

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE TİCARİ KAZANCIN TESBİTİ

Doç. Dr. Yılmaz BENLİGİRAY

GİRİŞ

Biz bu yazımızda, özel inşaat işleri deyimini kendi nam ve hesaplarına konut ve/veya işyeri yapıp satan inşaat firmalarının yaptıkları inşaatlar anlamında kullanmaktayız. Ülkemizde esas olarak konut üretimi özel kesim tarafından gerçekleştirilmektedir (1).

Özel inşaat işlerinde, inşaat firmaları genellikle bina şeklindeki inşaatları kendi arsaları üzerinde yapabilecekleri gibi karşılığında anlaşmaya varılan sayıda daire ve işyeri vermek suretiyle başkalarının arsaları üzerinde de yapabilirler.

Bina yapıp daire şeklinde satışı, herhangi bir mamul imal ve satışından farklı değildir. Özel inşaat işleri, Gelir Vergisi Kanunumuzun 42, 43 ve 44 ncü maddelerinde ele alınan yıllara yaygın inşaat ve onarım taahhüt işlerine benzer görünmekte ise de tabii olduğu hükümler farklıdır. Benzerlik, her iki işte de bir inşaatın sözkonusu olmasından, ileri gitmez. Dolayısı ile özel inşaat işlerinde

(1) Dursun Bila, Konut Sorunu ve Toplu Konut Uygulaması, Çözüm Dergisi, Sayı 3, Mart 1985, s. 73.

ticari kazancın tesbiti için inşaat maliyetinin belirlenmesi ve satış bedeli ile karşılaştırılması gerekir. Bu amaçla da yazımızda, inşaat maliyet unsurlarını, birim maliyetleri, satış hasılatının doğuşunu ve firmada kalan daire ve işyerlerinin değerlemesini ele alacağız.

I. MALİYETİN BELİRLENMESİ

Yukarıda ifade ettiğimiz üzere özel inşaat işleri inşaat firması açısından imal edilip satılan mal niteliğindedir. Bu nedenle sözkonusu inşaatın maliyetinin belirlenmesinde Vergi Usul Kanununun 275 nci maddesi esas alınır (2).

1. Maliyet Giderleri

VUK nun 275 nci maddesinin ışığı altında, özel inşaatlardaki maliyet unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

Direkt Maliyet Giderleri:

- 1) Arsa bedeli
- 2) Malzeme giderleri
- 3) İşçilik giderleri
- 4) Dışarıya (taşoranlara) yaptırılan işler
- 5) Diğer direkt giderler

Endirekt Maliyet Giderleri:

- 6) Genel imal giderlerinden inşaata düşen pay
- 7) Genel yönetim giderlerinden inşaata düşen pay

Bu maliyet unsurlarının belirlenmesi ve biraraya getirilmesiyle inşaatın bütünüünün maliyeti (toplam maliyet) bulunur.

A. Arsa Bedeli

Özel inşaat işlerinde inşaat firmaları bina şeklindeki inşaatlarını ya kendi arsalarına ya da daire ve/veya işyeri karşılığında başkalarının arsaları üzerinde yaparlar.

-
- (2) VUK m: 275 «İmal edilen emtianın (tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıdaki yazılı unsurları ihtiva eder :
1. Mamulun vücuda getirilmesinde sarfolunan iptidai ve hammaddelerin bedeli ;
 2. Mamule isabet eden işçilik;
 3. Genel imal giderlerinden mamüle düşen hisse;
 4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulun maliyetine katılması ihtiyaridir.)
 5. »

a. Kendi Arsası Üzerinde İnşaat

Bu şekildeki inşaatta; inşaat firmaları üzerinde bina yapmaya karar verdikleri arsayı, sahibinden pazarlık usulüyle satın alır ve arsanın tüm mülkiyetine sahip olurlar. Bu durumda arsanın maliyet bedeli, inşaat maliyetinin bir unsuru olmak üzere inşaata yüklenir.

b. Başkasının Arsası Üzerinde İnşaat

Bina yapıp daire ve/veya işyeri şeklinde satışını yapan inşaat firmalarının yaygın şekilde arsa temin etme şekli, arsa sahipleri ile inşa edilen binadaki dairelerden birkaçının arsayla mübadelesidir. Bu tür alış veriş, hukuki bakımdan bir trampa aktidir (3).

