

ARSA SAHİBİ ADINA DÜZENLENEN YAPI DENETİM FATULARININ MUHASEBE UYGULAMASI HAKKINDA

Soru: İnşaat ruhsatı arsa sahibine ait olduğundan arsa sahibi adına düzenlenen yapı denetim faturaları inşaat maliyetine dahil edilir mi?

Cevap: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37. maddesinin 4'üncü bendinde; "Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden "doğın kazançlarının ticari kazanç olduğu açıklanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 40.maddesinde işletmeye dahil ve işle ilgili olan giderlerin indirilebileceği, 41. maddesinde de işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan giderlerin indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Bununla beraber, 4708 sayılı Yapı Denetim Kanununun 1.maddesinde; yapı sahibinin yapı üzerinde mülkiyet hakkına sahip olan. gerçek ve tüzel kişileri, yapı müteahhidinin ise yapı işini, yapı sahibine karşı taahhüt eden veya ticari amaçla yada kendisi için şahsi finans kaynaklarını kullanarak üstlenen, ilgili meslek, odasına kayıtlı gerçek ve tüzel kişiyi ifade ettiği; 2.maddesinde de yapı denetim hizmetinin yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekil arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği, yapı sahibinin yapım işi için anlaştığı yapı müteahhidini vekil tayin edemeyeceği hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar uyarınca; kat karşılığı yapılan inşaatlarla ilgili olarak verilen yapı denetim hizmetlerinde arsa inşaat başlamadan tapu sicilinde müteahhit adına tescil edildiyse müteahhit adına, sadece sözleşmeye dayalı müteahhide arsa teslimi yapıldıysa arsa sahibi adına yapı denetim faturası düzenlenmesi gerekmektedir. Diğer bir ifade ile yapı denetim şirketi tarafından verilen yapı denetim hizmetleri ile ilgili düzenlenecek faturalar yapı sahipleri adına düzenlenecektir.

Buna göre; yapı sahibi ile yapı denetim firması arasında yapılan sözleşmeye istinaden ödenen tutarlara ait faturanın arsa sahibi adına düzenlenmesi durumunda gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Kat karşılığı inşaatta arsa sahibi adına yapılan giderler

Konuya ilişkin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.07.2006 Tarihli özelge özeti aşağıdaki gibidir.

İlgide kayıtlı dilekçenizde; kat karşılığı inşaat müteahhitliği faaliyetinden dolayı..... Vergi Dairesi Müdürlüğününvergi numarasında kayıtlı gelir vergisi mükellefi

olduğunuzu, yapı denetim sözleşmesi gereği yapı sahibi tarafından ödenmesi gereken ancak, tarafınızca yapılan ödemelerin inşaatın maliyetini oluşturduğunu belirterek; tarafınızca ödenen ancak yapı sahibi adına düzenlenen bu belgelerin gider belgesi olarak kabul edilip edilmeyeceği hususunda görüş talep etmekteyiz.

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanununun 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yapı denetim hizmetinin, yapı denetim kuruluğu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği, aynı Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında ise, yapı denetim hizmet sözleşmelerinin yapı sahibi ile yapı denetim kuruluğu arasında akdedileceği hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak, 12.08.2001 tarih ve 24491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Yapı Denetimi Uygulama Usul ve Esasları Yönetmeliđinin "Yapı Denetimi Hesabının Tutulması" başlıklı 13'üncü maddesinde; yapı denetim kuruluğlarının hizmet bedellerinin karşılanması amacıyla, il özel idareleri ve belediyeler adına bankada yapı denetim hesabı açılacağı, yapı denetim için 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun ile öngörülen hizmet bedellerinin yapı sahipleri tarafından bu hesaba yatırılacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinin 1'inci bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bir giderin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğunun kabulü için; giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir.

Öte yandan; bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması (fatura, fatura yerine geçen vesikalar gibi) ile yasal kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereği vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olup, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hüküm altına alınmıştır.

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanuna göre hizmet bedellerinin yapı sahibince ödenmesi gerektiğinden bu ödemelere ilişkin belgeler de yapı sahibi adına düzenlenmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine göre vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan söz konusu ödemelerin yapı sahibi adına tarafınızca yapıldığının aranızda düzenlenen ve bu hususlarında yer aldığı sözleşme veya banka dekontu ile belgelendirilmesi halinde bu ödemelerin GVK'nın 40'ıncı maddesine göre ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Bilgi edinilmesini rica ederim.

(Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.07.2006 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01/ Sayılı Özlegesini)

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
Adana Vergi Dairesi Başkanlığı
(Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü)
Sayı : B.07.1.GİB.[4.01.16.02/919](#) 16.07.2007
Konu : Yapı denetim hizmetlerinde fatura
düzeni ve KDV tevkifatı
KDV-91,93,99 KDV Genel Tebliği

..... DENETİM LTD.ŞTİ.

İlgi :tarihli dilekçeniz.

İlgi dilekçenizde,Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün vergi numarasında kayıtlı kurumlar vergisi mükellefi olduğunuz, şirketinizin 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun hükümleri kapsamında faaliyette bulunduğu ve yapı denetim faaliyetlerini, yapı sahibine karşı yürüttüğü, yapı sahibinin ise yapı ruhsatı almış veya yapı ruhsatı adına düzenlenmiş arsa sahiplerinin olduğu, arsa sahiplerinin müteahhitlerle kat karşılığı anlaşma yaptığı ve yapılan binadan anlaştıkları sayıda bağımsız bölüm aldıkları, arsa sahipleri ile müteahhit arasında yapılan mukavelede, inşaatın yapım aşamasındaki her türlü masrafların müteahhitlere ait olduğunun belirtildiği, yapı ruhsatının arsa sahibi adına olması nedeni ile şirketinizin gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayan arsa sahibi adına yapı denetimine ait fatura tanzim ettiği, fatura bedelinin ise müteahhit tarafından ödendiği, 99 seri no'lu KDV Genel Tebliği 5.1. maddesi uyarınca, yapı denetim kuruluşlarının, KDV mükelleflerine vermiş olduğu yapı denetim hizmetlerinin tevkifata tabi olduğu açıklanarak a) Fatura arsa sahibi adına düzenlendiği halde, arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan anlaşma uyarınca fatura bedeli inşaatı kat karşılığı yapan müteahhitlerce ödendiğinden, müteahhitlerce yapı denetim hizmeti olarak şirketinize yapılan ödemenin ½ oranında KDV tevkifatına tabi olup olmayacağı b) Yapı ruhsatı sahibi adına düzenlenen faturada inşaatı yapan ve yapı denetim bedelini ödeyen müteahhit firma ile ilgili meşruatın verilip verilmeyeceği, c) Yapı ruhsatı sahibi adına düzenlenen faturadan ayrı olarak inşaatı yapan ve yapı denetim bedelini ödeyen müteahhit firma adına birinci faturaya atıfta bulunmak kaydı ile ikinci bir faturanın düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında mukteza talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde; gerekli görülen hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiştir. Bu yetkiye istinaden 28.02.2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sorumlu tayin edilen ve tevkifat yapacak kuruluşlar, (A/3) bölümünde, tevkifat uygulanacak işlemler sayılmış, 19.01.2005 tarih ve 25705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 93 seri no'lu KDV Genel Tebliği'nin 8'inci bölümü ile yapı denetim kuruluşlarının sunduğu yapı denetim hizmetleri denetim hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulmuştur. Öte yandan, 11.07.2006 tarih ve 26225 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 99 seri no'lu KDV Genel tebliğinin 5.1'inci bölümünde ise, yapı denetim kuruluşlarının 91 seri no'lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların yanı sıra bütün KDV

mükelleflerine verdikleri yapı denetim hizmetlerinde aynı Tebliğin (A/5-f) bölümü kapsamında ½ oranında KDV tevkifatı uygulanması uygun görülmüştür.

../..

