahının Hesabı

Arsa Bedeli 85.800,- TL

KDVK Mad. 27/4 Mamule düşen GYG Hissesi 3.600,- TL

89.400,- TL

VUK'un 267. Maddesi gereği % 5 ilave 4.470,- TL

KDV Matrahı 93.870,- TL

KDV %1 (150 m2 altında olduğu için) 938,70 TL

Fatura toplamı 94.808,70 TL

710.10.005 Erda apartmanı arsa maliyeti 93.870,-TL

320.10.001 Arsa sahipleri 93.870,- TL

Arsanın üretim maliyetine alınması

320.10.001. Arsa sahipleri 94.808,70 TL

600 Yurt içi Satışlar 93.870,-TL

391.01.001 Hesaplanan KDV 938,70 TL

Arsa sahibine dairelerin teslimi

151.10 Erda apartmanı yarı mamuller 93.870,- TL

711.10.005 Erda apartmanı arsa maliyeti Yns. Hes. 93.870,- TL

711.10.005 Erda Apartmanı Arsa Maliyeti yansıtma hs. 93.870,- TL

710.10.005 Erda apartmanı yansıtma maliyeti 93.870,- TL

152 Mamuller hesabı 334.110,- TL

151.10 Erda apartmanı yarı mamuller 334.110,-TL

Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına devri

620 Satılan mamul maliyeti 93.870,- TL

152 Mamuller 93.870,-TL

Arsa sahibi daireleri

Burada arsa sahibine kesilen fatura da en önemli sorun KDV Matrahının tahsilidir. Kat karşılığı inşaat sözleşmesine dayanarak genellikle uygulamada arsa sahipleri faturadaki KDV'yi ödemek istememektedir. Tahsil edilemeyen KDV nin arsanın maliyetine değil de, 689 Diğer Olağan dışı Gider ve Zarar (-) olarak kayda alınması gerekmektedir. Bazı firmalarında tahsil etmedikleri halde KDV yi tahsil edilmiş gibi kayıtlarına aldıkları görülmektedir.

102 Banka	938,70 TL
320. 10.001 Arsa sahipleri	938,70 TL
689 Diğer olağan dışı gider ve zarar (-)	938,70 TL
320.10.001. arsa sahipleri	938,70 TL

Uygulama 3: 20 daire 4 işyeri olan inşaatın, kat karşılığı inşaat sözleşmesi üzerinden müteahhit ile arsa sahibi %50 paylaşım olacak şekilde anlaşmışlardır. Daireler 80'er m², İşyerleri ise 50'şer m² dir.

ÜRETİM MALİYETİ

710 D. İlk Madde Malz. Gid.	600.000 TL
720 Direkt İşçilik Gid.	160.000 TL
730 Genel Üretim Gid.	140.000 TL
760/770/780 Toplamı	126.000 TL

Bu bilgilere göre arsa payı hariç birim m² maliyeti = 900.000 TL/1800 m²= 500 TL/m²

1 adet daire maliyeti = 80 m² x 500 TL/m² = 40.000 TL (Arsa payı hariç)

1 adet dükkan maliyeti = 50 m² x 500 TL/ m² = 25.000,- (Arsa payı hariç)

Giderlerin maliyete yansıtılması

711.10 D.İ.M.M. Gid. Yansıtma Hs.	600.000 TL
721.10 D. İşçilik Gid. Yansıtma Hs	160.000 TL
731.10 Genel Ü. Gid Yansıtma Hs	140.000 TL
710.10 D. İlk Madde Malz. Gid.	600.000 TL
720.10 Direkt İşçilik Gid.	160.000 TL
730.10 Genel Üretim Gid.	140.000 TL

151.10 Erda Apartmanı Yarı mamuller	900.000 TL
711.10 D.İ.M.M. Gid. Yansıtma Hs.	600.000 TL
721.10 D. İşçilik Gid. Yansıtma Hs.	160.000 TL
731.10 Genel Ü. Gid. Yansıtma Hs.	140.000 TL

2 adet işyeri $50 \times 2 = 100$ m²

10 adet daire $80 \times 10 = 800$ m²

Arsa maliyeti $800 \text{ m}^2 \times 500 \text{ TL/m}^2 = 400.000,- \text{ TL}$

KDV Kanununun 27/4 maddesi gereği GYG den pay verilmesi gerekir. Bu da şu şekilde hesaplanır.

1 m² ye düşen GYG hissesi= dönem GYG/Toplam üretim (m²)

$126.000 \text{ TL} / 1800 \text{ m}^2 = 70 \text{ TL/m}^2$

Arsa sahibine verilen birimlere düşen KDVK 27/4 gereği GYG hissesi = 900 m² x 70 TL/m² = 63.000,- TL

KDV matrahının hesabı:

10 adet daire

Arsa bedeli 400.000 TL (500 TLx800 m²)KDVK mad. 27/4 mamule düşen GYG Hissesi 56.000 TL (70TLx800 m²)**456.000 TL**VUK'un 267. Maddesi gereği %5 ilave 22.800 TL**KDV Matrahı 478.800 TL**KDV %1 (150 m² altında olduğu için) 4.788 TL**Fatura Toplamı 483.588 TL**

2 adet işyeri

Arsa bedeli 50.000 TL

KDVK Mad. 27/4 mamule düşen GYG Hissesi 7.000 TL**57.000 TL**VUK'un 267 mad. Gereği %5 ilave 2.850 TL**KDV Matrahı 59.850 TL**

KDV % 18 10.773 TL

Fatura Toplamı 70.623 TL**Yevmiye kaydı;**

710.10.005 Arsa maliyeti	478.800 TL	
--------------------------	------------	--

320.10.001 Arsa sahipleri		478.800 TL
---------------------------	--	------------

Arsanın üretim maliyetine alınması (10 adet daire için arsa payı)

710.10.005. Arsa maliyeti	59.850 TL	
---------------------------	-----------	--

320.10.001. Arsa sahipleri		59.850 TL
----------------------------	--	-----------

Arsanın üretim maliyetine alınması (2 adet dükkan için arsa payı)

320.10.001 arsa sahipleri	554.211 TL	
600 Yurt İçi Satışlar		538.650 TL
391.01.001.Hesaplanan KDV %1		4.788 TL
391.01.002 Hesaplanan KDV %18		10.773 TL

Arsa sahibine dairelerin teslimi

151.10. yarı mamuller	538.650 TL	
711.10.005. Arsa maliyeti yansıtma Hs.		538.650 TL

711.10.005. Arsa maliyeti yansıtma hs.	538.650 TL	
710.10.005 Arsa maliyeti		538.650 TL

152 mamuller hesabı	538.650 TL	
151.10 Yarı mamuller		538.650 TL

Tamamlanan inşaatın mamuller hesabına devri

620 satılan mamul maliyeti	538.650 TL	
152 mamuller		538.650 TL

Arsa sahibi daireleri

5.2 HÂSILAT PAYLAŞIMI ESASINA GÖRE KAT KARŞILIĞI İNŞAAT FAALİYETLERİ

Uygulama 1: Müteahhidin arsa sahibine hâsılattan pay vermesini kat karşılığı inşaat işlerindeki diğer uygulamalarda olduğu gibi aynı olarak konut teslimi söz konusu değildir. Burada arsa sahibine hâsılattan alacağı pay oranında nakdi bir ödeme söz konusudur. Dolayısıyla KDV oranı da konut teslimi şeklinde değerlendirilmeyip dairelerin m²'sine bakılmaksızın %18 uygulanmaktadır. Arsanın iktisadi işletmeye ait olması durumunda arsa sahibinin müteahhide fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Örneğimizde gerçek kişi olduğu için fatura düzenlenmesine gerek yoktur. Müteahhidin arsa sahibi adına gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

XYZ inşaat şirketi Bay A'ya ait arsa üzerine hâsılat paylaşımı esasına göre kat karşılığı inşaat yapmak üzere sözleşme yapmıştır. Satış hâsılatı üzerinden % 10 arsa sahibine pay verilmesi konusunda anlaşmaya varılmıştır. İnşaatın üretim maliyeti aşağıdaki gibidir.

ÜRETİM MALİYETİ

710 D. İlk Madde Malz. Gid.	800.000 TL
720 Direkt İşçilik Gid.	200.000 TL
730 Genel Üretim Gid.	200.000 TL
760/770/780 Toplamı	1.200.000 TL

Konutların tamamı satılmış ve hâsılat tutarı 1.500.000 TL + KDV % 1'dir.

<hr/>	
710.10 Arsa Maliyeti	150.000 TL
320 Bay A	150.000 TL
Arsa Payı Bedeli ⁽⁶³⁾	
<hr/>	

⁽⁶³⁾ Arsa Payı Bedeli: Satılan dairelerin satış hâsılatı 1.500.000 TL. Hasılat payı % 10, 1.500.000 TL X 10 = 150.000 TL

711 D.M.M Gideri Yansıtma Hs.	950.000 TL
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma Hs.	200.000 TL
731 G.Ü.G Yansıtma Hs.	200.000 TL
710 D.İ.M.M Gideri	800.000 TL
710.10 Arsa Maliyeti	150.000 TL
720 D. İşçilik Gideri	200.000 TL
730 G.Ü.G	200.000 TL
151 Yarı Mamuller	1.350.000 TL
711 D.İ.M.M Gideri Yansıtma Hs.	950.000 TL
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma Hs.	200.000 TL
731 GÜG Yansıtma Hs.	200.000 TL
120 Alıcılar	1.515.000 TL
600 Yurt İçi Satışlar	1.500.000 TL
391 Hesaplanan KDV	15.000 TL
152 İnşaat Maliyeti	1.350.000 TL
151 İnşaat Maliyeti	1.350.000 TL
620 Satışların Maliyeti	1.350.000 TL
152 İnşaat Maliyeti	1.350.000 TL
320 Bay A	150.000 TL
102 Bankalar	150.000 TL
Arsa Sahibine Ödeme	

Uygulama 2:

Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi, gerçek kişi Bayan B üzerine kayıtlı bir gayrimenkul için hasılat paylaşımı sözleşmesi imzalanmıştır. İlgili sözleşmeye istinaden Fatih İnşaat Taahhüt Anonim Şirketi 10 katlı daire olarak inşaat projesi sözleşmesine istinaden gayrimenkul sahibine toplam satış üzerinden % 25 oranında nakdi ödemeyi kabul etmiştir. İnşaatla ilgili üretim bilgileri aşağıdaki gibidir.