Daire ve/veya işyeri karşılığında başkasının arsası üzerinde inşaat yapıldığında maliyet unsuru olarak arsa bedelinin tesbiti özelik arzeder. Şöyle ki: İnşaatın toplam maliyetinin, arsa sahibine verilen dairelere isabet eden kısmı, inşaat firmasına kalan daire ve/veya işyerlerinin arsa maliyetidir.

Örnek: Başkasının arsası üzerine inşa edilen binanın, arsa bedeli dışında toplam maliyeti 360.000.000.— liradır. İnşa edilen binada eşit arsa paylı 20 daire bulunmakta olup, bunun 5 dairesi arsa karşılığı verilecektir.

Bu örnekte ilgili maliyetler aşağıdadır:

- 1) $360.000.000 : 20 = 18.000.000.-$ TL. Arsa dışı daire maliyeti
- 2) $360.000.000 : 15 = 24.000.000.-$ TL. Firmaya kalan daire maliyeti
- 3) $24.000.000 - 18.000.000 = 6.000.000.-$ TL. Daire arsa maliyeti
- 4) $6.000.000 \times 15 = 90.000.000.-$ Bina arsa maliyeti

Yukarıdaki maliyetlerden bizimle ilgili olan bina arsa maliyetidir. Bu maliyeti kısa yoldan aşağıdaki şekilde de hesaplamak mümkündür:

- 1) $360.000.000 : 20 = 18.000.000.-$ TL Arsa dışı daire maliyeti
- 2) $18.000.000 \times 5 = 90.000.000.-$ TL Arsa karşılığında verilen daireler mali. (arsa bed.)

(3) T.C. Maliye Bakanlığı-Gelirler Genel Müdürlüğü, Ortaklıklarda Kâr Dağıtımı ve Çeşitli İş Kollarında Vergi İncelemesi, Güneş Matbaacılık T.A.Ş. Ankara - 1973, s. 141.

Daire karşılığı edinilen arsa bedeli muhasebeleştirilmeye konu olmaz. Çünkü bu bedel toplam fiili maliyete göre belirlenir. Yukarıdaki hesaplamalar sadece konuyu açıklığa kavuşturmak için verilmiştir.

B. Malzeme Giderleri

Doğrudan inşaatın bünyesine giren maddeler, malzeme maliyet giderlerini oluşturur. İnşaatların niteliklerine göre kullanılan malzeme türleri değişebilir. Ülkemizde inşaatların çoğunluğunun gerçekleştirilmesinde kullanılan taş, çakıl, kum, kireç, çimento, demir, tuğla, kiremit, kereste vb. ler malzemeler için bazı genel örneklerdir. Eğer aşağıda sıralayacağımız malzemelerin kullanılmasını gerektiren işler dışarıya (taşaronlara) yaptırılmıyorsa, yine malzeme grubuna dahil edilirler. Bunlara örnek olarak da kapı-pencere için doğramalıklar, badana malzemeleri, boya, cam, sıhhi tesisat malzemeleri, elektrik tesisat malzemeleri, kalorifer tesisat malzemeleri, asansör, mermer, mozaik vb. gösterilebilir. Özellikle konut ve işyeri inşaatları gözönünde tutularak verilen bu örneklerin, inşaat türüne ve tekniğine göre değişebileceğini belirtmek isteriz.

Kullandıkları anda maliyet gideri haline dönüşecek olan inşaat malzemelerinin muhasebeleştirilmesinde değişik uygulamalarla karşılaşılabilir. Satın alınan ve kullanılacakları inşaat alanında teslim alınan malzemeler, doğrudan inşaat maliyetine yüklenebilir (4). Ancak dönem sonlarında inşaat alanında kullanılmayan malzemeler varsa, bu malzemelerin inşaat maliyetlerinden çıkarılarak aktifleştirilmesi gerekir.

C. İşçilik Giderleri

Malzeme giderlerinden sonra inşaat maliyetlerinin en önemli unsuru, işçilik giderleridir. Ülkemizde işçilik giderlerinin tüm inşaat maliyeti içindeki payı %20 dolayındadır (5).

