

DENET DUYURU
Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.03.2022
Duyuru No : 2022/025
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI
DERGİSİ - Mart 2022

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

VERGİSEL AÇIDAN PREFABRİK YAPILAR**ÖZ:**

Prefabrik inşaat, fabrikada imal edilen yapı parçalarının uygulama yerine taşınarak monte edilmesi suretiyle konut, işyeri veya sair yapılar meydana getirilmesi şeklinde tanımlanabilecek bir faaliyet türüdür. Türk Dil Kurumu sözlüğünde prefabrik kelimesi “parçaları önceden hazırlanıp birleştirilerek oluşturulan, kurma.” şeklinde tanımlanmıştır.

Prefabrik yapı parçalarını üreten firmalar bu faaliyetleri itibarıyla imalatçı vasfı taşımaktadır. İmal edilen yapı parçalarının montajı ise inşaat özellikleri göstermektedir.

Prefabrik yapı parçalarının üretilmesi ve bunların yerinde montajı suretiyle kullanıma hazır bina meydana getirilmesi ile ilgili vergisel özellikler bu yazımızın konusunu oluşturmaktadır.

Konut veya işyeri inşaatı yanında, yol, köprü yapımında, elektrik, su temini, altyapı ve benzeri işlerde prefabrik uygulamalara rastlanmakta olup, konumuz prefabrik binalar ile sınırlı tutulmuştur.

DENET DUYURU
Sayı : 2022/025

ANAHTAR KELİMELER:

Prefabrik, prefabrikasyon, bina, yapı, konut, işyeri, zemin hazırlığı, müteahhitlik, yıllara sari inşaat ve onarım işleri, inşaat ruhsatı, yapı kullanma izin belgesi, SGK, sanayici, imalatçı, inşaatçı, montaj.

1. GİRİŞ:

Bu yazımızın konusu olan prefabrik yapılar hakkında aşağıdaki konular izleyen bölümlerde ele alınmıştır:

- Prefabrik yapıların GVK'nun 42. maddesi kapsamına girip girmediği,
- Prefabrik yapılarda SGK açısından aranan asgari işçilik,
- Prefabrik yapılarda 6306 sayılı Kanundaki vergi ve harç istisnaları,
- Prefabrik yapılarda %1 oranlı kurumlar vergisi indirimi,
- Prefabrik yapıların yurtdışına ihracı ve orada montajı,
- Konut niteliğindeki prefabrik yapıların KDV oranı ve KDV iadesi,
- Demonte prefabrik yapı parçalarının ithali ve satışı,
- Konteyner tipi prefabrik yapılar,
- Prefabrik yapıların tabi olduğu ruhsat ve izinler,
- Prefabrik yapıların KDV tevkifatı karşısındaki durumu.

2. PREFABRİK YAPI İNŞAATI VEYA ONARIMININ GVK'nun 42 nci MADDESİ KAPSAMINA GİRİP GİRMEDİĞİ:

Prefabrik inşaatların yapımı için gerekli malzemelerin satışı alelade mal satışı hükmündedir. Dolayısıyla bu satışların GVK'nun 42 nci maddesi ile ilgisi yoktur.

Zemin hazırlığı alıcı tarafından yapılmışsa, prefabrik inşaat için gerekli malzeme tesliminin MONTAJ ŞARTLI olarak yapılması durumunda da bize göre yine mal satışı niteliği devam etmektedir.

Çünkü bir satışın montaj şartlı olması tek başına bu satışı taahhüt işi haline getiremez. Dolayısıyla teslim ve montaj süreci birden fazla yılda devam etse dahi GVK'nun 42 nci maddesi hükümlerinin uygulanmaması gerekir.

Prefabrik alanında bu ayırım birçok faktörden etkilendiği için sözleşmenin içeriğine ve yoruma göre bunun bir mal satış sözleşmesi değil, eser sözleşmesi olduğu ve birden fazla yıla sirayet ettiği takdirde GVK'nun 42 nci maddesi kapsamına gireceği görüşü de ortaya çıkabilir. Nitekim 60 no.lu KDV Sirkülerinin 3.6.5.1. no.lu bölümünde prefabrik yapıların montaj veya onarımının kısmen de olsa üstlenilmesi taahhüt işi sayılmıştır.

