

ÖZEL İNŞAAT İŞLERİNDE MUHASEBE VE VERGİ UYGULAMALARI

**MUĞLA SMMM ODASI
Muğla, 29.04.2011**

**Sakıp ŞEKER
Yeminli Mali Müşavir**

Muhasebe Uygulaması Yönünden İnşaat İşleri

- **1- Taahhüt Şeklinde Yürütülen İnşaat İşleri**
 - a) Yıllara yaygın inşaat ve onarma işleri,
 - b) Yıllara yaygın olmayan inşaat ve onarma işleri,
- **2- Özel İnşaat İşleri (Yap-sat)**
 - a) Kendi nam ve hesabına bina inşası
 - b) Kat karşılığı inşaat işleri
- **3- İşletmeler tarafından yatırım amacı ile yapılan inşaat işleri** (bizzat inşa edilen büro, fabrika, tesis vb. inşaatlar)
- **4- Özel Maliyet Bedeli Kapsamında Yapılan İnşaat İşleri** (yap işlet devret modeli dahil)
- **5-Yapı Kooperatiflerince Yürütülen İnşaat İşleri**

İnşaat işinin kapsamı

- Bir işin inşaat işi olup olmadığı faaliyet sonucunda bir “eser”in meydana gelip gelmediğine bakılır. Dekapaj işinin eser niteliği taşıyıp taşımadığı tartışmalı olmakla birlikte kanunda belirtildiği için inşaat işi sayılmaktadır. Çevre düzenleme, arazi düzenleme, sondaj, kuyu açma ve benzeri işler de inşaat işi sayılır. Bir binanın belli bir kısmının inşası da inşaat işi sayılır. Duvar yapılması, boya işleri, çatı, su, doğalgaz ve elektrik tesisatının yapılması inşaat işi kapsamındadır.
- Onarma (tamir ve bakım) işleri de yapılan işin maliyetine ve büyüklüğüne bakılmaksızın inşaat işi sayılır. Bu işler birden fazla takvim yılına yayılıyorsa yıllara yaygın inşaat işi olarak muhasebeleştirilir ve vergilendirilir.

I-İnşaat işlerinde değerlendirme

- VUK'nda 8 farklı değerlendirme ölçüsü yer almaktadır. Maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri...gibi. (VUK;261)
- Değerleme işlemi, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin değerinin takdir ve tespit edilmesini ifade eder.
- VUK'nun 269. maddesine göre iktisadi işletmelere ait gayrimenkuller **maliyet bedeli** ile değerlendirilir. Maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması nedeniyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamını ifade eder.

İnşaat işleri maliyet bedeline göre değeri

- Kendi adına yapılan inşaat işleri” imal edilen emtia” gibi maliyet bedeli ile değeri. (VUK;275) VUK’unda hizmet bedelinin hangi değeri ölçüsü ile değeri olacağına ilişkin açık bir hüküm yoktur. Yap-sat şeklindeki taşınmazların imal ve inşası imal edilen emtia, başkaları adına yapılan inşaat taahhüt işleri ise ”hizmet” olarak değeri. Hizmet işleri de maliyet bedeli esasına göre değeri.
- Gayrimenkullerde maliyet bedeline "satın alma bedeli“ nden başka, mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerin de ilave edilmesi gerekir. İnşa edilen binalarda inşa ve imal giderleri satın alma bedeli yerine geçer denilmiştir. (VUK;270, 271)
- Gayrimenkulleri genişletmek veya iktisadi kıymetlerini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler gayrimenkulün maliyet bedeline eklenir. (VUK;272)

İnşaat işlerinde maliyet unsurları

Arsa bedeli bina maliyetinin en önemli unsurudur. (UFRS'de arsa bina maliyetine dahil edilmez ve amortismanına konu edilmez.)

- Mevcut bir binanın satın alınarak yıkılması ve arsanın tesviyesi için yapılan harcamalar,
- İnşaatla ilgili her türlü malzeme giderleri,
- işçi ve memurların ücretleri,
- İnşaat işi ile ilgili vergi, resim, harç ve benzeri ödemeler,
- İnşaat işi ile birlikte başka işlerin veya birden fazla işin bir arada yapılması halinde, genel giderlerden ilgili inşaata düşen paylar,
- Finansman giderleri,
- Amortisman giderleri, (kullanılan makine ve taşıtlara ait)
- İnşaat işi ile ilgili olarak ödenen tazminatlar (kıdem, ihbar ve sözleşmeden doğan cezalar dahil)

ORTAK GİDERLERİN DAĞITIMI

- **Birden fazla inşaat işinin birlikte yapılması halinde;**

Yıl içinde birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek genel giderler bu işlere ait **harcamaların** birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır. 1.1.2004 tarihinden önce ortak genel giderler **hakediş tutarları** ölçüsünde dağıtılmaktaydı.