Dairelere ilişkin bilgiler;

1) Birinci Dairenin Brüt m ² Si	: 216,51 m ²	Net m ² :
2) İkinci Dairenin Brüt m ² Si	: 176,59 m ²	Net m ² :
3) Üçüncü Dairenin Brüt m ² Si	: 171,60 m ²	Net m ² :
4) Dördüncü Dairenin Brüt m ² Si	: 172,25 m ²	Net m ² :
5) Beşinci Dairenin Brüt m ² Si	: 124,12 m ²	Net m ² :
6) Altıncı Dairenin Brüt m ² Si	: 124,12 m ²	Net m ² :
7) Yedinci Dairenin Brüt m ² Si	: 123,47 m ²	Net m ² :
8) Sekizinci Dairenin Brüt m ² Si	: 123,47 m ²	Net m ² :
9) Dokuzuncu Dairenin Brüt m ² Si	: 89,52 m ²	Net m ² :
10) Onuncu Dairenin Brüt m ² Si	: 121,75 m ²	Net m ² :
İnşaatın Toplam m² si	: 1.443,40 m²	

FATİH İNŞAAT TAHHÜT ANONİM ŞİRKETİ		
BAHÇELİEVLER İNŞAAT PROJESİ MALİYET HESAPLARI MUAVİNİ		
710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hs		915.000,00
710.10 Bahçelievler İnşaatı Hs	915.000,00	
710.10.00 İlk Madde Ve Malzemeler Hs	915.000,00	
710.10.00.00 Arsa E		
710.10.00.01 Demir, Hasır Çelik	170.000,00	
710.10.00.02 Çimento	66.000,00	
710.10.00.03 Kereste		

	30.000,00	
710.10.00.04 Hazır Beton	84.000,00	
710.10.00.05 Hırdavat, Çivi V.B.	10.000,00	
710.10.00.06 Tuğla, Gaz Beton	112.000,00	
710.10.00.07 Ytong	80.000,00	
710.10.00.08 Mermer	33.000,00	
710.10.00.20 Kireç, Alçı, Kartonpiyer	28.000,00	
710.10.00.21 Kapı Pencere Giderleri	43.000,00	
710.10.00.22 Mutfak Dolapları	25.000,00	
710.10.00.23 Laminant Parke	39.000,00	
710.10.00.24 İzolasyon Giderleri	42.000,00	
710.10.00.25 Balkon, Merdiven Korkuluğu	18.000,00	
710.10.00.26 Dış Kapılar	20.000,00	
710.10.00.27 Çatı, Kiremit	10.000,00	
710.10.00.28 Boya Badana Giderleri	10.000,00	
710.10.00.99 Gidere Atılan Mdv	-	
710.10.01 Dışarıya Yaptırılan Malzemeli İşler Hs	-	
710.10.01.01 Sıhhi Tesisat Giderleri	10.000,00	
710.10.01.02 Elektrik Tesisatı Ve Giderleri	10.000,00	
710.10.01.03 Doğalgaz Tesisatı Ve Giderleri	30.000,00	
710.10.01.04 Çevre Düzenlemesi Ve Giderleri	45.000,00	
720 Direkt İşçilik Giderleri Hs		225.000,00
720.10 Bahçelievler İnşaatı Hs	225.000,00	
720.10.10 İşçi Ücret Ve Giderleri Hs		

	135.000,00	
720.10.10.00 Normal Çalışma Ücreti	-	
720.10.10.01 İşveren SGK Prim Payları	30.000,00	
720.10.10.02 İşveren İşsizlik Prim Payları	-	
720.10.11 Sosyal Yardımlar Hs	-	
720.10.11.01 Yemek Giderleri	30.000,00	
720.10.11.02 Servis Bedelleri	30.000,00	
720.10.12 Tazminatlar	-	
730 Genel Üretim Giderleri Hs		240.500,00
730.10 Bahçelievler İnşaatı Hs	240.500,00	
730.10.00 İlk Madde Ve Malzemeler Hs	-	
730.10.00.04 Diğer İşletme Malzemeleri	-	
730.10.10 Dışarıya Yaptırılan İşçilikler Hs	-	
730.10.10.01 Sıhhi Tesisat İşçiliği	8.000,00	
730.10.10.02 Elektrik Tesisat İşçiliği	7.000,00	
730.10.10.03 Doğalgaz Tesisat İşçiliği	13.000,00	
730.10.10.04 Boya Badana İşçiliği	10.000,00	
730.10.30 Dışardan Sağl. Fayda Ve Hizm. Hs	-	
730.10.30.00 Plan Proje Giderleri	38.000,00	
730.10.30.01 Yapı Denetim Giderleri	16.000,00	
730.10.30.02 Elektrik Giderleri	7.000,00	
730.10.30.03 Su Giderleri	3.000,00	
730.10.30.04 Hafriyat Giderleri	50.000,00	
730.10.30.05 Taşıma Hizmet Giderleri		

	15.000,00	
730.10.30.06 Tamir Bakım Giderleri	-	
730.10.30.19 Diğer Dış. Sağ. Fayda Ve Hizm.	-	
730.10.40 Çeşitli Giderler Hs	-	
730.10.40.00 Yolluk Ve Harcırah Giderleri	-	
730.10.40.01 Sigorta Giderleri	-	
730.10.40.02 Kira Giderleri	-	
730.10.40.03 Aidatlar	-	
730.10.40.04 Dava İcra Noter Giderleri	-	
730.10.40.05 Temsil Ağırılama Giderleri	-	
730.10.40.06 Eğitim Kurs Yayın Giderleri	-	
730.10.40.19 Diğer Çeşitli Giderler	-	
730.10.50 Vergi Resim Ve Harçlar Hs	-	
730.10.50.00 Damga Vergisi	6.500,00	
730.10.50.01 Emlak Vergisi	-	
730.10.50.02 Motorlu Taşıtlar Vergisi	-	
730.10.50.03 Belediye Resimleri	3.500,00	
730.10.50.04 Harçlar	9.500,00	
730.10.50.05 İndirilemeyecek KDV	-	
730.10.50.06 Gümrük Vergileri	-	
730.10.50.07 Çevre Temizlik Giderleri	18.000,00	
730.10.50.19 Diğer Vergi Resim Ve Harçlar	-	
730.10.60 Amortisman Ve Tükenme Payları Hs	-	
730.10.60.00 Maddi Duran Varlık Amortismanı Hs	-	

730.10.60.00.01 Bina Amortismanı	-	
730.10.60.00.02 Tesis Mak. Cihaz Amortismanı	-	
730.10.60.00.03 Taşıt Amortismanı	-	
730.10.60.00.04 Demirbaş Amortismanı	36.000,00	
730.10.60.01 Maddi Olmayan Duran Varlık. Amort. Gid. Hs	-	
730.10.60.01.00 Haklar Amortismanı	-	
730.10.60.01.01 Özel Maliyet Amortismanı	-	

Üretim Maliyetleri

710 D. İlk Madde Malzeme Gideri : 915.000,- TL

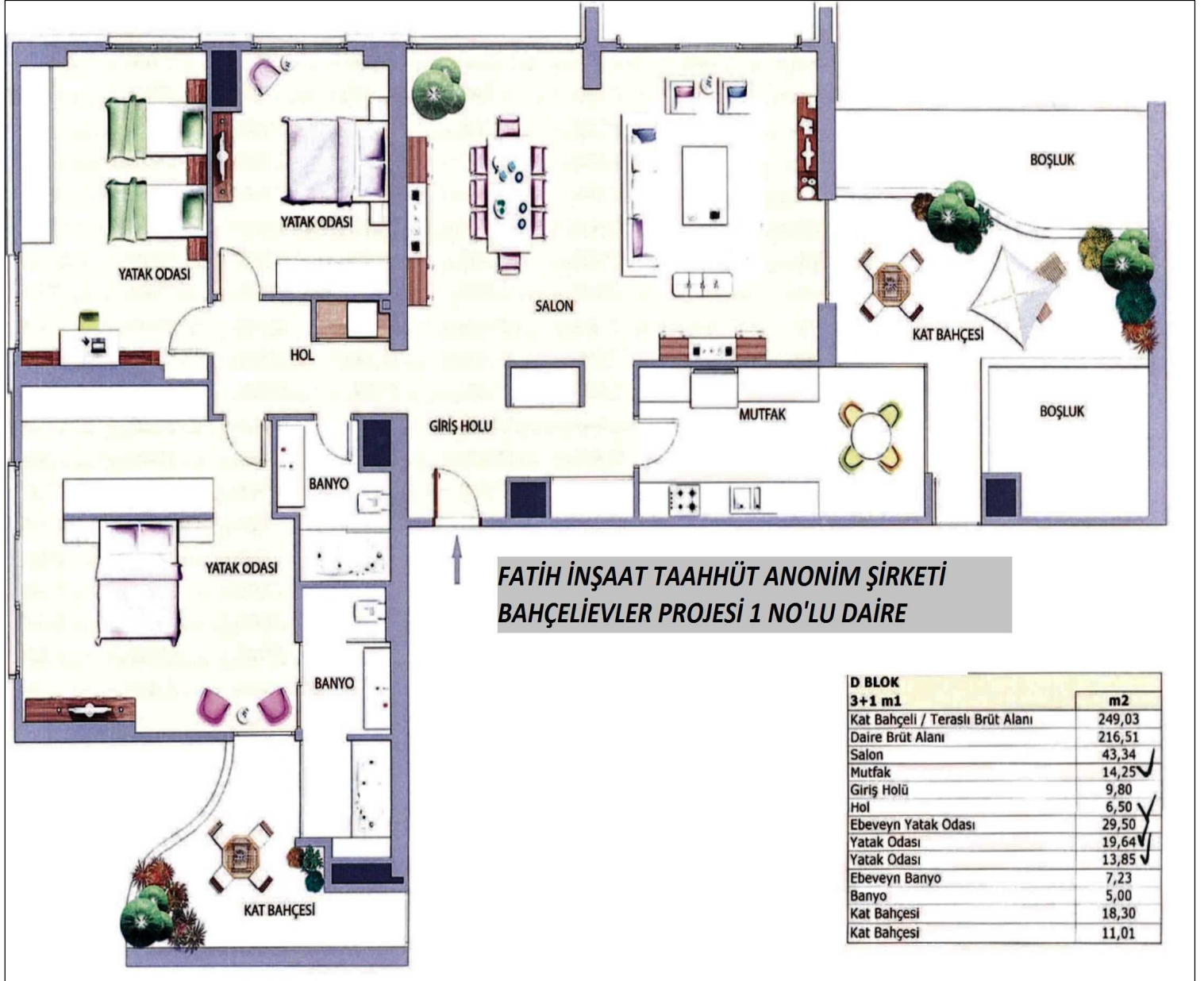
720 Direkt İşçilik Gideri : 225.000,- TL

730 Genel Üretim Gideri : 240.500,- TL

Toplam Üretim Maliyeti : 1.380.500,- TL

$$\frac{\text{Toplam Maliyet}}{\text{Toplam M}^2} = \text{m}^2 \text{Birim Maliyet}$$