4737 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4 üncü maddesinde YAPIM İŞLERİNİN;

“BİNA, 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, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi HER TÜRLÜ İNŞAAT İŞLERİ ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük ONARIM, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri YAPIM İŞLERİNİ,”

kapsadığı hükmüne yer verilmiştir. Görüldüğü gibi GVK'nun 42 nci maddesinden bahsedebilmek için, işlemin mal satışı niteliğinde olmaması, bir eser sözleşmesi uyarınca malzemeli veya malzemesiz olarak inşaat ve onarım işi yapılması niteliğini taşıması gerekmektedir.

Prefabrik yapı, zemin hazırlığı, yapım parçaları ve malzemesi ile birlikte montajı da kapsayacak şekilde (anahtar teslim olarak) taahhüt edildiği takdirde bu işlem satış akdi değil eser sözleşmesi kapsamına girer ve başladığı yıl ile tamamlandığı yılın farklı olması durumunda, yıllara sari inşaat işi olarak nitelendirilir, siparişi veren stopaj sorumlusu ise malzeme dahil taahhüt işi bedeli üzerinden stopaja ve yıllara sari inşaat ve onarma işleriyle ilgili sair mevzuata tabi olur. (Gelir Vergisi Kanunu'nun 42, 43, 44, 94/3, mükerrer 120, Kurumlar Vergisi Kanunu 15/a ve 30/a maddeleri, KDV Kanunu'nun 9. maddesi, Türk Borçlar Kanunu'nun 470-486. maddeleri)

Prefabrik konut veya işyeri sahibi olmak isteyenlerin çoğu zaman üzerine prefabrik bina montajının yapılacağı beton veya çelik konstrüksiyon zemini hazırlattıktan sonra prefabrik yapı parçalarını üreten ve/veya satan firmalardan montaj şartlı yapı parçaları satın aldıkları görülmekte olup bu uygulamada prefabrik yapı parçalarını satan firmanın müteahhit rolü üstlenmediğini montaj şartlı olarak mal satışı yapan firma konumunda olduğunu düşünüyoruz. Bu durumda bir yapım işinin değil mal satışının söz konusu olması nedeniyle GVK'nun 42 nci maddesinin ve bina yapım işiyle ilgili diğer mevzuatın devreye girmeyeceği görüşündeyiz.

Prefabrik yapı parçaları üreten veya satan firma hem zemin hazırlığında rol almamış hem de montajı üstlenmemişse (montaj işini başka bir firma yapmışsa) sadece mal satıcısı rolünde olduğu hususu kesindir ve bu mallar tabi olduğu KDV oranı dikkate alınarak faturaya bağlanır. Böyle bir uygulamada montajı üstlenen firma bina ile ilgili taahhüt (yapım) işi üstlenmiş sayılır ve işin birden fazla yıla sirayeti halinde GVK'nun 42 nci maddesi ve yapım işi ile ilgili diğer mevzuat devreye girer.

GVK'nun 42 nci maddesi açısından hangi işlerin inşaat ve onarma işleri sayıldığı bir yazımızda ¹ detaylı olarak açıklanmıştır.

İnşaat taahhüt işi niteliği taşıyan prefabrik inşaatın sözleşmesinde, işin aynı yıl içinde bitirileceği hükmü var ise, yıl sonuna kadar yapılan ödemeler ve bedel tahakkukları stopaj gerektirmez. Taahhüt işi bitirilemeyerek izleyen yıla sirayet ederse, izleyen yıldaki ödeme ve tahakkuklar stopaja tabi olur.