- **Diğer işlerle birlikte yapılması halinde;**

Yıl içinde tek veya birden fazla inşaat ve onarma işinin 42. madde kapsamına girmeyen işlerle birlikte yapılması halinde, her yıla ait müşterek giderler, bu işlere ait **harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat** tutarlarının birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılır.

ORTAK GİDERLERDEN FAALİYET DIŞI GELİRLERE PAY VERİLMESİ GEREKİR Mİ?

- İşletmenin esas faaliyeti dışında elde ettiği demirbaş satıŐları, kira gelirleri, faiz ve benzeri menkul kıymet gelirleri, alınan tazminatlar gibi arızı nitelikteki gelirlerin de diğer faaliyetler olarak dikkate alıp bunlara da ortak genel giderlerden pay verilecek midir?
- Arızı nitelikteki bu tür gelirler için ortak genel giderlerden pay verilmesine gerek olmadığı ileri sürülebilirse de Maliye Bakanlığı ortak genel giderlerin dağıtımında kullanılacak hasıllara faaliyet dışı gelirlerin de dahil edilmesi gerektiği görüşündedir. Danıştay da bu görüştedir.
- Ortak giderlerden arızı gelirlere pay verilmesi işletme lehine bir uygulamadır.
- Özel inşaat işlerinde de maliyet bedeli esası gereği ortak giderlerden pay verilmelidir.

Finansman giderlerinden pay verilmesi

- Ortak gider kavramına finansman giderleri de dahildir. Finansman giderlerinin dağıtımında kur farkı gelir ve giderlerinin netleştirilmesi gerektiği görüşümdedir. Kur farkı gelirlerinin tamamının dönem geliri, kur farkı zararlarının tamamının inşaat işlerinin gideri olarak dikkate alınması doğru olmaz.
- Bu uygulamada faaliyet dışı zararlar gider olarak kabul edilmez. Örneğin, demirbaş satış zararlarına bağımsız bir faaliyet olmadığı için genel yönetim giderlerinden pay verilmemelidir.

ÇALIŞMAYAN MAKİNA AMORTİSMANLARI

- Birden fazla inşaat ve onarma işinde veya bu işlerle müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanları, bunların her işte kullanıldıkları **gün sayısına göre** dağılır.
GVK;Md:43
- Danıştay'a yansıyan bir olayda, Danıştay 3.Dairesi, dönem içerisinde satın alınan makinenin satın alma tarihinden önceki günlere isabet eden amortismanın doğrudan dönem zararı olarak kaydedilebileceğine karar vermiştir. Çalışılmayan günlere ait amortismanlar 680 nolu hesaba yazılmalıdır.

BİTEN İŞLERDEN ARTA KALAN MALZEMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

- Kullanılmış olup diğer işlerde de kullanılabilen olan inşaat malzeme ve artıkları emsal bedeli ile biten inşaat giderinden çıkartılıp diğer inşaatın giderine veya stok hesaplarına alınmalıdır.
- İnşaat artıklarının satılması halinde elde edilen gelir 649. Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabına alınmalı; artıkların maliyet bedelinin kesin olarak hesaplanamadığı durumlarda, maliyet bedeli ilgili olduğu inşaat maliyetinden çıkartılmamalıdır.
- Kullanılmadan satılması gereken malzemeler ilgili inşaat maliyetinden çıkartılarak 153- Ticari Mallar veya 157-Diğer Stoklar hesabına alınmalıdır.

İNŞAAT İŞLERİNDE RANDIMAN HESABI

- Her maliyet oluşumunda olduğu gibi inşaat işlerinde de bir randıman hesabı yapmak mümkündür. İnşaat giderleri içinde yer alan demir, çimento, akaryakıt, kereste, tuğla, kum, çakıl gibi temel girdilerin yapılan işte ve miktarda kullanılması gerektiği kesin olmasa bile yaklaşık olarak hesaplanabilir.
- İnşaat malzemelerinin, muhasebe stok programında (modülünde) izlenmesinde büyük yarar bulunmaktadır.
- İnşaat işlerinde maliyetin kesin olarak tespit edilemediği durumlarda gelir kesin olarak tespit edilebiliyorsa (kamu ihalelerinde olduğu gibi) gelirin %20'si safi kar kabul edilmektedir.