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 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 vesikadır." hükmüne yer verilmiş olup, müteakip maddelerinde de fatura düzenleme esasları açıklanmıştır. Diğer taraftan, 13.07.2001 tarih ve 24461 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4708 sayılı Yapı Denetim Kanunu'nun 2 ve 5'inci maddeleri hükümleri uyarınca yapı denetim hizmetinin yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekil arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve sözleşmede yer alan yapı denetimi hizmet bedelinin yapı sahibinden alınması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca, 12.08.2001 tarih ve 24491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "Yapı Denetimi Uygulama Usul ve Esasları Yönetmeliği"nin "Yapı Denetimi Hesabının Tutulması" başlıklı 13'üncü maddesinde de, yapı denetim kuruluşlarının hizmet bedellerinin karşılanması amacıyla, il özel idareleri ve belediyeler adına bankada yapı denetim hesabı açılacağı, yapı denetimi için 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun ile öngörülen hizmet bedellerinin, yapı sahibi tarafından bu hesaba yatırılacağı, hizmet bedellerinin, yapı sahibi ve ilgili idarenin (Belediye, İl Özel İdaresi, Organize Sanayi Bölgeleri) onayıyla yapı denetim kuruluşuna bu hesaptan ödeneceği ifade edilmiştir. Yapı denetim hizmetleriyle ilgili olarak yukarıda verilen hukuki düzenlemelerden, yapı denetim hizmetlerinin yapı denetim firmaları ile yapı sahibi kişiler arasında akdedilen sözleşmelere göre yürütülmesi gerektiği, hizmet alanın yapı sahibi olması sebebiyle de hizmete ilişkin bedelin yapı sahibi tarafından ödenmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Öyleyse konuyla ilgili Vergi Usul Kanunu hükümleri dikkate alındığında hizmete ilişkin faturanın, hizmeti alan ve bedelini ödemekle yükümlü olan yapı sahibi adına düzenlenmesi gerekir. Bu durumda yapı sahibi ile müteahhit firma arasında düzenlenen kat karşılığı arsa teslimi vb. sözleşmeler gereği, yapıyla ilgili tüm masrafları üstlenen müteahhit firma adına ikinci bir fatura düzenlenmesi söz konusu edilemez. Öte yandan, söz konusu hizmeti alan ve bu hizmete ilişkin bedeli ödemekle yükümlü olan yapı sahibinin, 91, 93 ve 99 seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde sayılmış olan katma değer vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuş kişi veya kurumlardan birisi olması durumunda, yapı denetim firmasının adına düzenlenen faturadaki katma değer vergisinin 1/2'sini tevkif etmesi gerekmektedir. Yapı sahibinin tevkifat sorumluluğu yüklenen kişi ve kurumlardan olmaması durumunda ise adına düzenlenen faturadaki katma değer vergisinden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Bilgilerinize rica ederim.

.....

Başkan

a.

Gelir İdaresi Grup Müdür V.

YAPI DENETİM ŞİRKETLERİ TARAFINDAN ARSA SAHİBİ ADINA DÜZENLENEN FATURALARIN YAPI MÜTEAHHİDİ TARAFINDAN GİDERLEŞTİRİLMESİ VE KDV İNDİRİMİ HUSUSUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

I- GİRİŞ

Son yıllarda arsa sahipleri ile yapımcı firmalar arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmeleri ile bina inşaatı yapımı yaygınlaşmış bulunmaktadır. Yapımcı firmalar tarafından arsa sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin inşası için yapılan harcamalarla kendilerine kalan bağımsız bölümlerin inşası için yapılan harcamaların toplamı inşaatın maliyetini oluşturur. Arsa sahiplerine verilen bağımsız bölümlerin inşası için yapılan harcamalar; yapımcı firma tarafından arsa bedeli olarak inşaat maliyetine dahil edilir ve arsa sahibine verilen bağımsız bölümlerin satış bedelini oluşturur. Yapımcı firma yapmış olduğu bu harcamalar karşılığında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmesi gereken belgeleri kendi adına düzenlettirmektedir. Ancak bazı belgelerin yapımcı firma adına düzenlenmesi hususunda bazı sorunlar yaşanmaktadır. Bunlardan en önemlisi ve yüksek bedeller tutanı da yapı denetim şirketlerine yapılan ödemelerdir.

Yazımızda yapı denetim şirketleri tarafından arsa sahibi adına düzenlenen faturalara ait harcamaların giderleştirilmesi ve yüklenilen katma değer vergisinin indiriminin mümkün olup olmadığı irdelenecektir.

II- GAYRİMENKUL TİCARETİ VE İNŞAAT İŞLERİYLE DEVAMLILIK UĞRAŞANLARIN KARŞILAŞTIKLARI VERGİSEL SORUNLAR

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiş olup, Kanun'un uygulanmasında ticari kazanç olarak vergilendirilecek faaliyetler 2. fıkrasında yedi bent olarak belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinin 4 numaralı bendinde gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerden elde ettikleri kazançların ticari kazanç sayılacağı hükme bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 38. maddesinde ise, bilanço esasına göre ticari kazanın tespit şekli tarif edilmiştir. Buna göre "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip ve sahiplerce:

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

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

Gelir vergisi mükellefleri 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde belirtilen giderlerini safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alırlar. 41. maddesinde yazılı ödemeleri de gider olarak dikkate alamazlar.