$$\frac{1.380.500,00}{1.443,40} = 956,42 \text{ TL/m}^2$$

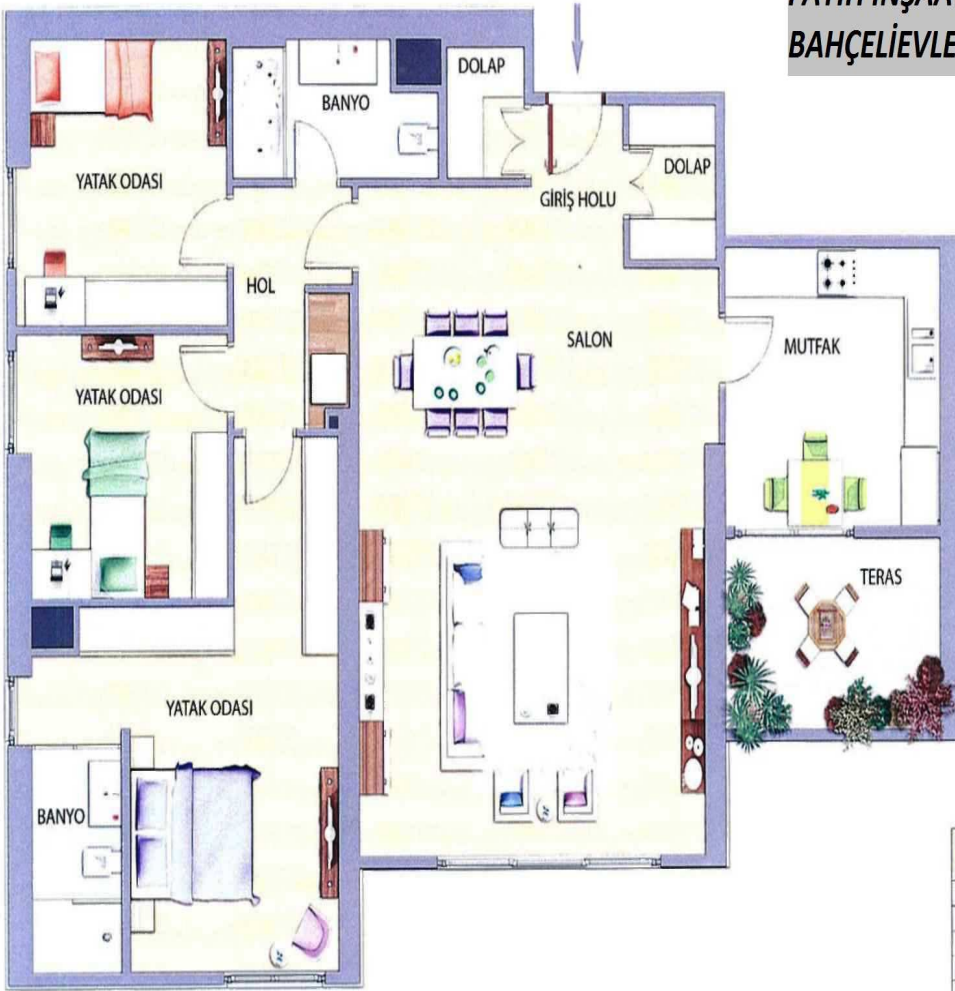


1 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

$$956,42 \text{ TL/m}^2 \times 216,51 \text{ m}^2 = \mathbf{207.074,49 \text{ TL}}$$

FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 2 NO'LU DAİRE



D BLOK	
3+1 l	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	185,59
Daire Brüt Alanı	176,59
Salon	45,20
Mutfak	12,24
Giriş Holü	3,10
Hol	5,63
Ebeveyn Yatak Odası	21,85
Yatak Odası	12,04
Yatak Odası	10,92
Ebeveyn Banyo	4,13
Banyo	5,26
Dolap	2,76
Dolap	2,08
Teras	8,46

2 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

$$956,42 \text{ TL/m}^2 \times 176,59 \text{ m}^2 = \mathbf{168.894,21 \text{ TL}}$$



FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 3 NO'LU DAİRE

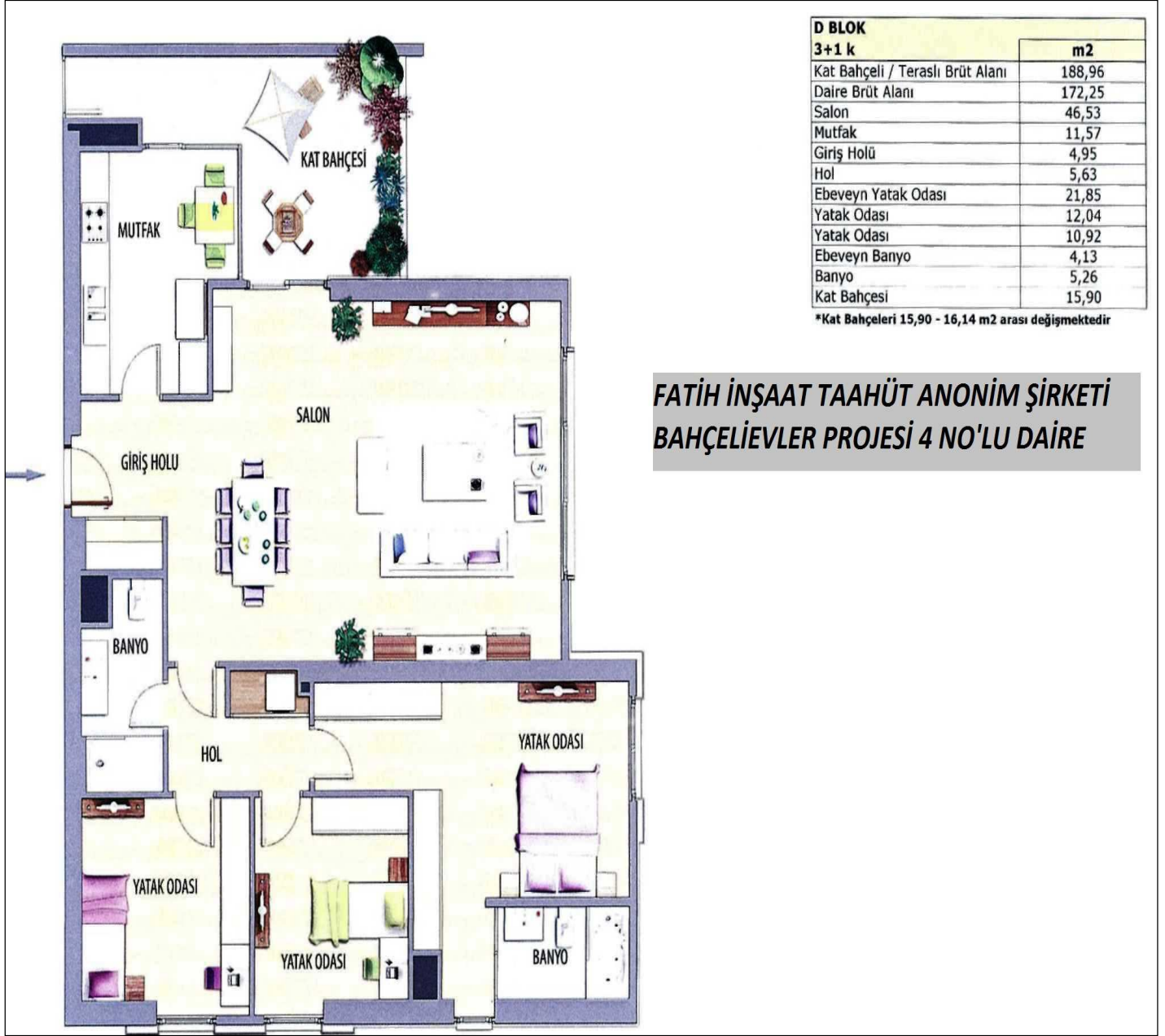
D BLOK	
3+1 j	
	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	187,59
Daire Brüt Alanı	171,60
Salon	46,85
Mutfak	11,57
Giriş Holü	4,69
Hol	5,63
Ebeveyn Yatak Odası	21,85
Yatak Odası	10,92
Yatak Odası	12,04
Ebeveyn Banyo	4,13
Banyo	5,26
Kat Bahçesi	15,19

*Kat Bahçeleri 15,19 - 16,68 m2 arası değişmektedir

3 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

$$956,42 \text{ TL/m}^2 \times 171,60 \text{ m}^2 = \mathbf{164.121,67 \text{ TL}}$$



FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 4 NO'LU DAİRE

4 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

956,42 TL/m² x 172,25 m² = **164.743,35 TL**



D BLOK	
2+1 i	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	137,79
Daire Brüt Alanı	124,12
Salon	31,44
Mutfak	10,66
Giriş Holü	4,76
Hol	3,05
Ebeveyn Yatak Odası	17,36
Yatak Odası	10,90
Ebeveyn Banyo	4,05
Banyo	4,78
Kat Bahçesi	12,98

*Kat Bahçeleri 12,98 - 13,36 m2 arası değişmektedir

FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 5 NO'LU DAİRE

5 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

$$956,42 \text{ TL/m}^2 \times 124,12 \text{ m}^2 = \mathbf{118.710,85 \text{ TL}}$$



FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 7 NO'LU DAİRE

D BLOK	
2+1 j	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	137,68
Daire Brüt Alanı	123,47
Salon	31,93
Mutfak	10,13
Giriş Holü	4,83
Hol	3,05
Ebeveyn Yatak Odası	17,36
Yatak Odası	10,90
Ebeveyn Banyo	4,05
Banyo	4,78
Kat Bahçesi	13,52

*Kat Bahçeleri 13,52 - 13,91 m2 arası değişmektedir

7 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

956,42 TL/m² x 123,47 m² = **118.089,92 TL**



**FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 8 NO'LU DAİRE**

D BLOK	
2+1 k	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	137,68
Daire Brüt Alanı	123,47
Salon	31,93
Mutfak	10,13
Giriş Holü	4,83
Hol	3,05
Ebeveyn Yatak Odası	17,36
Yatak Odası	11,29
Ebeveyn Banyo	4,29
Banyo	4,78
Kat Bahçesi	13,52

*Kat Bahçeleri 13,52 - 13,91 m2 arası değişmektedir

8 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

956,42 TL/m² x 123,47 m² = **118.089,92 TL**

FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 9 NO'LU DAİRE



D BLOK	
1+1 b	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	103,68
Daire Brüt Alanı	89,52
Salon	28,91
Mutfak	10,13
Giriş Holü	3,48
Hol	1,60
Yatak Odası	13,52
Banyo	6,46
Kat Bahçesi	13,35

9 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

$$956,42 \text{ TL/m}^2 \times 89,52 \text{ m}^2 = 85.618,72 \text{ TL}$$

FATİH İNŞAAT TAAHÜT ANONİM ŞİRKETİ
BAHÇELİEVLER PROJESİ 10 NO'LU DAİRE

D BLOK	
2+1 f	m2
Kat Bahçeli / Teraslı Brüt Alanı	135,91
Daire Brüt Alanı	121,75
Salon	28,91
Mutfak	10,13
Giriş Holü	3,48
Hol	3,30
Ebeveyn Yatak Odası	19,34
Yatak Odası	11,14
Ebeveyn Banyo	4,13
Banyo	4,59
Dolap	2,33
Kat Bahçesi	13,35

*Kat Bahçeleri 13,35 - 17,64 m2 arası değişmektedir



10 No'lu Dairenin Maliyeti

Birim m² x Dairenin m² si =

$$956,42 \text{ TL/m}^2 \times 121,75 \text{ m}^2 = \mathbf{116.444,14 \text{ TL}}$$

Daire	Maliyeti
1. Daire	207.074,49
2. Daire	168.894,21
3. Daire	164.121,67
4. Daire	164.743,35
5. Daire	118.710,85
6. Daire	118.710,85
7. Daire	118.089,92
8. Daire	118.089,92
9. Daire	85.618,72
10. Daire	116.444,14
Dairelerin Toplam Maliyeti	1.380.500,- TL

Konutların tamamı satılmış ve hâsılat tutarı 3.000.000,- TL dir.