KANUNEN KABUL EDİLMEMEYEN GİDERLERİN KAYDI

- Genel gider niteliğinde olup dönem karını önemli ölçüde etkilemeyecek tutardaki kanunen kabul edilmeyen giderlerin devam eden işlere dağıtılmayıp doğrudan ilgili yılda sonuç hesaplarına intikal ettirilerek kanunen kabul edilmeyen gider olarak matrahın hesabında dikkate alınması uygun olur.
- Aksi halde her iş için nazım hesaplarda veya maliyet hesaplarının altında KKEG adı altında muavin hesap açmak ve işin bittiği yılda matraha ilave etmek gerekir.

AVANSLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

- Gerek inşaat işlerinde gerek diğer ticari faaliyetlerde avanslar gerçek bir alacak veya borç olarak dikkate alınmalıdır.
- Özel inşaat işlerinde bina tamamlanmadan tahsil edilen paralar mutlaka alınan avanslar hesabında gösterilmelidir.
- Yabancı para cinsinden olan avansların değerlemesinden doğan kur farkları kar veya zarar olarak değerlendirilme gününde kayda alınmalıdır.
- Yıllara yaygın inşaat işlerinde ise Danıştay kur farkı gelirlerini işin bittiği yıl geliri olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşündedir.

İNŞAAT İŞLERİNDE GEÇİCİ VERGİ UYGULAMASI

- Yıllara yaygın inşaat taahhüt işleri geçici vergiye tabi değil. Gelir olmasa da geçici vergi beyannamesi verilmeli.
- Özel inşaat işlerinden elde edilen kazançlar ise geçici vergiye tabidir.
- Y.Y.inşaat taahhüt işi olanlarda son geçici vergi beyanı ile yıllık gelir/kurumlar vergisi beyannamesi arasındaki matrah farkı %10'u aşsa da Y.Y. İnşaat işleri geçici vergiye tabi olmadığı için vergi tarhını gerektirmez.
- Yıllara yaygın olmayan inşaat taahhüt işlerinde geçici vergi inşaatın bittiği geçici vergi döneminde mi beyan edilmeli yoksa gelir elde edildikçe kar/zarar hesaplanmalı mı? Tartışmalı bir konu.
- Son geçici vergi dönemine geçici kabulü onaylanan yıllara yaygın inşaat taahhüt işlerinin de dahil edilmesinde yarar var. Ancak, yasal engel var.

II-Özel inşaat (Yap-sat ve Kat Karşılığı)işlerinde muhasebe ve kazancın tespiti

- İşletmelerin kendi arsa veya arazisi üzerine ya da kat karşılığı başkalarına ait arsa veya arazi üzerine satmak amacıyla inşa ettiği bina ve benzeri inşaatlarla ilgili maliyetler, **hizmet üretim maliyeti** olarak değil, dönem içinde üretim giderleri hesaplarından 710, 720 ve 730 no.lu hesaplarda izlenir. **Özel inşaat işlerinin aynı yıl içinde bitirilememesi halinde, inşaat maliyetinin bilançoda 170-178 no.lu hesaplara değil, 151 no.lu Yarı Mamuller - Üretim hesabına devredilmesi gerekir.**
- Tamamlandığı halde henüz satılmayan bina ve bağımsız bölümlerin de yine 15-Stoklar grubu içinde yer alan **152- Mamuller** hesabında izlenmesi gerekir.

KAT KARŞILIĞI İNŞAAT İŞLERİ

1- Değer Artışı Kazancı

2- Ticari Kazanç

ÜÇ FARKLI YAKLAŞIM

1- Arsa payı karşılığı edinilen bağımsız bölümün yeni bir iktisap olduğu

2- Arsanın şekil değiştirmesi görüşü (Servetin değerlendirilmesi)

Arsanın alındığı tarih iktisap tarihi kabul edilmekte.