Nitekim bir özelgede ²,

“Bu itibarla, başlangıçta sözleşmeye göre yıllara sirayet etmeyeceği anlaşılan inşaat işinden elde edilen kazançların, 2009 yılının geçici vergi dönemleri için verilecek geçici vergi beyannamelerine dâhil edilmesi (2009/7-9 ve 2009/10-12 dönemleri geçici vergi beyannamesi dahil); ancak, yıl sonu itibarıyla söz konusu inşaat işinin yıllara sirayet edeceğinin belli olması nedeniyle elde edilen kazancın, 2009 yılı beyannamesine dâhil edilmeyerek, kazancın tamamının işin bitim yılına ilişkin kurum kazancına dâhil edilerek beyan edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, sözkonusu inşaat işinin uzayarak ertesi yıla sarkması sonucu anılan iş yıllara sari inşaat işi niteliği kazandığı için bahse konu iş dolayısıyla 2010 yılı başından itibaren yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması ve bu tarihten itibaren geçici vergi ödenmemesi gerekmektedir. Ayrıca, 2009 yılı geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergilerin işin tamamlandığı yılda verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekecektir.”

denilmiştir.

¹ Vergi Dünyası Dergisi'nin Haziran 2000 sayısında yayınlanan “GVK’NUN 42 NCI MADDESİ AÇISINDAN “İNŞAAT” İBARESİNİN KAPSAMI” başlıklı yazımız.
([www.denet.com.tr/makaleler/mehmet mac/2000](http://www.denet.com.tr/makaleler/mehmet_mac/2000))

² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.09.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-42-11-569 sayılı özelgesi.

Prefabrik yapılarla ilgili işlemin 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu 207-298 inci maddelerinde düzenlenmiş olan SATIŞ SÖZLEŞMESİ Mİ, yoksa aynı Kanununun 470-486 ncı maddelerinde yer alan ESER SÖZLEŞMESİ Mİ sayılması gerektiği, duruma göre değişkenlik gösterebilen hukuki bir konu olduğundan, gerek yazımızın kapsamı gerekse ihtisasımızın vergi ile sınırlı oluşu dolayısıyla yukarıdaki özet değerlendirmelerle yetiniyoruz.

3. PREFABRİK YAPILARDA SGK AÇISINDAN ASGARI İŞÇİLİK ve DİĞER UYGULAMALAR:

Yapı inşaatları SGK açısından işyeri oluşumu, işveren, müteahhit sorumlulukları ve aranan asgari işçilik yönüyle bazı özellik taşımaktadır. İhtisasımızın dışında kalması nedeniyle prefabrik yapıların SGK boyutu konusunda aşağıdaki özet açıklamalarla yetiniyoruz.

Asgari işçilik, özellikle ihale konusu işler ve özel bina inşaat işlerinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na (Kurum) yeterli işçilik bildirilip bildirilmediğine ilişkin bir denetim mekanizmasıdır. Mevzuat gereği, ihaleli işlerde teminat iadesi alırken, özel bina inşaatlarında da iskân belgesi alırken idare Kurum'dan soğuk damgalı ilişiksizlik yazısı getirilmesini istemektedir. Kurum bu yazıyı vermeden önce ihale konusu işlerde istihkak bedelinin, özel bina inşaatlarında da inşaat yaklaşık maliyet bedelinin belli bir yüzdesinin işçilik olarak bildirilip bildirilmediğini kontrol etmektedir. Yaklaşık maliyet bedeli inşaatın ruhsatında belirtilen m2 ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca her sene bina türlerine göre belirlenen m2 maliyet bedelinin çarpımıyla bulunur. Her işe ait işçilik oranı değişik olup işçilik oranları Kurum tarafından yayınlanan tebliğlerle işverenlere duyurulmaktadır.

İşverence asgari işçilik olarak bildirilmesi gereken işçilik miktarı bildirilmişse, bildirilen işçilik tutarı Kuruma ödenmişse ve işverenin kuruma başka borcu da yoksa ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Yeterli işçilik bildirilmemesi halinde idare tarafından fark işçiliğinin tahsili yoluna gidilmekte, işveren tarafından işin dışarıdan fatura karşılığı işçilik alındığını iddia etmesi halinde ise işyeri kayıtlarının Kurum müfettişleri tarafından incelenmesi suretiyle yeterli işçilik bildirilip bildirilmediği kontrol edilmektedir.