1. daire 500.000 TL + KDV %18 diğer 9 daire toplam 2.500.000 TL + KDV % 1,

711 D.M.M Gideri Yansıtma Hs.	915.000 TL
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma Hs.	225.000 TL
731 G.Ü.G Yansıtma Hs.	240.500 TL

710 Direkt İlk Madde Ve Malzeme Giderleri Hs 915.000 TL

<u>710.10 Bahçelievler İnşaatı Hs</u>	915.000
<u>710.10.00 İlk Madde Ve Malzemeler</u>	915.000
<u>710.10.00.01 Demir, Hasır Çelik E</u>	170.000
<u>710.10.00.02 Çimento E</u>	66.000
<u>710.10.00.03 Kereste E</u>	30.000
<u>710.10.00.04 Hazır Beton E</u>	84.000
<u>710.10.00.05 Hırdavat, Çivi V.B. E</u>	10.000
<u>710.10.00.06 Tuğla, Gaz Beton E</u>	112.000
<u>710.10.00.07 Ytong E</u>	80.000
<u>710.10.00.08 Mermer E</u>	33.000
<u>710.10.00.20 Kireç, Alçı, K.piyer</u>	28.000
<u>710.10.00.21 Kapı Pencere Gid.</u>	43.000

710.10.00.22 Mutfak Dolapları E	25.000
710.10.00.23 Laminant Parke E	39.000
710.10.00.24 İzolasyon Giderleri E	42.000
710.10.00.25 Balkon, Merd.kork.	18.000
710.10.00.26 Dış Kapılar E	20.000
710.10.00.27 Çatı, Kiremit E	10.000
710.10.00.28 Boya Badana Gid.	10.000
710.10.01.01 Sıhhi Tesisat Gid.	10.000
710.10.01.02 Elektrik Tes. Ve Gid.	10.000
710.10.01.03 Doğalgaz Tes. Ve Gid.	30.000
710.10.01.04 Çevre Düz. Ve Gid.	45.000

720 Direkt İşçilik Giderleri

225.000 TL

720.10 Bahçelievler İnşaatı Hs	225.000
720.10.10 İşçi Ücret Ve Gid. Hs	135.000
720.10.10.01 İşveren Prim Payları	30.000
720.10.11.01 Yemek Gid	30.000
720.10.11.02 Servis Bedelleri	30.000

730 Genel Üretim Giderleri

240.500 TL

730.10 Bahçelievler İnşaatı Hs	240.500
730.10.10.01 Sıhhi Tesisat İşçiliği	8.000
730.10.10.02 Elektrik Tesisat İşçiliği	7.000
730.10.10.03 Doğalgaz Tesisat İşçiliği	13.000
730.10.10.04 Boya Badana İşçiliği	10.000
730.10.30.00 Plan Proje Gid.	38.000
730.10.30.01 Yapı Denetim Gid.	16.000
730.10.30.02 Elektrik Giderleri	7.000
730.10.30.03 Su Giderleri	3.000
730.10.30.04 Hafriyat Giderleri	50.000
730.10.30.05 Taşıma Hizmet Gid.	15.000
730.10.50.00 Damga Vergisi	6.500
730.10.50.03 Belediye Resimleri	3.500
730.10.50.04 Harçlar	9.500

<u>730.10.50.07 Çevre Temizlik Gid.</u>	<u>18.000</u>
<u>730.10.60.00.04 Demirbaş Amort.</u>	<u>36.000</u>

<hr/>	
151 Yarı Mamuller	1.380.500 TL
151.01 Bahçelievler İnşaatı	
711 D.İ.M.M Gideri Yansıtma Hs.	915.000 TL
721 D. İşçilik Gideri Yansıtma Hs.	225.000 TL
731 GÜG Yansıtma Hs.	240.500 TL
<hr/>	
120 Alıcılar	3.115.000 TL
600 Yurt İçi Satışlar	3.000.000 TL
391 Hesaplanan KDV	115.000 TL
391.01 Hesaplanan KDV %1 25.000	
391.18 Hesaplanan KDV %18 90.000	
<hr/>	
<hr/>	
152 Mamuller	1.380.500 TL
152.01 Bahçelievler İnşaatı	
151 Yarı Mamuller	1.380.500 TL
151.01 Bahçelievler İnşaatı	
<hr/>	
620 Satışların Maliyeti	1.380.500 TL
152 Mamuller	1.380.500 TL
152.01 Bahçelievler İnşaatı	
<hr/>	
320 Satıcılar	750.000 TL
320.01 Arsa Sahibi Bayan B	
102 Bankalar	750.000 TL
Arsa Sahibine Ödeme	
<hr/>	

6. KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Kentleşmenin hızla geliştiği ülkemizde, özellikle 1970'li yıllardan itibaren konut ve işyeri inşaatlarında teknolojiye ve mühendislik faaliyetlerindeki gelişmelerin etkisiyle büyük bir canlılık yaşanmaktadır. İnşaat sektöründeki bu canlılık aynı zamanda ekonomiye dinamizm kazandırmakta ve istihdam yaratmaktadır. Hızlı nüfus artışı, iç ve dış göç olayları ve sanayi alanındaki gelişmeler, kentlerin büyümesi sonucunu doğurmuştur. Bu durum, özellikle büyük kentlerde, arsa ve arazi fiyatlarını yükseltmiş ve spekülasyon yollarla büyük kazanç ve servet sahibi insanlar yaratmıştır. Ekonomik ve sosyal politikalar nedeniyle bugüne kadar bu şekilde elde edilen kazanç ve servetler tam olarak vergi kapsamına alınamamıştır.

Sektörde sıklıkla karşılaşılan sorunlar detayları ile incelenerek aşağıda açıklanmıştır.

6.1 BİNANIN İNŞAATI SÜRESİNCE ORTAYA ÇIKAN VE GENEL YÖNETİM GİDERİ

Şirketin aktifinde kayıtlı arsa üzerine iş merkezi inşa edildiği ve söz konusu binanın tamamlandıktan sonra gerçek ve tüzel kişilere kiraya verileceği, inşaat bitimi sonunda iş merkezi inşaatı esnasında binaya dahil edilen ve inşaatın projesinde yer alıp binanın içinde bulunan yürüyen merdiven, asansör, jeneratör, farkoil ve trafo gibi binadan bağımsız olabilen iktisadi kıymetlerin binanın tabii olduğu amortisman oranına göre mi? yoksa kendileri için tespit edilen oran üzerinden mi amortisman ayrılacağı ile binanın inşaatı süresince ortaya çıkan ve genel yönetim gideri (yönetici ücretleri, ofis kirası, araç kiralari, akaryakıt, kırtasiye vb.) olarak isimlendirilen harcamaların doğrudan gider yazılması mı gerektiği yoksa yatırım maliyetine mi dahil edilmesi gerekir? Şeklinde sorunla karşılaşılmıştır.

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarih ve 661 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde hüküm altına alındığı üzere, maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Yine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde; "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir" hükmü yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen hükümlerine göre, maliyet bedeli ile değerlendirilen binaların maliyet bedeline, inşaat projesinde yer alan ve binanın inşası sırasında yapılan kalorifer ve asansör tesisatı, havalandırma, ısıtma ve soğutma tesisatı, yürüyen merdiven, trafo vb. iktisadi kıymetlerin harcamaları da dahil bulunmaktadır. Bu kıymetlerin binayla birlikte ve binanın faydalı ömrüne göre amortismanına tabi tutulacağı tabiidir. Ayrıca; binanın yapımı süresince ortaya çıkan yönetici ücretleri, ofis kirası, araç kiralari, akaryakıt, kırtasiye vb. harcamalardan binanın inşası ile doğrudan ilgili olanların maliyete dâhil edilmesi mümkün bulunmaktadır.⁽⁶⁴⁾

6.2 KAT KARŞILIĞI İNŞAATTAN ELDE EDİLEN DAİRELERİN MALİYETLERİNİN BELİRLENMESİ

Gerçek kişinin satın aldığı arsayı kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide teslim ettiğini, inşaatın bittiği, ancak müteahhidin şahsa vermiş olduğu ve tapuda arsa sahibi adına tescil edilen daire için müteahhit tarafından fatura düzenlenmediği, kat karşılığı inşaat sözleşmesine göre arsa sahibinde kalan dairelerin tek tek satılması durumunda, söz konusu dairelerin maliyetinin nasıl belirleneceği ve bu işlemlerin gelir vergisi türlerinden hangisine tabi olup olması gerekir? Şeklinde sorunla karşılaşmıştır.

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.08.2013 tarih ve 1171 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

Arsa sahibinin arsasını, kat karşılığı müteahhide teslimi sonucu tapuda arsa sahibi adına tescil işlemi yapılarak, iktisap edilen gayrimenkullerin tek tek satışının yapılması, gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden, söz konusu satış

⁽⁶⁴⁾ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.02.2012 tarih ve 661 sayılı özelgesi

işlemleri dolayısıyla arsa sahibi adına mükellefiyet tesis edilmesi ve elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekir.

Müteahhit tarafından arsa sahibine teslim edilen dairelerin, işletmeniz kayıtlarına dahil edildiği tarih itibarıyla maliyet bedeli ile maliyet bedeli ile değerlendirme imkanı bulunmadığı takdirde vergi değeri ile vergi değerinin bilinmemesi durumunda ise emsal bedeli ile değerlendirilerek kayıtlarınıza alınması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu dairelerin satışında gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.⁽⁶⁵⁾

6.3 TOKİ TARAFINDAN İHALESİ YAPILAN İŞE İLİŞKİN İHALE KARARI VE SÖZLEŞMENİN DAMGA VERGİSİ

TOKİ tarafından yapılan Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü hizmet binası inşaatı ile altyapı ve çevre düzenlemesinin yapım ihalesinin alındığı, ihale kararının ve adı geçen kurum ile yapılan sözleşmenin damga vergisinden istisna olup olmadığı hakkında vergisel açıdan durumu nedir? Şeklinde sorunla karşılaşmıştır.

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2011 tarih ve 2010/1 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu ve resmi daireler ile kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen ek 12 nci madde ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve

⁽⁶⁵⁾ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.08.2013 tarih ve 1171 sayılı özelgesi

492 sayılı Harçlar Kanunu uygulaması açısından özel bütçeli idareler kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uygulaması açısından Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığının resmi daire statüsünde olması nedeniyle, söz konusu ihale kararına ve sözleşmeye ait damga vergisinin, ihaleye taraf olan kişi yada şirketin beyan edip ödenmesi gerekmektedir.⁽⁶⁶⁾

6.4 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİ YAPAN FİRMANIN ARSA SAHİBİ ADINA YAPTIĞI GİDERLERİN VERGİ MEVZUATI AÇISINDAN DURUMU VE BELGE DÜZENİ

Mükelleflerin vergi mevzuatı açısından karşılaştıkları sorunların bazıları aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

1. Kendisine ait arsada özel inşaat yapımına başladığınız ancak Belediye'den yapı ruhsatı alabilmek için ticaret odasına kayıt yaptırılmış ve Vergi Dairesi Müdürlüğüne mükellefiyet kaydı açtırılmıştır. Söz konusu inşaatın bitmesinden sonra oluşacak konutların ve işyerinin kendinize dahil yapılacak satışlarının ticari kazancınıza dahil olup olmayacağı ve kendinize kalacak konut ve işyerinin faturasının nasıl düzenleneceği,

2. Söz konusu inşaattan kendinize sattığınız daireleri ve işyerini 5 yıl içinde satmanız halinde değer artış kazancına tabi olup olmayacağı,

3. Kat karşılığı inşaat işinin, özel inşaat işinden dolayı süreklilik kavramı içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,

4. Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödenen ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen belediye, yapı denetimi v.b. giderleri gider olarak kaydedip kaydetmeyeceğiniz,

5. Önceki dönemlerde yapılan ancak kayıtlara alınmayan giderlerin sonraki dönemlerde kayıt altına alınıp alınamayacağı, söz konusu giderleri ilgili dönem için verilen Katma Değer Vergisi düzeltme beyannamesinde düzeltilmesi halinde giderlerin yapıldığı dönemden düzeltme beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan tüm Katma

⁽⁶⁶⁾ Malatya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2011 tarih ve 2010/1 sayılı özelgesi

Değer Vergisi beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği hususlarında tereddüte düşülmüştür.