3- Trampa iki ayrı teslim (30 nolu KDV Genel Tebliği)

TİCARİ KAZANCIN UNSURLARI

- **Devamlılık**
 - a- İşlem Çokluğu (Maliye'nin görüşü)
 - b- Alım ve Satımda Çokluk (Danıştay'ın görüşü)
- **Ticari Organizasyon** (işin ticari bir organizasyon gerektirmesi veya ticari bir organizasyon altında yürütülmesi)
- **Amaç** (Kazanç elde etme niyeti)

İktisadi İşletme Kavramı : Gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi. İktisadi işletme kavramı ticari işlemeden daha geniş.

KAT KARŞILIĞI İŞLERİNDE KDV UYGULAMASI

- Arsanın iktisadi işletmeye dahil olması durumunda müteahhide devri KDV'ye tabi. KDV yönünden vergiyi doğuran olay sözleşme tarihi değil, inşaatın tamamlanıp mal sahibine bağımsız bölümlerin teslim edildiği andır.
- Arsanın iktisadi işletmeye dahil olmaması ve arızı nitelikte olması halinde müteahhide devri KDV'ye tabi değil.
- İktisadi işletmeye dahil olmamakla birlikte arsa sahibinin inşaat işlerini mutad ve sürekli şekilde yapması halinde arsanın müteahhide devri KDV'ye tabi.

ARSANIN MÜTEAHHİDE DEVRİNDE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

- Tapuda tescil veya fiili kullanıma terk
İnşaatın tamamlanıp (iskanın) yapı kullanma
izin belgesinin alınması

Kat irtifakı tesisi vergiyi doğuran olayı
meydana getirmez.

- İnşaat devam ederken alınan kat irtifakı
tapusunda fatura kesilmez.

MÜTEAHHİDİN ARSA SAHİBİNE BAĞIMSIZ BÖLÜM TESLİMİNDE KDV

- 1-** Kat karşılığı sözleşmesi trampa niteliğinde olmadığından KDV'ye tabi değil. (Danıştay'ın baskın görüşü)
- 2-** Kat karşılığı sözleşmesi trampa olup, bağımsız bölümlerin mal sahibine teslimi KDV'ye tabi. (30 No'lu KDV Genel Tebliği)
- 3-** Sadece inşaat kısmı hizmet ifası olarak KDV'ye tabi olmalı. (3.görüş)

KDV MATRAHININ TESPİTİ SORUNU

- Emsal Bedel Yaklaşımı (30 nolu Tebliğ)
- Maliyet Bedeli Yaklaşımı (VUK, Md:267)
 - Ortalama maliyet bedeli
 - Perakende veya toptan satışta %5 veya %10 kar
 - Takdir esası

ARSA PAYININ DEĞERİ SORUNU

1- Arsa payının müteahhide devir bedeli, devredilen arsa karşılığında müteahhitten alınan bağımsız bölümlerin değeridir.

2- Arsanın devir bedeli, arsanın müteahhide devir tarihindeki **emsal** bedelidir.

3- Arsanın maliyet bedeli, müteahhit tarafından arsa karşılığında arsa sahibine teslim edilen gayrimenkulün inşaatı için **yapılan harcamaların** toplamıdır.

4- Maliyet bedelinin enflasyon (TEFE/TÜFE oranında artırılması).

Örnek Uygulama

$\frac{1}{2}$ 'si mal sahibine $\frac{1}{2}$ 'si müteahhide ait olacak şekilde yapılan kat karşılığı sözleşmesine göre inşa edilen toplam 10 adet konutun toplam maliyeti 1 milyon TL ise, müteahhide kalan her bir konutun maliyet bedeli 200 bin TL'dir.

Bu durumda arsa sahibine kalan dairelerin maliyet bedeli, müteahhide kalan dairelerin maliyet bedelinden az olmamak üzere 1 milyon lira olmalıdır. Bu tutarın 500 bin TL'lik kısmı arsa bedeli, 500 bin TL'lik kısmı bina bedeli olmalıdır. KDV'ne tabi tutar bina maliyetine ait kısım olmalıdır. 30 nolu Tebliğdeki emsal bedelden ne anlaşılması gerektiği açık değildir. Bize göre emsal bedel, müteahhidin inşaat maliyetinden arsa sahibine düşen bağımsız bölümlere isabet eden maliyet bedeli olmalıdır.

Arsanın mülkiyeti (tapusu) mal sahibine ait olduğuna göre, arsa sahibine kalan bağımsız bölümlere ait arsa bedeli KDV'ne tabi tutulmamalıdır.