Kurumlar vergisi mükellefleri için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi hükmü gereğince safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hükümleri uygulanır. Kurumlar vergisi mükellefleri 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yazılı giderleri de ayrıca hasılatından indirebilirler.

Ticari kazancın tespitinde, olmazsa olmaz hükümlerden bir tanesi de giderlerin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzenlenmiş tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Ancak bazı belgelerin yapımcı firma adına düzenlenmesi hususunda bazı sorunlar yaşanmaktadır. Bunlardan en önemlisi ve yüksek bedeller tutanı da yapı denetim şirketlerine yapılan ödemelerdir.

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkındaki Kanun'un 2. maddesinin 1. fıkrasında yapı denetim hizmetinin, yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği, aynı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasında ise, yapı denetim hizmet sözleşmesinin yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu arasında akdedileceği hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak, Yapı Denetimi Uygulama Usul ve Esasları Yönetmeliği[Linkleri Görebilmek İçin Lütfen Üye Olunuz.][Linkleri Görebilmek İçin Lütfen Üye Olunuz.]'nin "Yapı Denetimi Hesabının Tutulması" başlıklı 13. maddesinde; yapı denetim kuruluşlarının hizmet bedellerinin karşılanması amacıyla, İl Özel İdareleri ve Belediyeler adına bankada yapı denetim hesabı açılacağı, yapı denetim için 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun ile öngörülen hizmet bedellerinin yapı sahipleri tarafından bu hesaba yatırılacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Yapımcı firma ile arsa sahibi arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereğince inşaat yapımcı firma tarafından yapılmakta olup, inşaatın denetimi için yapı denetim firmasına ödenecek hizmet bedelleri arsa sahibi adına yapımcı firma tarafından banka ve finans kurumları aracılığı ile ödenmektedir. Bunun sonucunda da yapı denetim şirketi tarafından arsa sahibi adına fatura düzenlenmektedir. Bu hususla ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden değerlendirmelerimiz aşağıya çıkarılmıştır.

A- GELİR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Bir giderin kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olduğunun kabulü için; giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması, giderlerin keyfi olmaması yani kazancın elde edilmesi için mecburi olarak yapılması, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması gerekir.

Öte yandan; bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması (fatura ve fatura yerine geçen vesikalar gibi) ile yasal kayıtlarda izlenmesi gerekmektedir.

Diğer yandan; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 1. fıkrasında "Bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Hizmet bedellerinin ödenmesi dolayısıyla arsa sahibi adına düzenlenen belgelere istinaden yapılan harcamanın yapımçı firma tarafından kazancın tespitinde gider olarak alınması mümkün değildir.

Ancak inşaatın yapı denetimi için yapı denetim firmasına ödenecek hizmet bedellerinin arsa sahibi adına yapımçı firmanın banka hesabından EFT ile ödenmesi ve düzenlenen fatura muhteviyatı ile ilgili açıklama bölümüne fatura bedelinin yapımçı firma tarafından ödendiği ibaresinin yazılması ve kat karşılığı inşaat sözleşmesine 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkındaki Kanun gereğince zorunlu olarak yapı denetim şirketine arsa sahibi adına yapılacak denetim hizmet bedellerinin yapımçı firma tarafından ödeneceği hususunda bir madde eklenmesi şartıyla yapı denetim şirketine yapımçı firma tarafından yapılan ödeme karşılığı arsa sahibi adına düzenlenen belgenin gider yazılması mümkün bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın Özelgesi'nde yapı denetim şirketi faturasının gider olarak kabul edilip edilmeyeceği hususundaki açıklama kısaca şöyledir:

"Kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Hizmet bedellerinin ödenmesi dolayısıyla yapı sahibi adına düzenlenen belgelere istinaden yapılan harcamaların müteahhit tarafından kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması, mümkün değildir.

Ancak, arsa sahibi ile müteahhit arasında düzenlenmiş olan sözleşme gereği, müteahhit tarafından arsa sahibi adına yapı denetim firmasına ödenen hizmet bedellerinin, ödemenin müteahhit tarafından fiilen yapıldığının belgelendirilmesi halinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin 1. fıkrası uyarınca gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, sözleşmeye istinaden arsa sahibi adına ödenen hizmet bedellerinin, söz konusu sözleşme veya banka dekontu ile tevsik edilmesi halinde safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir." [Linkleri Görebilmek İçin Lütfen Üye Olunuz.] [Linkleri Görebilmek İçin Lütfen Üye Olunuz.]

B- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinde 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 yüklendikleri katma değer vergisini indirebilecekleri; 30/d maddesinde ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Yazımızın II/A bölümündeki açıklamalarımız "aralarında düzenlemiş oldukları sözleşme gereği, müteahhit tarafından arsa sahibi adına ödenen hizmet bedelinin, ödemenin müteahhit tarafından fiilen yapıldığının belgelendirilmesi halinde 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanunu'nun 40/1. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır." şeklindedir.

Bu açıklamalar sonucunda ticari kazancın tespitinde gider olarak kabul edilen harcama karşılığı düzenlenen faturaya istinaden ödenen katma değer vergisinin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığı Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın anılan Özel-gesi'nde yapı denetim şirketi faturası ile yüklenen katma değer vergisinin indirim konusu yapıp, yapılamayacağı hususundaki açıklama kısaca şöyledir:

"Arsa sahibi adına, firmanız tarafından yapı denetim firmasına ödendiği iddia edilen ve arsa sahibi adına düzenlenen fatura bedellerinin söz konusu işle ilgili olarak ödendiğinin kesin delillerle ispatı halinde bu belgelere dayalı giderlerle ilgili olarak yüklenen katma değer vergisinin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29 ve 34. maddelerinde belirtilen şartlar dahilinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

III- SONUÇ

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkındaki Kanun'un 2. maddesinin 1. fıkrası gereğince arsa sahibi ile yapı denetim şirketi arasında yapılan hizmet sözleşmesi gereği ve arsa sahibi ile yapımçı firma arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmesi gereği yapımçı firma tarafından arsa sahibi adına yapı denetim şirketine ödenen ve faturası arsa sahibi adına düzenlenen hizmet bedeline ait faturanın yapımçı firma tarafından ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi ve bu fatura ile yüklenen katma değer vergisinin de indirim konusu yapılması mümkündür.

Arsa sahibi adına yapılan harcamalar indirim konusu olmaz Kat karşılığı inşaat işi yapan bir kuruluşuz. Arsa sahibi ile mevcut sözleşme gereği inşaatın bitimi itibariyle bazı bölümler bizim şirketimize devir edilecektir. Ancak inşaat sırasında arsa sahibi adına yapı denetimi hizmet bedelini biz ödüyoruz. Yapılan bu ödemeler arsa sahibi adına olmaktadır. Bu ödemeleri kayıtlarımızda giderleştirmemiz mümkün müdür?

Kurumlar Vergisi Yasası'nın 6'ncı maddesinde safi durum kazancının tespiti sırasında indirim konusu yapılabilecek giderler belirlenmiş bulunmaktadır. Aynı yasanın 6'ncı maddesinde ise kurumlarda safi kurum kazancının tespiti sırasında Gelir Vergisi Yasası'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin geçerli olduğu hususu hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla kurumlar bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kazancı hesaplarken öncelikle Gelir Vergisi Yasası'nın 40'ıncı maddesinde sayılmak suretiyle belirlenmiş bulunan indirim konularını dikkate alacaklar, bilahare eğer varsa Kurumlar Vergisi Yasası'nın 6'ncı maddesinde belirlenmiş bulunan harcamalarını indirim konusu yapabileceklerdir.

Diğer yandan Vergi Usul Yasası'nın "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8'inci maddesinin üçüncü fıkrası şöyle der; "Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz."

Gerçekte arsa sahibinin isteği üzerine sizin yapmış bulunduğunuz inşaat mevcut belgeler, çerçevesinde arsa sahibine aittir. Yapı denetim hizmeti de bu bağlamda arsa sahibi adına yapılmakta, dolayısıyla arsa sahibi adına düzenlenmiş belgeler üzerine ödeme sizin tarafınızdan gerçekleştirilmektedir.