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih ve 1120 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

1- Ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonlarda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Bu çerçevede kendi arsası üzerine başlanılan inşaatın, meskenin yanı sıra işyerinden oluşması nedeniyle, söz konusu faaliyetin ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek olup, inşaatın bitmesinden sonra meskenler ile işyerinin kendinize ya da başkalarına satışından elde edilecek gelirin ticari kazançta dahil edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, mükellefiyetiniz kapsamında kendi arsanıza yaptığınız konutların ve işyerinin kendinize satılması halinde her bir bağımsız bölüm için emsal bedel üzerinden azamî yedi gün içerisinde kendi adınıza fatura düzenlenmeniz gerekmektedir.

2- Başladığınız inşaatın elde ettiğiniz gayrimenkullerden, kendi adınıza fatura ettiklerinizi dört yıl içerisinde (01.01.2007 tarihinden itibaren iktisap edilenler için beş yıl) satmanız durumunda, bu satıştan elde edilecek gelirler değer artış kazancına tabi olacaktır.

3- Kendi arsanız üzerinde yaptığınız inşaat işinden dolayı mükellefiyet kaydınızın tesis edilmiş olması, başlanılan bu faaliyetin devamlılık oluşturması söz konusu olduğundan satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları içerisinde değerlendirilmesi mümkün olmayıp, yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde ettiğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması

gerekmekte olup, yapılan bu satışlara istinaden fatura tanzim etme zorunluluğunuz bulunmaktadır.

4- Mükellefin kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödenen ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi) yapılan harç, katılım payı vb. ödemeler yer almamaktadır.

Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına tanzim edilen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi vb.) yapılan harç, katılım payı vb. için ödenen bedellerin, ticari kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

5- Önceki dönemlerde yapılan ancak kayıtlara alınmayan giderlerin sonraki dönemlerde kayıt altına alınıp alınamayacağı, söz konusu giderleri ilgili dönem için vereceğiniz Katma Değer Vergisi düzeltme beyannamesinde düzeltmeniz halinde giderlerin yapıldığı dönemden düzeltme beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan tüm katma değer vergisi beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği hususunda ise, yüklediğiniz KDV'yi düzeltme beyannamesi vererek indirim hesaplarına alma imkanı bulunmamaktadır.⁽⁶⁷⁾

6.5 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE ARSA SAHİBİNE İLİŞKİN DAİRELERİN BEDELİ

Kat karşılığı inşaat işi nedeniyle arsa sahibine teslim edilecek dairelerin emsal bedelinin belirlenmesinde Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin hangi hükmünün uygulanacağı konusunda tereddüde düşülmüştür.

⁽⁶⁷⁾ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 22.03.2012 tarih ve 1120 sayılı özelgesi

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.09.2012 tarih ve 857 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde; "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.⁽⁶⁸⁾

6.6 KAT KARŞILIĞI İNŞAATTA ARSA SAHİBİNE İLİŞKİN DÜZENLENEN FATURALARIN BEDELLERİ

Kooperatif arsanın kat karşılığı alındığı, bu arsa üzerinde konut inşa edildiği, dairenin arsa karşılığı arsa sahibine verileceği, tapu ve inşaat ruhsatlarının kooperatif adına tescil edildiği, inşaatın üç bloktan oluştuğu, ruhsatının ise alındığı, dairelerin net kullanım alanının 150 m²'nin üzerinde olduğu, arsa sahibine ve üyelere yapılacak daire

⁽⁶⁸⁾ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.09.2012 tarih ve 857 sayılı özelgesi

teslimlerinde fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve düzenlenecekse hangi bedel üzerinden düzenlenmesi gerekeceği hususunda tereddüte düşülmüştür.

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2013 tarih ve 1266-71 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

Buna göre, kooperatifin kat karşılığı inşa edilen konutların bir kısmının üyelere kalan kısmının ise arsa sahibine verilmesi halinde, münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartı ihlal edilmiş olduğundan, kooperatifinizin söz konusu muafiyet hükmünden yararlanabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kooperatif adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

- Kooperatif tarafından kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Yine aynı şekilde kooperatifinize teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, kooperatifinizce kendisine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi

gerekmektedir. Ancak arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arızı bir faaliyet olarak arsasını tarafınıza tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı kooperatifiniz tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlenebilir.

Kooperatif üyelerine teslim edilecek daireler için (tapudaki tescili sırasında belirtilen vergi değerinden az olmamak kaydıyla) üyelerin adına maliyet bedelinden az olmamak üzere fatura düzenlenmesi gerekmektedir.⁽⁶⁹⁾

6.7 KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞİNDE, TAPU HARCININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Arsa sahipleriyle kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlenen ve söz konusu sözleşmeye göre 9 adet bağımsız bölümün tarafınıza devredileceği belirtilerek arsa sahiplerince tarafınıza devri yapılacak söz konusu gayrimenkullerin tarafınıza devredilmeksizin göstereceğiniz 3 üncü kişilere satışı işlemi ile ilgili olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yönünden nasıl değerlendirileceği hususunda tereddüte düşülmüştür.

Teredüte düşülen sorunla ilgili olarak Kastamonu Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.10.2011 tarih ve 21 sayılı özelgesinde, Başkanlığı'n görüşü özetle şöyledir.

a) 492 sayılı Harçlar Kanunu Yönünden:

Bilindiği gibi, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a fıkrasında, 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 (Cebri icra veşuyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alandan ayrı ayrı tapu harcı aranılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, söz konusu gayrimenkullerin arsa sahiplerince tarafınıza devredilmeksizin göstereceğiniz 3 üncü kişilere satışı durumunda, tapuda yapılacak her bir tescil işlemi için 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin yukarıda açıklanan 20/a fıkrasına göre tapu harcı aranılması gerekmektedir.

⁽⁶⁹⁾ Konya Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 01.08.2013 tarih ve 1266-71 sayılı özelgesi

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden:

Arsa sahiplerince arsa payı karşılığı olarak iktisap edilen gayrimenkullerin, aynı yılda birden fazla satılması veya birden fazla yılda daire satışına devam edilmesi halinde satışta devamlılık unsuru oluşacağından elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu kişilerce dairelerin satışı halinde Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesine göre fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca inşaat işine karşılık olarak müteahhide devredilmesi gereken gayrimenkullerin, arsa sahiplerince müteahhit tarafından gösterilecek olan üçüncü şahıslara devredilmesi olayında ise söz konusu devirler arsa sahipleri tarafından satış işlemi olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu işlemlerin esas olarak müteahhit tarafından satış işlemi olarak kabul edilmesi ve satışa ilişkin faturanın da müteahhit tarafından alıcı adına satış bedeli üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, arsa sahipleri tarafından müteahhidin göstereceği üçüncü kişilere devredilecek taşınmazlar için fatura düzenleme yükümlülüğünün bulunmadığı tabiidir.

c) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Yönünden:

Bu hüküm ve açıklamalara göre; tapuda arsa sahipleri adına kayıtlı olmakla birlikte aranızdaki sözleşme gereği şahsınıza ait olan dairelerin üçüncü kişilere satışından elde edeceğiniz gelirin ticari kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu dairelerin arsa sahipleri tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi gerçek bir satış işlemi olmayacağından ve bu devir işleminden elde edilen gelir tarafınızdan ticari kazanç olarak beyan edileceğinden arsa sahipleri adına gelir vergisi yönünden herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.⁽⁷⁰⁾

⁽⁷⁰⁾ Kastamonu Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.10.2011 tarih ve 21 sayılı özelgesi

7. SONUÇ

İnşaat firmalarının yıllara yaygın işleri nedeniyle, gerek maliyetlerin çıkarılmasında gerekse karın tespitinde diğer işletmelere göre ayrılık ve özellikler göstermektedir.

Maliye Bakanlığı Uygulama Genel Tebliğine göre; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan işletmeler maliyetleri izlemek için hesap planındaki 17. Grubu, alınan hakedişler için 35. Grubu kullanacaklardır. Her dönem için yapılan inşaat giderlerini kontrol bakımından da, bu giderlerin önce '740 Hizmet Üretim Maliyeti' hesabında izlenmesi, sonra da geçici kabul yapıncaya kadar 17. Gruba devredilerek aktifleştirilmesinin yararlı olacağı bildirilmiştir.

Ancak inşaat işletmelerinin üretimi hizmet üretimi değil mamul üretimdir. Bundan dolayı her ne kadar Maliye Bakanlığı 740 no lu Hizmet Üretim Maliyeti Hesabının kullanılmasını öngördüyse de; inşaat işletmelerinde giderleri izlerken, hesap planındaki 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri, Direkt İşçilik Gideri ve 730 Genel Üretim Gideri hesaplarının kullanılması yerinde bir uygulama olmaktadır.

İnşaat işletmelerinde üretimin yıllara yaygın olması ve üretimde çok fazla malzeme kullanılması diğer üretim yapan işletmelere oranla inşaat işletmelerinin enflasyondan daha çok etkilenmesine neden olmaktadır. Bundan dolayı inşaat işletmelerinde maliyet hesaplamalarında kullanımı öngörülen en uygun maliyetleme yöntemi fiili maliyetleme yöntemidir.

Sonuç olarak, iyi bir maliyet organizasyonunun yapılabilmesi, üretimin gerektirdiği şekilde örgüt yapısının oluşturulması ve üretim faaliyetlerinin tespit edilip, belli bir düzen içinde sıralanması ile mümkündür. Böylece inşaat işletmelerinde maliyet türleri ve maliyet merkezleri belirlenmiş olacak ve gerçek maliyetler hesaplanabilecektir.

KAYNAKÇA

- [1] Benligiray, Y, *Uzmanlık Muhasebeleri*, Gazi Kitapevi, Ankara,
- [2] Bozok, M (2011) *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Maliyet Oluşumu ve Muhasebeleştirilmesi*, Anadolu Üniversitesi Basımevi,
- [3] Büyükmirza, K (1974) *Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi*, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No:87, Ankara,
- [4] Coşkun, A., Güngörmüş, H, (2008), *Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması*, Mödav Yayınları,
- [5] Çatıkkaş, Ö., (2012), *Yıllara Yaygın İnşaat Faaliyetlerinin Vergi Kanunları ve TMS-11 İnşaat Sözleşmeleri Standardı Açısından Değerlendirilmesi*, Muhasebe ve Denetime Bakış, İstanbul,
- [6] Çavikoğlu, A., Olgun, B., Özbaş, G., Yılmaz, M., Yılmaz, M., Selimoğlu, R, (2000), *İnşaat ve Kooperatif İşletmelerinde Muhasebe Ve Vergi Uygulamaları*,
- [7] Devamoğlu, S, *Vergi Raporu*, Aylık Maliye, Ekonomi ve Hukuk Dergisi, Sayı:129,
- [8] Gülten, S, (2010), *Yurtiçi ve Yurtdışı Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşlerinde İnşaat Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara Ofset, Ankara,
- [9] Güneş, H, (1990), *Türkiye’de İnşaat Sektörünün Yapısı ve İstanbul Müteahhitlerinin Sorunları*, İstanbul Ticaret Odası, Yayın No 1990-23, İstanbul,