İşçilik maliyet gideri olarak direkt ve endirekt işçilik giderleri şeklinde sınıflandırılabilir. Direkt işçilik giderleri, maliyet bi-

-
- (4) Diğer muhasebeleştirme uygulamaları için bkz: Yılmaz Benligiray, İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Muhasebe Sistemi, Eskişehir İ.T.İ.A Yayın No. 241/161, Eskişehir - 1981, s. 100-103.
- (5) Sosyal Sigortalar Kurumunun 11.7.1974 gün ve 1755 nolu Genelgesi ile bina inşaatında işçilik giderlerini asgari % 20 olarak öngörmüştür.

rimlerinde teşhis edilebilen ve maliyetlere doğrudan yüklenebilen işçiliklere denilmektedir. Endirekt işçilik giderleri ise, direkt işçilikler dışında kalan ve dolaylı bir şekilde maliyetlere yüklenebilen işçilikleri kapsar.

Bir inşaat yapımında doğrudan çalışan ve ücretleri maliyetlere dolaysız olarak yüklenebilen elemanlara bir konut inşaatı için örnek olarak: Duvarcılar, sıvacılar, boyacılar, kaynakçılar, ameleler vb. verilebilir.

İnşaat maliyetlerine dolaylı bir şekilde yüklenebilen işçilik giderlerine örnek olarak da birden fazla inşaatın yapımında hizmet gören kamyon şöförleri, buldozer, ekskavatör, vinç vb. araçların operatörlerinin ücret veya maaşları verilebilir. Sözü edilen elemanlar sürekli olarak aynı inşaat için çalışmaktaysalar kendilerine yapılan ödemeler, direkt işçilik kabul edilerek doğrudan inşaat maliyetine yüklenebilir .

D. Dışarıya (taşoranlara) yaptırılan işler

İnşaat işinin tamamının inşaat firması tarafından gerçekleştirilmesi pek karşılaşılmayan bir durumdur. İnşaat işinin bazı bölümlerinin taşoranlara yaptırılmasının çeşitli nedenleri vardır:

— Taşoranlar inşaat endüstrisinin bazı alanlarında uzmanlaşmış elemanlara sahiptirler. Bu nedenle o alanlara giren işleri daha kaliteli ve ekonomik olarak yaparlar.

— İnşaatın bazı bölümlerinin yapılması özel makina ve teçhizatın kullanımını gerektirir. Bu araçlara sahip taşaronlara iş yaptırmak, bu araçları almaktan daha ekonomik olabilmektedir.

Bu nedenlerle dışarıya yaptırılan işler (hafriyat, doğrama, sıhhi tesisat vb.) karşılığı yapılan ödemeler direkt maliyet unsuru olarak inşaat maliyetine eklenir.

E. Diğer Direkt Maliyet Giderleri

İnşaatların gerçekleştirilmesi sırasında arsa, malzeme, işçilik ve taşoranlara yaptırılan işler dışında kalan fakat inşaat maliyetine doğrudan yüklenebilen bu maliyet giderlerini, diğer direkt maliyet giderleri olarak adlandırmaktayız.

Bir özel inşaatta bu gruba giren giderler için aşağıdakiler örnek olarak gösterilebilir:

- Her türlü resim ve harçlar,
- Proje giderleri,
- Makina ve teçhizat kiralaları,
- Elektrik giderleri (inşaatla ilgili)
- Su gideri (inşaatla ilgili)

Örneklerini verdiğimiz bu direkt maliyet giderleri de inşaatın toplam maliyetinin bir unsuru olarak inşaat hesabına yüklenir.

F. Genel İmal Giderleri

Genel imal giderleri bir maliyet birimine (6) bazı ölçülere göre dolaylı olarak yüklenebilen maliyet giderlerini içeren kavramdır.

Bir inşaat içinde genel imal giderleri kavramı içine genellikle inşaat alanlarında meydana gelen, ancak belirli bir inşaatla yüklenemeyen hizmetinden birden çok inşaatın yararlandığı giderler girer.

Bu giderlere örnek olarak şunlar gösterilebilir:

- Araç çalıştırıcı ücretleri (kamyon şöförleri ücretleri, operatör ücretleri)
- Araçların bakım ve onarım giderleri.
- Mazot, yağ vb. giderler.
- Taşıt amortisman giderleri,
- Makina ve teçhizat amortisman giderleri.