Müteahhidin Arsa Sahibine Düzenlediği Faturanın Kaydı

KDV oranı %1 olarak dikkate alınmıştır.

| | | |
|-----------------------|---------|---------|
| -----/----- | | |
| 152- Mamuller Hesabı | 505.000 | |
| 600- Yurtiçi Satışlar | | 500.000 |
| 391- Hesaplanan KDV | | 5.000 |

Arsa sahibine düzenlenen faturanın kaydı (arsa kısmının emsal bedeli-
maliyet bedeli)

| | | |
|-------------------------------|---------|--|
| -----/----- | | |
| 620-Satılan Mamuller Maliyeti | 505.000 | |
| 152- Mamuller Hesabı | 505.000 | |

(Arsa sahibine verilen dairelerin maliyet hesabından çıkarılması)

| | | |
|-------------|--|--|
| -----/----- | | |
|-------------|--|--|

- Müteahhide kalan 5 dairenin müteahhide maliyeti 1.005.000.-TL'dir.

Müteahhit Arsa Sahibine Bina Mı Teslim Etmekte, İnşaat Hizmeti Mi Vermekte?

- Arsa sahibinin mülkiyetindeki arsa bedeli üzerinden KDV hesaplanması, ortada müteahhidin arsa sahibine arsa teslimi bulunmadığı (sadece inşaat hizmeti ifa ettiği) için doğru değildir. Ancak uygulamada arsa payı dahil bağımsız bölüm veya binanın **emsal bedeli** üzerinden arsa sahibi adına fatura düzenlenmesi istenmektedir.
- Müteahhidin arsa sahibine verdiği bina yapım hizmeti kabul edildiği takdirde 150 m²'nin altındaki konutlarda da KDV'nin %1 değil %18 olarak uygulanması gerekir. Bu konuda değişiklik yapılmalıdır.
- Kat karşılığı inşaat işlerinde müteahhidin arsa sahibine fatura düzenlemesi için, VUK'nun 229ncü maddesinde belirtilen faturanın tanımına uyan bir durum yoktur. Ortada “satılan mal” olmadığı gibi, arsa sahibi “müşteri” de değildir. Bana göre fatura düzenlenmesini gerektiren yasal bir zorunluluk yoktur.
- Arsa sahibi tarafından kat karşılığı edinilen bağımsız bölümlerin maliyet bedelinin tespitinde yasal bir boşluk bulunmaktadır. Bu boşluğun doldurulması gerekmektedir.

Arsa Sahibine Kalan Dairelerin Maliyeti

- Yukarıdaki örnekte müteahhidin arsa sahibine teslim ettiği 5 dairenin inşaat kısmına ilişkin maliyet bedeli 500.000.TL'dir. Bu durumda arsa kısmının değeri de 500.000.- TL'dir. Arsa sahibi yönünden de dairelerin inşaat kısmı 500.000 TL; arsa kısmı 500.000.TL'dir.Maliye'nin görüşüne göre arsanın verilip karşılığında daire alınması “yeni bir elde etmedir.” Yeniden elde etme halinin kabulü halinde arsa sahibine kalan dairelerin toplam maliyet bedeli 1 milyon lira kabul edilecektir. Bu durumda arsa sahibi yönünden, arsanın alış veya ilk maliyet bedelinin bilinmesine gerek yoktur. Varlık şekil değiştirmiştir.
- Danıştay, arsa sahibinin maliyet bedelinin müteahhide kalan dairelerin satış bedeli olduğu görüşündedir. Bu görüş müteahhidin satış bedellerinin gerçeğe uygun olması halinde kabul edilebilir. Ancak müteahhidin satış bedeli gerçeğe uygun değilse ne yapılacaktır?

VERASET YOLUYLA EDİNİLEN ARSANIN KAT KARŞILIĞI VERİLMESİ

GVK Mükerrer 80/1'e göre ivazsız olarak iktisap edilen mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar hiçbir süreye bağlı olmaksızın gelir vergisine tabi değildir. Bununla birlikte;

1- Maliye, ivazsız edinilen arsanın kat karşılığı verilmesi ve karşılığında bağımsız bölüm alınmasını yeni bir iktisap kabul etmekte idi. 76 nolu GV Sirküleri ile bu görüşü değişti.

2- Danıştay ise bu işlemi servetin şekil değiştirmesi olarak değerlendirmekte ve vergiye tabi tutulmaması gerektiği görüşündedir.