- [10] Gürsoy, Cudi T, (2009), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Basım AŞ, Yayın No: 2221, 3. Baskı, İstanbul,
- [11] Hatipoğlu, Z (1987) *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları, Yan No 12, İstanbul,
- [12] Karapınar, A., Bayırlı, R., Altay, A., Çına Bal, E., Bal, H., Torun, S, *İnşaat ve Gayrimenkul Muhasebesi*, Gazi Kitapevi,
- [13] Kartal, A, (1991), *Proje Planlama ve Kontrol Tekniklerinin İnş. Maliyet Muhasebesi ile Uyumlaştırılması*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No:554, Kütahya,
- [14] Kızılot, Ş, (2008), *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara,
- [15] Köse, Ö, (2009), *İnşaat İşlerinde Fiyat Saptama Yöntemleri ve Yaklaşık Maliyetin Tespiti*, Mali Çözüm, Sayı 91,
- [16] Kuruoğlu, M., Yönez, E., Topkaya, E., Çelik, L, (2012) *İnşaat Sektöründe Kullanılan Ön Maliyet Tahmin Yöntemlerinin Karşılaştırılması*, İstanbul Technical University,
- [17] Mali Yönetim ve Denetim Dergisi, (2004) *Yıllara Yaygın İnşaat Taahhüt ve Onarım Firmalarında Standart Maliyet Yönteminin Muhasebe Sisteminde Uygulanması*,
- [18] Pekdemir, R, (1993), *Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği: Raporlama ve Mali Tablolar*, İSMMMOMO Yayın Organı, Sayı:22, İstanbul,
- [19] Pancarcı, A., Öcal, M, (1995), *Yapı İşletmesi ve Maloluş Hesapları*, Birsen Yayınevi, İstanbul,

- [20] Savcı, M., *Maliyet Muhasebesine Giriş*, Akademi Yayınevi, İstanbul,
- [21] Selimoğlu, R (2010) *İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, Marmara Bilgisayar Donanım Yazılım Kontrol Sistemleri Eğitim Danışman Ve Pazarlama San.Tic.Ltd.Şti. İstanbul,
- [22] Şakar, O, (2012), *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı: 376,
- [23] Şenlik, M, (2005), *İnşaat Muhasebesi*, Detay Yayıncılık, Ankara,
- [24] Usul, H, (2003), *İnşaat Muhasebesi*, Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Yayın No:37, Isparta,
- [25] Uyaroğlu, T, *İnşaat Başlarken*, Tem Yayın, Yayın No:124, İstanbul,
- [26] Üstün, R, (1990), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları*, Bilim ve Teknik Yayınevi, İstanbul,
- [27] Üstün, R, (1984), *Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar*, T.C. Anadolu Üniv. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, Yayın No:12 Eskişehir,
- [28] Yıldırım N, (1994), *Tekdüzen Hesap Planına Göre Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri Muhasebesi*, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 160,
- [29] Yılmaz, A, (2003) *Yıllara Yaygın İnşaat Ve Onarım İşlerinde ve Özel İnşaatlarda Vergilendirme*, Vergi Denetmenleri Derneği, Yayın No 10, Ankara,
- [30] Yılmaz, K, (2007) *İnşaat Muhasebesi Vergilendirme Ve Asgari İşçilik*, Ce-Ka Yayınları, Ankara,

[31]Zengin, E, (2002), *İnşaat İşletmelerinde Maliyet Organizasyonu*, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniv. Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,

EKLER

EK A

Tarih 21/02/2012

Sayı B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-661

Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-661 21/02/2012

Konu : Binanın inşaatı süresince ortaya çıkan ve genel yönetim gideri olarak yapılan harcamaların doğrudan gider yazılıp yazılmayacağı.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda Kurumunuzun aktifinde kayıtlı arsa üzerine iş merkezi inşa edildiği ve söz konusu binanın tamamlandıktan sonra gerçek ve tüzel kişilere kiraya verileceği belirtilerek, inşaat bitimi sonunda iş merkezi inşaatı esnasında binaya dahil edilen ve inşaatın projesinde yer alıp binanın içinde bulunan yürüyen merdiven, asansör, jenaratör, farkoil ve trafo gibi binadan bağımsız olabilen iktisadi kıymetlerin binanın tabi olduğu amortisman oranına göre mi yoksa kendileri için tespit edilen oran üzerinden mi amortisman ayrılacağı ile binanın inşaatı süresince ortaya çıkan ve genel yönetim gideri (yönetici ücretleri, ofis kirası, araç kiralari, akaryakıt, kırtasiye vb.) olarak isimlendirilen harcamaların doğrudan gider yazılması mı gerektiği yoksa yatırım maliyetine mi dahil edileceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 262'nci maddesinde hüküm altına alındığı üzere, maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade

eder.

269'uncu maddesinde; "İktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değeriendir.

Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değeriendir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar."

270'inci maddesinde "Gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, aşağıda yazılı giderler girer:

1. Makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri;
2. Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderler.

Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedelini ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttirler."

271'inci maddesinde; "İnşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makina ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderleri, satın alma bedeli yerine geçer."

272'nci maddesinde "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değeriendir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesinde; " İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanun'un 5024 sayılı Kanun'la değişen 315'inci maddesine göre de, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmış olup, söz konusu maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 333, 339, 365, 389, 399 ve 406 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun yukarıda yer verilen hükümlerine göre, maliyet bedeli ile değerlendirilen binaların maliyet bedeline, inşaat projesinde yer alan ve binanın inşası sırasında yapılan kalorifer ve asansör tesisatı, havalandırma, ısıtma ve soğutma tesisatı, yürüyen merdiven, trafo vb. iktisadi kıymetlerin harcamaları da dahil bulunmaktadır. Bu kıymetlerin binayla birlikte ve binanın faydalı ömrüne göre amortismanına tabi tutulacağı tabiidir. Ayrıca; binanın yapımı süresince ortaya çıkan yönetici ücretleri, ofis kirası, araç kiralrı, akaryakıt, kırtasiye vb. harcamalardan binanın inşası ile doğrudan ilgili olanların maliyete dahil edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız

hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK B

Tarih 02/08/2013

Sayı 11395140-019.01-1171

Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 11395140-019.01-1171 02/08/2013

Konu : Mülkiyeti şahıslara ait olan arsa üzerine yapılan inşaat

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve dilekçenizde, ... yılında satın aldığımız arsayı, ... yılında kat karşılığı inşaat yapılmak üzere müteahhide teslim ettiğinizi, inşaatın ... yılında bittiğini, ancak müteahhidin şahsınıza vermiş olduğu ve ... yılında tapuda adınıza tescil edilen ... adet daire için müteahhit tarafından fatura düzenlenmediğini, bu daireleri ... yılında tek tek satacağımızı belirterek, söz konusu dairelerin maliyetinin nasıl belirleneceği ve bu işlemlerin gelir vergisine tabi olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmüne yer verilmiş olup aynı maddenin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 38 inci maddesinde; "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanun'un 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Ticari faaliyet, bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonunun bütün unsurlarıyla birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul alım satımı ticari bir organizasyon içinde yapıldığında alım satımın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, muamelelerde çokluk olup olmadığına bakılması gerekmektedir.

Bu itibarla, gayrimenkullerin iktisap tarihinden sonra aynı kişiye farklı tarihlerde veya farklı kişilere aynı tarihte veya birbirini izleyen tarihlerde satılması durumunda yapılan satışlar devamlı olarak gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 289 uncu maddesinde, "Bu bölümde yazılı olmayan veyahut yazılı olup da kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan iktisadi kıymetlerden bina ve arazi vergi değerleriyle, diğerleri, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir." hükmü yer almaktadır.

Mezkur Kanunun "Maliyet Bedeli" başlıklı 262 nci maddesinde; maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade edeceği, "Gayrimenkuller" başlıklı 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği, "Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler" başlıklı 270 inci maddesinde ise gayrimenkullerde maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve

montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsanın tesviyesinden mütevellit giderlerin gireceği, ayrıca noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerinin maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun "Emsal bedeli ve Emsal Ücreti" başlıklı 267 nci maddesinde de gerçek bedeli bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın değerlendirilmesinde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer emsal bedel olduğu, emsal bedelin tespitinde sırası ile birinci sırada yer alan ortalama fiyat esas, ikinci sırada yer alan maliyet bedeli esas veya üçüncü sırada yer alan takdir esasından herhangi birinin kullanılacağı hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, ... tarih ... evrak kayıt numaralı dilekçeniz ekini teşkil eden söz konusu dairelere ait tapu senetlerinin tetkikinde, bu gayrimenkullerinin ... tarihinde adınıza tapuda tescil işleminin yapıldığı görülmüştür.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

- Sahibi olduğunuz arsanın, kat karşılığı müteahhide teslimi sonucu tapuda adınıza tescil işlemi yapılarak iktisap edilen ... adet gayrimenkulün tek tek satışının yapılması, gayrimenkul alım-satım işiyle uğraşıldığına karine teşkil edeceğinden söz konusu satış işlemleri dolayısıyla adınıza mükellefiyet tesis edilmesi ve elde edilen kazancın Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesine göre ticari kazanç olarak vergilendirilmesi,

- Müteahhit tarafından şahsınıza teslim edilen dairelerin, işletmeniz kayıtlarına dahil edildiği tarih itibarıyla maliyet bedeli ile maliyet bedeli ile değerlendirilme imkanı bulunmadığı takdirde vergi değeri ile vergi değerinin bilinmemesi durumunda ise emsal bedeli ile değerlendirilerek kayıtlarınıza alınması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu dairelerin satışında gerçek satış bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız

hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK C

Tarih 13/06/2011

Sayı B.07.1.GİB.4.44.15.01-2010-1 DAMGA VERGİSİ-8

Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

MALATYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.44.15.01-2010-1 DAMGA VERGİSİ-8 13/06/2011

Konu : Damga Vergisi İstisnası

İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinde, TOKİ tarafından yapılan Yozgat Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü hizmet binası inşaatı ile altyapı ve çevre düzenlemesinin yapım ihalesini aldığınızı belirterek, ihale kararının ve adı geçen kurum ile yapılan sözleşmenin damga vergisinden istisna olup olmadığı konusunda tarafınıza görüş verilmesini talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3 üncü maddesinde damga vergisinin mükellefinin kağıtları imza edenler olduğu ve resmi daireler ile kişiler arasındaki işlemlere ait kağıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 8 inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "I.Akitlerle ilgili kağıtlar" başlıklı bölümünün A/1 fıkrası uyarınca, belli parayı ihtiva eden mukavelenameleri; "II-Kararlar ve Mazbatalar" başlıklı bölümünün 2 inci maddesi uyarınca, ihale kanunlarına tabi olan veya olmayan resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumların her türlü

ihale kararları damga vergisine tabi bulunmaktadır. (1) sayılı Tablonun I/A-1 fıkrasındaki kâğıtlar için uygulanacak damga vergisi oranı 29/12/2009 tarih ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/1/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 8,25; II/2 nci maddesinde belirtilen kâğıtlar için uygulanacak damga vergisi oranı yine aynı kararla 1/1/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 4,95 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, 2985 sayılı Toplu Konut Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen ek 12 nci madde ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığının 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uygulaması açısından özel bütçeli idareler kapsamında değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığı tarafından alınan ihale kararının binde 4,95 nispetinde, yapılacak sözleşmenin ise binde 8,25 nispetinde damga vergisine tabi tutulması; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu uygulaması açısından Başbakanlık Toplu Konut İdaresi Başkanlığının resmi daire statüsünde olması nedeniyle, söz konusu ihale kararına ve sözleşmeye ait damga vergisinin kişi konumunda bulunan şirketiniz tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

EK :

Özelge Talep Formu Yapı İşlerine ait Tip Sözleşme

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK D

Tarih 22/03/2012

Sayı B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]--1120

Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[229-2012/VUK-1- . . .]--1120 22/03/2012

Konu : Kat karşılığı inşaat işi yapan firmanın arsa sahibi adına yaptığı giderlerin vergi mevzuatı açısından durumu ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden,

1- 20... yılında kendinize ait arsada özel inşaat yapımına başladığınız ancak ... Belediyesinden yapı ruhsatı alabilmeniz için ticaret odasına kayıt yaptırdığınız, ... Vergi Dairesi Müdürlüğüne mükellefiyet kaydı açtırdığınız, söz konusu inşaatın bitmesinden sonra oluşacak konutların ve işyerinin kendinize dahil yapılacak satışlarının ticari kazancınıza dahil olup olmayacağı ve kendinize kalacak konut ve işyerinin faturasının nasıl düzenleneceği,

2- Söz konusu inşaattan kendinize sattığınız daireleri ve işyerini 5 yıl içinde satmanız halinde değer artış kazancına tabi olup olmayacağı,

3- 20... yılında başladığınız kat karşılığı inşaat işinin, 20.. yılında başlanan özel inşaat işinden dolayı süreklilik kavramı içinde değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,

4- Kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen belediye, yapı denetimi v.b. giderleri gider olarak kaydedip kaydetmeyeceğiniz,

5- Önceki dönemlerde yaptığınız ancak kayıtlara almadığınız giderlerin sonraki

dönemlerde kayıt altına alınıp alınamayacağı, söz konusu giderleri ilgili dönem için vereceğiniz katma değer vergisi düzeltme beyannamesinde düzeltmeniz halinde giderlerin yapıldığı dönemden düzeltme beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan tüm katma değer vergisi beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olduğu belirtilmiş, bu maddenin ikinci fıkrasının 4 numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım satım ve inşaa işleri ile devamlı uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan Gelir Vergisi Kanununun "Değer artışı kazançları" başlıklı Mükerrer 80'inci maddesinde, "Aşağıda yazılı mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazançlarıdır.