Bu giderlerin genel imal gideri olarak nitelendirilebilmesi için meydana gelmelerinden birden çok inşaat işinin yapılması gerekir. Çeşitli hizmetlerin sağlanması için meydana gelen bu giderler, tek bir inşaat işinin varlığında, herhangi bir şekilde dağıtıma gerek kalmaksızın «diğer direkt giderler» de olduğu gibi doğrudan inşaat maliyetine yüklenir.

Eğer bu giderlerden, birden çok inşaat işi yararlandığı takdirde bu giderler inşaat maliyetlerine dolaylı yöntemler kullanılarak dağıtılacaktır. Bu dolaylı yöntemlerde esas alınabilecek anahtar herbir inşaatla çalışılan gün sayısı olabilir (7).

(6) Konumuz açısından inşaatın bütünü maliyet birimi olmaktadır.

(7) Diğer bir esas, o dönem içinde her bir inşaat için oluşan «işçilik + malzeme giderleri» esas olabilir.

2. Toplam ve Birim Maliyetler

İnşaatın maliyeti, yukarıda belirtilen maliyet unsurlarının toplamından oluşur. Birim maliyetler, diğer ifadeyle daire ve işyerlerinin maliyeti, binanın tüm maliyetinden her daire ve/veya işyerine bazı ölçü ve esaslara göre pay verilmek suretiyle bulunur. En yaygın kullanılan ölçü, her daire ve/veya işyerinin, müşterek alanlar dışındaki toplam metrakareye oranıdır.

A. Kendi Arsası Üzerinde İnşaat Daire Maliyetlerinin Hesabına Örnek

İnşa edilen binanın arsa bedeli dahil, toplam maliyeti 216.000.000.- liradır. Buradaki 10 dairenin 5'i 150 şer m² (A tipi), 5'i 120 şer m² dir (B tipi). (A) tipi ve (B) tipi dairelerin maliyeti ne kadardır?

$$(A) \text{ Tipi } 5 \times 150 = 750 \text{ m}^2$$

$$(B) \text{ Tipi } 5 \times 120 = 600 \text{ m}^2$$

Toplam daire alanları 1.350 m²

$$\text{M}^2 \text{ maliyet} = \frac{216.000.000}{1.350} = 160.000.- \text{ TL.}$$

$$(A) \text{ Tipi daire maliyeti} = 150 \times 160.000 = 24.000.000.- \text{ TL.}$$

$$(B) \text{ Tipi daire maliyeti} = 120 \times 160.000 = 19.200.000.- \text{ TL.}$$

B. Arsa Karşılığı Daire Verilmesi Halinde Daire Maliyetlerinin Hesabına Örnek

Yukarıda verilen örnekteki binanın inşa maliyetinin arsa bedeli hariç 194.400.000.- lira olduğunu varsayalım. Arsa sahibine 1 adet (A) Tipi, 1 adet (B) tipi olmak üzere 2 adet daire verildiğini kabul edelim. İnşaat firmasına kalan (A) tipi ve (B) dairelerin maliyeti ne kadardır?

$$\text{Arsa sahibine verilen} : 150 + 120 = 270 \text{ m}^2 \text{ lik } 2 \text{ daire}$$

$$\text{Firmaya kalan} : 1.350 - 270 = 1.080 \text{ m}^2 \text{ lik } 8 \text{ daire}$$

$$\text{M}^2 \text{ maliyet} = \frac{194.400.000}{1.080} = 180.000.- \text{ TL.}$$

(A) tipi daire : $150 \times 180.000 = 27.000.000.-$ TL.

(B) tipi daire : $120 \times 180.000 = 21.600.000.-$ TL.

Toplam maliyet :

(A) tipleri : $27.000.000 \times 4 = 108.000.000.-$ TL.

(B) tipleri : $21.600.000 \times 4 = 86.400.000.-$ TL.

(A) ve (B) tipleri : $108.000.000 + 86.400.000 = 194.400.000.-$ TL.

İnşa edilen binada bulunan daire ve işyerlerinin maliyetlerinin yukarıda açıklanan şekilde hesabı ve değerlemesi vergi mevzuatımız açısından doğru olup, vergi denetimi açısından da sorun çıkarmaz. Ancak, bu şekilde belirlenen daire ve işyeri değerleri yeşil sahaya bakma, ön ve arkada yer alma, zemin ve çatı katı olma gibi özellikleri dikkate almamaktadır. Bu sakıncayı gideren çeşitli yöntemler önerilirse de (8) bu yöntemlerde de tam objektiflik sağlanmamakta ve vergi denetim elemanlarınca kabul görmemektedir.