İnşaat işlerinde tapu harcı

- 5838 sayılı kanun ile 28.2.2009 tarihinden itibaren cins değişikliği harcı maktu harca dönüştürülmüştür. Her işlem bedeli 100 TL olarak belirlenmiş olup, süresinde cins tashihi yaptırmayanlardan %50 harç cezası alınmasına ilişkin düzenleme kaldırılmıştır. 28.2.09 tarihinden önce tamamlanan inşaatlar için de ceza uygulanmayacaktır.
- Kat irtifaklarında harç emlak vergi değeri üzerinden değil, gerçek alım-satım bedeli üzerinden binde 16,5 oranında alıcı binde 16,5 oranında satıcı tapu harcı ödeyecektir.

Değer Artışı Kazancının Elde Edilmesi ve 5 Yıl Koşulu

- *GVK'nın 70 inci maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, (arazi, bina, voli mahalleri ve dalyanlar, gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, gemi ve gemi payları ile motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları) iktisap tarihinden başlayarak **beş yıl** içinde (1.1.2007 tarihinden önce 4 yıl) elden çıkarılmasından doğan kazançlar değer artışı kazancı sayılmıştır.*
- *En az 5 yıl elde tutulan gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazancın tutarı ne olursa olsun vergiye tabi değil.*

Elden ıkarma deyimi

“Elden ıkarma” deyimi, 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 değeri artışı kazancının (2011 takvim yılı için) **8.000 TL’si** gelir vergisinden müstesnadır.*

Taşınmaz Mülkiyetinin Kazanılması

- *Taşınmaz mülkiyeti tapuya tescille kazanılır.*
- *Miras, mahkeme kararı, cebri icra, işgal, kamulaştırma hallerinde, mülkiyet tescilden önce kazanılır.*
- *Ancak, bu hallerde malikin tasarruf işlemleri yapabilmesi, mülkiyetin tapu kütüğüne tescil edilmiş olmasına bağlıdır. (TMK,Md:704)*

Gayrimenkulün Tanımı?

Türk Medeni Kanununa göre; (Md:704)

- Arazi
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler
- *Gerek TMK'nda gerekse GVK'nda arsa sözcüğüne yer verilmemiş, arazi sözcüğü arsayı da ifade etmektedir. Bu nedenle arazinin arsa niteliği kazanmasını GVK'nın 37/6'ncı maddesindeki durum hariç yeni bir elde etme olarak kabul edilemez.*

Gayrimenkullerde İktisap Tarihi

- Konut yapı kooperatifleri, TOKİ veya diğer kişilerden gayrimenkulü fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alanların, söz konusu gayrimenkulleri fiilen kullandıklarını; tahsis belgesi, teslim tutanakları, su, elektrik, telefon, doğalgaz faturaları ve benzeri belgelerle tevsik etmeleri halinde değer artışı kazancının tespiti yönünden fiilen kullanıma başladıkları tarih iktisap tarihi olarak kabul edilecektir.
- Gayrimenkulün ihale veya icra yoluyla satın alındığı durumlarda fiilen kullanıma hazır şekilde teslim alındığı tevsik edilmek şartıyla, tapu tescil işlemi olmasa dahi fiilen kullanıma bırakıldığı tarihin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekir.

Kat Karşılığı Edinilen Gayrimenkullerde İktisap Tarihi

- Kat karşılığı müteahhide veya kooperatiflere verilen arsa karşılığında alınan gayrimenkuller dahil, iktisap edilen gayrimenkullerin elden çıkarılması halinde, değer artışı kazancının tespiti yönünden iktisap tarihi olarak, gayrimenkulün tapuya tescil edildiği tarih esas alınacaktır.
- Ancak, gayrimenkulün tapuya tescil tarihinden önce sahibinin fiilen kullanımına bırakıldığı hallerde iktisap tarihi olarak tapuya tescil tarihi yerine fiilen kullanıma bırakılma tarihinin kabul edilmesi gerekir.

Yapı Kooperatiflerinde İktisap Tarihi

Kooperatif üyeliği karşılığında iktisap edilen gayrimenkule, 20.04.2009 tarihinde su, elektrik ve telefon bağlatılarak, bu tarihten itibaren konut fiilen kullanılmaya başlanmıştır. Ancak gayrimenkulün tapu tescili, 21.11.2010 tarihinde yapılmıştır.

Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün fiilen kullanılmaya başlandığı 20.04.2009 tarihinin iktisap tarihi olarak esas alınması gerekir.

Konut Yapı Kooperatiflerinden Edinilen Gayrimenkullerin Satılması Halinde İktisap Tarihi

- Kooperatif hisselerinin satışından elde edilen kazançların hesabı, mükerrer 80'nci maddesinin 6ncı fıkrasına göre değil, 4ncü fıkrasına göre, " ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar" kapsamında yapılmalıdır. Hisse satışlarında 5 yıllık sürenin önemi yok.
- Kanun hükmüne göre, kooperatiflerin ortaklarına bu sıfatları dolayısıyla tahsis ettikleri gayrimenkulleri tahsis tarihinde ortak tarafından satın alınmış sayılmaktadır. **Kura çekiminden** önce satılan ortaklık haklarında maliyet bedelinin hesabında üyelik aidatlarının endekslenmiş tutarı esas alınacaktır.
- Kura çekiminden sonra yapılan hisse satışlarında değer artışı kazancı yönünden 5 yıllık sürenin dikkate alınması gerekir.

Yapı Kullanma İzin Belgesi ve İktisap Tarihi

TOKİ'den bir daire satın alınmış ve 05.10.2007 tarihinde noterde kura çekimi yapılmıştır.

21.11.2008 tarihinde de yapı kullanım izin belgesi alınmış, ancak dairelerin tapuya tescil işlemi, TOKİ'ne yapılan ödemelerin tamamlanmasından sonra 08.08.2010 tarihinde yapılmıştır.

- Buna göre, değer artışı kazancının tespiti açısından, beş yıllık sürenin hesabında, gayrimenkulün yapı kullanma izin belgesinin alındığı 21.11.2008 tarihin esas alınması gerekir.

Kat İrtifakında İktisap Tarihi

Kat irtifakı tapusunun 03.03.2009 tarihinde, kat mülkiyeti tapusunu ise 06.12.2010 tarihinde alınmış olması halinde; iktisap tarihi olarak kat irtifakı tapusunun alındığı 03.03.2009 tarihi esas alınacaktır.

Satış Vaadi Sözleşmesinde İktisap Tarihi

Satış vaadi sözleşmesinin yapılması tapu tescili olmadığından “gayrimenkul” hukuku yönünden iktisap sayılmamakta. Tapusuz gayrimenkuller yönünden zilyetlik devirleri belli koşullarda iktisap sayılmaktadır.

05.08.2002 tarihinde "satış vaadi sözleşmesi" ile satın alınan arazi 11.11.2009 tarihinde tapuya tescil ettirilmiştir.

Söz konusu arazinin iktisap tarihi olarak, tapuya tescil edildiği 11.11.2009 tarihi esas alınacaktır.

Cins Tashihi Yapılan Gayrimenkullerde İktisap Tarihi

- Cins değişikliği (cins tashihi), bir taşınmaz malın cinsinin, yapısız iken yapılı veya yapılı iken yapısız hale; bağ, bahęe, tarla vb. iken arsa, arazi iken, bağ, bahęe vb. duruma dönüştürmek için paftasında ve tapu sicilinde yapılan işlem olarak tanımlanmaktadır.
- 76 nolu GVK Sirkülerine göre;
 - Arsa olarak iktisap edilen gayrimenkul üzerine bina inşa edilmesi veya
 - Arsanın kat karşılığı verilmesi sonucu alınan gayrimenkullerin tapuya tescili,
 - cins tashihi sayılarak tapuya tescil tarihinin iktisap tarihi olarak kabul edilmesi gerekmektedir.

Arazinin Arsa Vasfı Kazanması

- GİB'liği arazi vasfında iktisap edilen gayrimenkulün belediyelerce ifraz ve taksim işlemine tabi tutularak satılması halinde iktisap tarihi olarak arazinin iktisap edildiği tarihin değil, belediyenin ifraz işlemi sonucu arsa vasfını kazanarak, cins tashihi yapıldığı tarihin esas alınması gerektiği görüşündedir.
- Bu görüşe göre yıkılan binanın arsaya dönüşmesi durumunda da 5 yıl beklenmesi gerekir ki, bu görüşe katılmak mümkün değil.
- GVK'nun 37/6ncı maddesine göre, satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu süre içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından elde edilen kazançlar ticari kazanç sayılmıştır.