Böyle bir durumda mevcut yasal düzenleme çerçevesinde mükellefiyet ve vergi sorumluluğu ile ilgili özel sözleşmeler vergi idaresini bağlamayacağından, kat karşılığı inşaat sözleşmesi uyarınca şirketiniz tarafından ödenen, ancak ödeme belgeleri arsa sahibi adına düzenlenen yapı denetim bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak kayıtlarınızda indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Ancak sözleşme gereği sizin tarafınızdan bu tür ödemelerin yapılması öngörülmuş bulunuyorsa, yapılan ve yapılacak ödemelerin arsa sahibinin hesabına borç kaydedilmesi suretiyle sürdürülmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilahare yapılan işin sonucunda söz konusu borç toplamı, işin yapımından sonra elde edilen ve vergisi ödenmiş kazancından ortaklara dağıtılması söz konusu olabilecek kâr payından indirim konusu yapılabilir.(V. Seviğ)

Yapı Denetim Şirketleri Tarafından Arsa Sahibi Adına Düzenlenen Faturaların Giderleştirilmesi

4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkındaki Kanun'un 2. maddesinin 1. fıkrasında yapı denetim hizmetinin, yapı denetim kuruluşu ile yapı sahibi veya vekili arasında akdedilen hizmet sözleşmesi hükümlerine göre yürütüleceği ve yapı sahibinin yapım işi için anlaşma yaptığı yapı müteahhidini vekil olarak tayin edemeyeceği, aynı Kanun'un 5. maddesinin 1. fıkrasında ise, yapı denetim hizmet sözleşmesinin yapı sahibi ile yapı denetim kuruluşu arasında akdedileceği,

Yapı Denetimi Uygulama Usul ve Esasları Yönetmeliği'nin 13. maddesinde; yapı denetim kuruluşlarının hizmet bedellerinin karşılanması amacıyla, İl Özel İdareleri ve Belediyeler adına bankada yapı denetim hesabı açılacağı, yapı denetim için 4708 sayılı Yapı Denetimi Hakkında Kanun ile öngörülen hizmet bedellerinin yapı sahipleri tarafından bu hesaba yatırılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Uygulamada müteahhitle arsa sahibi arasında yapılan kat karşılığı inşaat sözleşmelerinde inşaata ilişkin olarak yapılacak her türlü masrafi müteahhit üstlenmekte bu nedenle yapı denetim firmaları her ne kadar faturayı arsa sahipleri adına düzenlemekte ise de ödemeyi müteahhit yapmaktadır. Bu noktada müteahhidin yapmış olduğu bu ödemeyi gider yazıp yazmama konusu uygulamada tartışılmakta birbirlerine tezat farklı muktezalar verilmektedir. Buna göre Arsa sahibi adına yapı denetim firmaları tarafından düzenlenen faturalarda gösterilen tutarların gider yazılacağına ilişkin muktezalarda, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gerekçe gösterilmiştir.(Bakınız Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01/ sayılı özelgesi) Buna karşın müteahhit firmanın yapmış olduğu ödemelerin gider yazılmayacağına ilişkin verilen özelgelere ise kazancın tespitinde dikkate alınacak giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için giderlerin tevsike esas belgelerle belgelendirilmesi ve bu belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması gerekçe gösterilmiştir.(Bakınız İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 26.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.54/5429-868/96957 sayılı özelgesi)

Diğer taraftan Maliye Bakanlığınca muhtelif tarihlerde verilen özelgelere işletme adresine bağlı olup, başkası adına kayıtlı olan elektirik, su, telefon faturalarında yer alan bedelin gider yazılabileceği, katma değer vergisinin de indirim konusu yapılabileceği

belirtilmiştir.(Maliye bakanlığının;05.06.1987 tarih ve 40993,13.10.1995 tarih ve 57076,07.12.2004 tarih ve 58214 sayılı özelgesi)

Öte yandan Danıştay, başkası adına düzenlenen fatura veya benzeri belgelerdeki KDV'nin fatura veya benzeri belgeye konu mal ve hizmetlerin gerçek alıcısı tarafından indirilebileceği görüşündedir. (D.9.D.12.05.1994 tarih ve E.1993/2595,K.1994/2333 sayılı kararı) (Karar Hayrettin Erdem ve İlhan Keten'in yaklaşım Dergisi Haziran/2006,162'nci sayısında yer alan makalesinden alınmıştır.)

Bize göre yukarıdaki bakanlık Özelgeleri ve Yargı kararı dikkate alınarak yapı denetim firmalarının arsa sahibi adına düzenlediği fatura bedellerinin müteahhit firma tarafından ödenmesi halinde faturalarda yer alan bedelin müteahhit tarafından gider yazılması ve katma değer vergisinin de indirim konusu yapılması gerekir.