...

6-İktisap şekli ne olursa olsun (ivazsız olarak iktisap edilenler hariç) 70'inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal (gerçek usulde vergiye tabi çiftçilerin zirai istihsalde kullandıkları gayrimenkuller dahil) ve hakların, iktisap tarihinden başlayarak beş yıl içinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar (Kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılır.) değer artış kazancı olarak vergilendirilecektir.

Bu maddede geçen "elden çıkarma" deyimini, yukarıda yazılı mal ve hakların satılması, bir ivaz karşılığında devir ve temlik, trampa edilmesi, takası, kamulaştırılması, devletleştirilmesi, ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.

Bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlananlar hariç, (01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere) 7.700 TL.'si gelir vergisinden müstesnadır."

hükmü yer almıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

-1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin verginin konusunu teşkil eden

işlemler olduğu,

- 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirebileceği, 3'üncü fıkrasında indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vukubulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

- 30'uncu maddesinin (d) fıkrasında ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında, vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukavelelerin vergi dairelerini bağlamayacağı,

- 229'uncu maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 231'inci maddesinin 5'inci fıkrasında ise, faturanın, malın teslimi veyahizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı,

- 262'nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 269'uncu maddesinde iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği,

- 270'inci maddesinde ise gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, makine ve tesisatta gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderleringirdiği ve mükelleflerin noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte ve

genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları,

- 271'inci maddesinde de, inşa edilen binalarda ve gemilerde, imal edilen makine ve tesisatta, bunların inşa ve imal giderlerinin, satın alma bedeliyerine geçeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre,

1- Ticari faaliyet bir tür emek sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin ticari faaliyet olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Özel inşaat olarak adlandırılan organizasyonlarda, bu organizasyonu üstlenen kişinin organizasyon kapsamındaki faaliyetleri inşaatın yapımına ve organizasyona ilişkin her türlü işlerden (işçi ve usta temini, malzeme alımı, her türlü ödeme ve tahsilat vb.) meydana gelmektedir.

Bu çerçevede, yukarıda sözü edilen ve ticari faaliyet olarak değerlendirilmeyen özel ihtiyaca ilişkin inşaat işleri mesken inşaatlarına yöneliktir.

Dolayısıyla, şahsi ihtiyaç kapsamı ve sınırlarının aşılması, işyeri ya da mesken ve dükkan ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda ticari bir organizasyon şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması bu faaliyetin ticari sayılması için yeterli olmaktadır. Bu uygulamada inşa edilen işyerinin satılmak amacıyla yapılıp yapılmamasının veya satılıp satılmamasının hiçbir önemi bulunmamaktadır. Zira işyeri inşaatının gelir elde etmek amacıyla yapılan ticari bir organizasyon olduğu açıktır.

Bu çerçevede kendi arsanız üzerine 20... yılında başladığınız inşaatın, ... adet meskenin yanı sıra ... adet işyerinden oluşması nedeniyle, söz konusu faaliyetiniz ticari faaliyet kapsamında değerlendirilecek olup, inşaatın bitmesinden sonra meskenler ile işyerinin kendinize ya da başkalarına satışından elde edilecek gelirin ticari kazancınıza dahil edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, mükellefiyetiniz kapsamında kendi arsanıza yaptığınız konutların ve işyerinin kendinize satılması halinde her bir bağımsız bölüm için emsal bedel üzerindenazamî yedi gün içerisinde kendi adınıza fatura düzenlenmeniz gerekmektedir.

2- 20... yılında başladığınız inşaatın elde ettiğiniz gayrimenkullerden, kendi adınıza fatura ettiklerinizi dört yıl içerisinde (01.01.2007 tarihinden itibaren iktisap edilenler için beş yıl) satmanız durumunda, bu satıştan elde edilecek gelirler değer artış kazancına tabi olacaktır.

3- 20... yılında kendi arsanız üzerinde yaptığınız inşaat işinden dolayı mükellefiyet kaydınızın tesis edilmiş olması, 20... yılında yeniden başlanılan bu faaliyetin devamlılık oluşturması söz konusu olduğundan satış işlemlerinin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırları içerisinde değerlendirilmesi mümkün olmayıp, yapılan faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde ettiğiniz kazancın Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde vergiye tabi tutulması gerekmekte olup, yapılan bu satışlara istinaden fatura tanzim etme zorunluluğunuz bulunmaktadır.

4- Yukarıda bahsi geçen hükümlerde maliyet bedeli içerisinde, mükellefin kat karşılığı inşaat işinde arsa sahibi adına ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına düzenlenen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi) yapılan harç, katılım payı vb. ödemeler yer almamaktadır.

Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca ödediğiniz ancak faturası arsa sahibi adına tanzim edilen inşa edilecek binanın ruhsatı için çeşitli kurumlara (Belediye, İSKİ, Elektrik İdaresi, Yapı Denetim Şirketi vb.) yapılan harç, katılım payı vb. için ödenen bedellerin, ticari kazancınızın tespitinde gider veya maliyet olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu ödemeler için düzenlenecek fatura vb. belgelerde yer alan katma değer vergisinin, tarafınızca ödenmiş olsa dahi, kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

5- Önceki dönemlerde yaptığınız ancak kayıtlara almadığınız giderlerin sonraki dönemlerde kayıt altına alınıp alınamayacağı, söz konusu giderleri ilgili dönem için vereceğiniz katma değer vergisi düzeltme beyannamesinde düzeltmeniz halinde giderlerin yapıldığı dönemden düzeltme beyannamesinin verildiği tarihe kadar olan tüm katma değer vergisi beyannamelerinin düzeltilip düzeltilmeyeceği hususunda ise, 20...

yılına ilişkin olarak yaptığınız giderler nedeniyle yüklendiğiniz KDV'yi düzeltme beyannamesi vererek 20... yılında indirim hesaplarına alma imkanınız bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK E

Tarih 17/09/2012

Sayı 67854564-1741-857

Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : 67854564-1741-857 17/09/2012

Konu : Arsa sahibine teslim edilen dairelerin fatura edilmesinde değerlendirme

İlgide kayıtlı dilekçenizden, kat karşılığı inşaat işi nedeniyle arsa sahibine teslim edeceğiniz dairelerin emsal bedelinin belirlenmesinde Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinin hangi hükmünün uygulanacağı konusunda tereddüde düşüldüğünden bahisle bu husustaki Başkanlığımız görüşünün bildirilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde; "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esas) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran % 25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esas) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esas) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetveller ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslara mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatta ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur." hükmü bulunmaktadır.

Söz konusu madde hükmünde emsal bedelin tespitinde yer alan esasların sıra ile uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle şirketinizce arsa sahibine teslim edeceğiniz dairelerin emsal bedelini tespit ederken madde hükmünde yer alan sıralamaya uymanız gerekmektedir.

Maddede yer alan emsal bedel tespitinde ilk sıra ortalama fiyat esasıdır. Ortalama fiyat esasında, emsal bedeli belirlenecek malın daha önceki aylardaki satış bedelleri ve miktarlarına dayanarak emsal bedeli belirlendiğinden söz konusu olayda önceki aylara ait bir satış görülmemesi halinde bu esasın kullanılması mümkün değildir.

Ortalama fiyat esasının kullanılması mümkün değilse sıradaki esas olan maliyet bedeli esasının kullanılması gerekmektedir. Maliyet bedeli esasında ise malın maliyet bedeline toptan satışlar için % 5, perakende satışlar için % 10 eklenerek emsal bedel belirlenmektedir. Arsa karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Aynı taahhütler olmasına rağmen, söz konusu olayda maliyet bedelinin belirlenmesi mümkün olduğu takdirde Vergi Usul

Kanununun 267 nci maddesinde yer alan bu esasın kullanılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak söz konusu olayda maliyet bedeli esasının kullanılması da mümkün olmazsa takdir komisyonunca takdir esasına göre teslim edeceğiniz dairelerin emsal bedelinin belirleneceği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK F

Tarih 01/08/2013

Sayı 48349025-VUK-2-1266-71

Kapsam

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

KONYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü (Usul Müdürlüğü)

Sayı : 48349025-VUK-2-1266-71 01/08/2013

Konu : Kat Karşılığı İnşaat Fatura Bedeli Hk.

İlgide kayıtlı özelge talebinizin incelenmesinden, kooperatifinizin ... tarihinde kurulduğu, ... tarihinde yüzölçümü ... m2 olan arsanın kat karşılığı alındığı, bu arsa üzerinde toplam ... daire inşa edildiği, ... dairenin arsa karşılığı arsa sahibine verileceği, tapu ve inşaat ruhsatlarının kooperatif adına tescil edildiği, inşaatın üç bloktan oluştuğu, 1 ve 2 inci blok inşaat ruhsatlarının ..., 3 üncü blok inşaat ruhsatının ise ... tarihinde alındığı, dairelerin net kullanım alanının 150 m2'nin üzerinde olduğu, arsa sahibine ve üyelere yapılacak daire teslimlerinde fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve düzenlenecekse hangi bedel üzerinden düzenleneceği hususunda görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde; tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara

ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisinden muaf olacağı belirtilmiştir.

Buna göre, kooperatifinizce kat karşılığı inşa edilen konutların bir kısmının üyelere kalan kısmının ise arsa sahibine verilmesi halinde, münhasıran ortaklarla iş görülmesi şartı ihlal edilmiş olduğundan, kooperatifinizin söz konusu muafiyet hükmünden yararlanabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kooperatifiniz adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekeceği tabiidir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 227 inci maddesinde; bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu,

- 229 uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu,

- 231 inci maddesinin 5 inci fıkrasında faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği,

- 232 inci maddesinde ise; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin; birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere, vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları, bunların dışında kalanların birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin (01/01/2012 tarihinden geçerli olmak üzere) 770,00 TL'yi geçmesi veya bedeli 770,00 TL'den az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesinin mecburi olduğu

- 262 nci maddesinde maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,

- 267 nci maddesinde; emsal bedelinin gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değer olduğu, emsal bedelinin sıra ile ortalama fiyat esaslı, maliyet bedeli esaslı ve takdir esasına göre tayin edileceği,

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bulunan gayrimenkullerin maliyet bedeliyle değerlendirileceği,

- 270 inci maddesinde de gayrimenkullerde, maliyet bedeline, satın alma bedelinden başka, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte mükelleflerin serbest oldukları

hükümleri yer almaktadır.