İvazsız İktisaplar Değer Artışı Kapsamı Dışında

- Gayrimenkullerin ivazsız şekilde iktisap edilmesi değer artışı kazancının konusuna girmemektedir.
- İvazsız olarak iktisap edilen gayrimenkulün üzerine, sahibi tarafından inşa edilen veya kat karşılığı olarak alınan gayrimenkullerin, daha sonra elden çıkarılması halinde elde edilen gelir, değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilmeyecektir. (76 nolu GVK Sirküleri)

Kat karşılığı edinilen dairelerde iktisap tarihi

- Bayan (F)'nin, 05.08.1999 tarihinde satın aldığı arsayı, 23.01.2005 tarihinde kat karşılığı olarak müteahhide vererek almış olduğu gayrimenkuller, 25.04.2007 tarihinde tapuya tescil edilmiştir.
- Kat karşılığı alınan gayrimenkuller yeni bir iktisap olarak kabul edilecek ve değer artışı kazancının tespitinde gayrimenkullerin tapuya tescil edildiği 25.04.2007 tarihi esas alınacaktır. Fiilen kullanımın tapu tescilinden önce gerçekleşmesi halinde ise bu tarihin esas alınacağı tabiidir.

Gayrimenkulün belediye tarafından ifraz edilmesinde iktisap tarihi

- Bayan (E) tarafından 25.10.1992 tarihinde satın alınan ve tapuya arazi olarak tescil edilen gayrimenkulün belediyece ifraz işlemi sonucu, 27.07.2008 tarihinde cins tashihi gerçekleştirilerek tapuya arsa olarak tescili yapılmıştır.
- Değer artışı kazancının tespiti açısından, söz konusu değişikliğin (cins tashihi) yapıldığı 27.07.2008 tarihinin esas alınması gerekir.

İvazsız olarak intikal eden taşınmazlar değer artışı kazancına tabi değil

- Bay (B)'ye veraset yoluyla intikal eden iki katlı ahşap bina, yıkılıp yerine yeni bir bina yapması ve bu yeni binadan kendisine iki adet daire verilmesi karşılığında, müteahhide verilmiştir. Bay (B), müteahhitten kat karşılığı aldığı iki adet daireyi teslim aldığı yıl içinde satmıştır.
- İvazsız olarak (veraset yoluyla) iktisap edilen gayrimenkulün, cins tashihi yapılarak kat karşılığı verilmesi halinde, "ivazsız iktisap edilme" niteliği değişmeyeceğinden, gayrimenkulün satışından elde edilen gelir de değer artışı kazancına tabii olmayacaktır.

Yapı Kooperatiflerinde Muhasebe

- Yapı kooperatifleri kar amacı gütmemekle birlikte inşaat tamamlandığında inşa edilen bağımsız bölümleri ortaklarına maliyet bedeli üzerinden devredecek ve fatura düzenleyecek, alacak tutarı ortaklardan alınan avans niteliğindeki aidat borçlarından kapatılacaktır. Faturanın zorunlu olmadığı ileri sürülebilirse de KDV için buna ihtiyaç var.
- 3.7.2009 tarihinden önce bina inşaat ruhsatı almış olan konut yapı kooperatiflerinin üyelerine konut teslimi KDV'den müstesnadır. Bu durumda olan kooperatiflerin KDV mükellefiyeti tesis ettirmelerine gerek yok. 3.7.09 tarihinden sonra ruhsat alanlarda KDV oranı %1 veya 150m²'den büyük olanlarda %18
- 3.7.2009 tarihi itibarıyla arsası olup bina inşaat ruhsatı almamış kooperatifler ile bu tarih itibarıyla hiç arsası bulunmayan kooperatifler inşaat ruhsatı alıncaya kadar mükellefiyet tesis ettirmeyebilecektir. (4.9.2009 tarihli özelge)

Kullanılacak Hesap Kodları

- Yapı kooperatiflerinin durumu yap-sat olarak tanımlanan özel inşaat işinden farklı değildir. Bu nedenle maliyetlerin 710,720 ve 730 nolu hesaplarda izlenmesi ve inşaat devam ederken maliyetlerin 151- Yarı Mamuller hesabında gösterilmesi gerekir.
- Yapı kooperatifleri inşaat maliyetlerini 740 nolu hesapta izlememelidir.

SON

- Saygı ve sevgilerimle..