II. SATIŞ HASILATININ DOĞUŞU VE TİCARİ KAZANCIN TESBİTİ

Özel inşaatlarda kârın (ticari kazancın) daire ve/veya işyerinin maliyetiyle satış hasılatının karşılaştırılması suretiyle hesaplanacağını belirtmiştik. Bu bakımdan özel inşaatlarda satış hasılatının ne zaman doğmuş kabul edileceğinin açıklığa kavuşturulması gerekir.

Özel inşaatlarda hasılatın doğuşu açısından işin bitimi önem taşımaz. Kâr veya zararın meydana gelişi için satışın yapılması gerekir. Satışın da gayrimenkulün alıcıya fiilen teslimi ile tam olarak meydana geldiği kabul edilir.

Uygulamada genellikle önce arsa tapusu ile arsanın belli bir hissesi satılmakta ve arsa üzerine yapılan inşaat arsanın mütemim cüzü olduğundan, önce iştirak halinde mülkiyet doğmakta; sonra daire veya işyerinin alıcıya teslimi ile satış akdi, elde etme açısından tamam olmaktadır (9).

Gayrimenkul inşa halindeyken alınan peşinat veya avans hasılat sayılmaz. Bu şekildeki vadeli satışlarda vergiyi doğuran olay

(8) Bkz : Maliye Bakanlığı ... s. 155-156.

(9) Gerçek teslim tarihinin belirlenmesinde iskân raporunun tarih ve onayının öğrenilmesi büyük önem taşır.

tapuda tescil işlemleri değil, iktisadi tasarruf hakkının fiilen alıcıya teslimidir (10).

Tamamlanan özel inşaatın satışı ile ilgili olarak şu üç durumdan biriyle karşılaşılabılır:

1) Tüm daire ve işyerleri inşaatın tamamlandığı yıl içinde satılabilir.

Tüm daire ve işyerleri inşaatın tamamlandığı yıl içinde satıldığı takdirde, stok da bulunmayacağından toplam satış bedeli ile toplam maliyet arasındaki fark kârı ya da zararı verir.

2) Tamamlanan inşaatın daire ve işyerlerinden o yıl hiç satış olmayabilir.

Tamamlanan inşaatın daire ve işyerlerinden hiç satış olmaması halinde, herhangi bir kâr ya da zarar olmayacaktır. Çünkü, inşa edilen daire ve işyerleri maliyet bedelleri üzerinden envantere stok olarak değerlendirilecektir .

3) Daire ve işyerlerinin bir kısım inşaatın tamamlandığı yılda satılırken bir kısım da satılmamış olabilir.

İnşa edilen binanın daire ve işyerlerinin birden çok yıl içinde satılması halinde, satılan kısım ile ilgili kâr veya zararın, satışın yapıldığı yılda tesbiti ve beyanı gerekir. Kazancın tesbit ve beyanı için daire ve işyerlerinin tamamının satılması beklenmez. Yıl içinde satılmayan daire ve işyerleri maliyet bedelleri üzerinden stok olarak gözükecektir.

ÖZET VE SONUÇ

İnşaat firmalarının kendi nam ve hesaplarına inşa ettikleri daire ve işyeri satışından elde ettikleri ticari kazancın tesbiti için inşaat maliyetinin belirlenmesi ve satış bedeli ile karşılaştırılması gerekir. İnşaat maliyetinin belirlenmesinde VUK nun 275 nci maddesi esas alınır. İnşaat firması aynı anda birden çok özel inşaat işini birlikte yürütüyorsa, genel imal giderlerinin inşaatlara dağıtılarak maliyet tesbitinin yapılması gerekir. Özel inşaatlarda satış hasılatı daire ve/veya işyerinin alıcıya teslimi ile tam olarak gerçekleşmekte ve ticari kazanç bu işleme bağlı olarak doğmaktadır .

(10) Dn. Y.D. 3.6.1976 gün ve Esas No : 1975/2256, Karar No : 1976/1422.