Genellikle kat/arsa karşılığı inşaatlarda;

- Kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine daire verilmesi durumunda karşılığı aynı olan bir taahhüt söz konusudur. Arsa sahibi arsasının bir kısmını müteahhide devretme, müteahhit ise bunun karşılığında inşa edeceği dairelerin bir kısmını arsa sahibine devretme taahhüdünde bulunmaktadır.

- Arsa sahibi, arsasının belli bir payını devretmiş olup, karşılığında müteahhidin verdiği dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Arsa payının bir kısmı ise arsa sahibinde kalmakta, bu kalan kısım da müteahhit tarafından kendisine verilen dairelerin arsa payına isabet etmektedir.

- Arsa sahibi ticari işletme ise, bu işlem sonucunda arsası aktifinden çıkmakta olup, bunun karşılığında dairelere, işyerlerine veya belli bir nakit paraya sahip olmaktadır. Ticari işletmenin müteahhide devretmediği arsa payı, müteahhitçe verilen dairelere isabet ettiği için ticari işletme bu iktisadi kıymetleri kayıtlarına arsa payı dâhil olarak kaydetmelidir.

- Müteahhit ise, inşa ettiği dairelerden bir kısmını arsa sahibine vermekte olup, bunun karşılığında elde ettiği iktisadi kıymet ise müteahhidin arsa sahibinden devraldığı (müteahhide kalan dairelere isabet eden) arsa payıdır. Buna göre, arsa sahibine bırakılan dairelerin karşılığında müteahhit kendisinde kalan dairelere isabet eden arsa payını

devralmaktadır. Diğer bir deyişle, müteahhit açısından arsa maliyet bedeli, arsa sahibine teslim edilen daire ve işyerlerinin inşaatı için yapılan harcamaların toplamını oluşturmakta olup, bu bedel inşaat maliyetinin de içerisinde yer almaktadır.

Öte yandan, konutların;

- fiilen tamamlanmadan önce kat mülkiyetine geçilmesi halinde mülkiyetin devri tapuda tescil suretiyle gerçekleştiğinden satışa ilişkin olarak tapuya tescil tarihinden

- herhangi bir suretle tapuya tescilinden evvel fiilen kullanılmaya başlanması amacıyla hak sahiplerine tahsis edilmesi durumunda satışa ilişkin olarak konutların fiilen kullanım için tahsis edildiği tarihten

itibaren yedi gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar doğrultusunda kooperatifinize kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği de göz önünde bulundurulduğunda;

- Kooperatifiniz tarafından kat karşılığı olmak üzere arsa sahibine bırakılan daireler için, söz konusu dairelerin teslim edilmesinden (inşaatın tamamlanarak mülkiyetin alıcıya geçmesinden veya tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesinden) itibaren yedi gün içerisinde arsa sahibi adına Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesine göre tespit edilen emsal bedel üzerinden fatura düzenlemeniz,

- Kooperatifinize teslim edilen arsanın bir iktisadi işletmeye dâhil olması veya arsa sahibinin arsa alım satımını mutad ve sürekli bir faaliyet olarak sürdürmesi halinde, teslim edilen arsa için arsa sahibi tarafından, kooperatifinizce kendisine teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden fatura düzenlenmesi,

- Arsa sahibinin gerçek usulde mükellefiyetini gerektirmeyecek şekilde, arazi bir faaliyet olarak arsasını tarafınıza tesliminde, arsa sahibinin mükellef olmamasından dolayı kooperatifiniz tarafından arsa sahibi adına teslim edilen dairelerin emsal bedeli üzerinden gider pusulası düzenlemeniz,

- Kooperatifiniz üyelerine teslim edeceğiniz daireler için (tapudaki tescili sırasında belirtilen vergi değerinden az olmamak kaydıyla) üyeleriniz adına maliyet bedelinden az olmamak üzere fatura düzenlemeniz,

-Tarafınıza kalan daireleri arsa sahibi veya üyeleriniz dışında üçüncü kişilere satmanız durumunda ise; tapuda tescil işleminin yapıldığı tarihten itibaren, tescilden önce dairelerin alıcıların kullanımına terk edilmesi durumunda, bu tarihten itibaren yedi gün içerisinde satış bedeli üzerinden fatura düzenlemeniz

gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

EK G

Tarih 25/10/2011

Sayı B.07.4.DEF.0.37.10.00-037.02-21

Kapsam

T.C.

KASTAMONU VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : B.07.4.DEF.0.37.10.00-037.02-21 25/10/2011

Konu : Tapu Devri

İlgide kayıtlı dilekçeniz ve eklerinin incelenmesinden, İlimizde bulunan 5 adet arsanın sahipleriyle kat karşılığı inşaat sözleşmesi düzenlediğiniz ve söz konusu sözleşmeye göre 9 adet bağımsız bölümün tarafınıza devredileceği belirtilerek arsa sahiplerince tarafınıza devri yapılacak söz konusu gayrimenkullerin tarafınıza devredilmeksizin göstereceğiniz 3 üncü kişilere satışı işlemi ile ilgili olarak 492 sayılı Harçlar Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yönünden Defterdarlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

1- 492 sayılı Harçlar Kanunu Yönünden:

Bilindiği gibi, 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin 20/a fıkrasında, 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 (Cebri icra veşuyuun izalesi hallerinde satış bedeli, istimlaklerde takdir edilen bedel üzerinden) devir eden ve devir alandan ayrı ayrı tapu harcı aranılacağı hükme bağlanmıştır. Söz konusu harç oranı 29/12/2009 tarih ve 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2010 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere binde 16,5 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, gayrimenkul devir ve iktisabına yönelik tescil işlemi karşılığında tapu harcı tahsil edilmekte olup tapu harcı, tescili yapılan gayrimenkulün devrinin tapuya tescili sırasında doğmaktadır.

Buna göre, söz konusu gayrimenkullerin arsa sahiplerince tarafınıza devredilmeksizin göstereceğiniz 3 üncü kişilere satışı durumunda, tapuda yapılacak her bir tescil işlemi için 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifinin yukarıda açıklanan 20/a fıkrasına göre tapu harcı aranılması gerekmektedir.

2- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Yönünden:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmış olup, Kanunun 232 inci maddesinde birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter

tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin;

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa.

sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek mecburiyetinde oldukları düzenlenmiş bulunmaktadır.

Buna göre, tarafınızca inşaat taahhüt sözleşmesi kapsamında inşa edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışı ve arsa sahiplerine arsa payı karşılığı olmak üzere devri halinde fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Kat karşılığı anlaşma yapıp inşaat bittikten sonra arsa sahiplerine teslim edilen konutlar için tarafınızca düzenlenecek faturada, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27 nci maddesi maddesi uyarınca gösterilecek emsal bedelinin, Vergi Usul Kanununun 267 nci madde hükmünde yer alan sıranın (Birinci sıra: Ortalama fiyat esası, İkinci sıra: Maliyet bedeli esası, Üçüncü sıra: Takdir esası) takip edilmesi suretiyle tespit edilmesi icap etmektedir. Tarafınızca üçüncü kişilere satışı yapılan gayrimenkuller için düzenlenecek faturalarda ise satış bedelinin esas alınacağı tabiidir.

Arsa sahiplerince arsa payı karşılığı olarak iktisap edilen gayrimenkullerin, aynı yılda birden fazla satılması veya birden fazla yılda daire satışına devam edilmesi halinde satışta devamlılık unsuru oluşacağından elde edilen kazancın ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmekte olup, bu kişilerce dairelerin satışı halinde Vergi Usul Kanununun 232 nci maddesine göre fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Arsa karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca inşaat işine karşılık olarak müteahhide devredilmesi gereken gayrimenkullerin, arsa sahiplerince müteahhit tarafından gösterilecek olan üçüncü şahıslara devredilmesi olayında ise söz konusu devirler arsa sahipleri tarafından satış işlemi olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu işlemlerin esas olarak müteahhit tarafından satış işlemi olarak kabul edilmesi ve satışa ilişkin faturanın da müteahhit tarafından alıcı adına satış bedeli üzerinden düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda, arsa sahipleri tarafından müteahhidin göstereceği üçüncü kişilere devredilecek taşınmazlar için fatura düzenleme yükümlülüğünüzün bulunmadığı tabiidir.

3- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Yönünden:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş, söz konusu maddenin (4) numaralı bendinde ise gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinin (B) fıkrasında; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açıkbulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, dilekçeniz ekindeki, arsa sahibiyle yapılan sözleşmenin Genel Şartlar başlıklı 2 nci maddesinde arsa sahiplerine kaç adet daire verileceği ve bu dairelerin hangi daireler olduğu belirtilerek diğer dairelerin müteahhide bırakılacağı ifade edilmiştir.

Aynı sözleşmenin 11 inci maddesinde

"Tapuda kat irtifakı kurulacaktır. Mal sahibi müteahhide devretmeyi vaad ettiği %65 kat irtifak hissesini şöyle devredecektir. İnşaatın %65'i tamamlandığında müteahhidin hissesinin yarısı verilecektir. Tüm dairelerin bu sözleşmeye göre inşa edilerek hepsinin bitirilerek, çevre, park ve bahçe düzenlemelerinin, istinat duvarlarının yapılması tüm blokların iskanının alınmasından sonra müteahhit tarafından yapılması gereken her türlü işlemler eksiksiz ve kusursuz ve ayıpsız olarak bitirildiği, bilirkişinin hazırladığı tespit raporu ile tespit ettirildikten sonra tapuda müteahhide ait kat irtifak payının diğeryarisını vererek müteahhideait arsa payının tamamı devredilmiş olacak ve hemen kat mülkiyetine geçilerek bütün üyelerin kat mülkiyet tapuları kendilerine teslim edilecektir. Giderleri müteahhide ait olmak kayıt ve şartıyla kat mülkiyeti kurulma işlemlerinin tamamlanması müteahhidin vecibesidir.

...

Müteahhide bırakılan bağımsız bölümlere tekabül eden kat irtifak payının müteahhidin belirleyeceği kişilere ferağından evvel, bu kişiler ile müteahhit arasındaki inşaat sözleşmesi ilişkisinin arsa sahiplerini hiçbir şekilde bağlamadığını içeren belgeyi müştereken imza ederek arsa sahiplerine vereceklerdir. Müteahhit böyle bir belgenin inşaat sözleşmesinin tarafı olan kişilerce imzalanmasının sağlanacağını taahhüt eder."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; tapuda arsa sahipleri adına kayıtlı olmakla birlikte aranızdaki sözleşme gereği şahsınıza ait olan dairelerin üçüncü kişilere satışından elde edeceğiniz gelirin ticari kazancınızın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu dairelerin arsa sahipleri tarafından üçüncü kişilere tapuda devir işlemi gerçek bir satış işlemi olmayacağından ve bu devir işleminden elde edilen gelir tarafınızdan ticari kazanç olarak beyan edileceğinden arsa sahipleri adına gelir vergisi yönünden herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız

hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.