Prefabrik yapılar özel bina inşaatı çerçevesinde değerlendirilmektedir. 23.06.2020 tarih ve 31164 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan SGK Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca Belirlenen Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile "Prefabrik bina inşaatı (komple altyapı, elektrik, tesisat vb.)" asgari işçilik oranı % 7 olarak belirlenmiştir.

Prefabrik inşaatlar, işin özelliği gereği genel olarak, zemin hazırlığı hariç, anahtar teslim suretiyle yapılmaktadır. Bu durumda, prefabrik inşaatı yaptıran gerçek veya tüzel mülk sahibi adına, inşaatın bulunduğu yeri kapsamına alan SGK ünitesinde bir işyeri dosyası tescil ettirmesi gerekmektedir. Hafriyat, temel, zemin betonu ve buna ilişkin işler için çalıştırılan sigortalıların bu dosyadan SGK'ya bildirilmesi gerekmektedir. Bundan sonraki aşama, prefabrik yapı yüklenicisi tarafından devamlı işyeri işçileriyle fabrikada hazırlanan yapı bölümlerinin yine devamlı işyeri işçileri ya da dışarıdan temin edilecek işçilerle montajına ilişkindir. Bu aşamaya ilişkin olarak yüklenicinin mülk sahibi adına kestiği fatura SGK uygulamasında malzemeli işçilik olarak değerlendirilecektir. Burada asgari işçilik, yukarıda da belirtildiği üzere, yaklaşık maliyet bedeline göre hesaplanacaktır.

Son olarak belirtelim ki, mülk sahibi zemin hazırlığı da dâhil olmak üzere tüm süreci anahtar teslim suretiyle üstlenebilir. Bu durumda işyeri tescili mülk sahibi adına değil, yüklenici adına yapılacaktır. Tüm süreç anahtar teslim olarak yükleniciye verildiğinde ise asgari işçilik hesabı yaklaşık maliyet bedeliyle sözleşme bedeli karşılaştırılmak suretiyle değerlendirilecek, hangisi yüksekse işçilik oranı o bedele uygulanacaktır.

4. PREFABRİK YAPILARIN 6306 SAYILI AFET RİSKİ ALTINDAKİ ALANLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİ HAKKINDA KANUNA DAYANAN VERGİ İSTİSNALARI KARŞISINDAKİ DURUMU:

6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun'un ³ 7/9 uncu maddesinde belirtilen ve bu Kanun'a ilişkin Yönetmeliğin ⁴ 16/12 nci maddesinde açıklanan vergi ve harç istisnalarının tamamı, inşaat ruhsatı alınmak suretiyle inşa edilen prefabrik yapılar için de geçerlidir.

Çünkü yapı prefabrik de olsa normal inşaat suretiyle meydana getirilen diğer yapılardan farksızdır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 2. maddesindeki BİNA TANIMI şöyledir;

"Bu Kanundaki bina tabiri, YAPILDIĞI MADDE NE OLURSA OLSUN, gerek karada gerek su üzerindeki SABİT İNŞAATIN HEPSİNİ KAPSAR.

Bu Kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri de bina

³ 31.05.2012 tarih ve 28309 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 15.12.2012 tarih ve 28498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ile birlikte nazara alınır. Yüzer havuzlar, sair yüzer yapılar, çadırlar ve nakil vasıtalarına takılıp çekilebilen seyyar evler ve benzerleri bina sayılmaz.”

Görüldüğü gibi Emlak Vergisi Kanunu’na göre sadece çadırlar, yüzer yapılar ve vasıtalarla hareket ettirilebilen yapılar bina sayılmamaktadır. Bu tanıma göre prefabrik yapılar da bina sayıldığı için, diğer yapılarda olduğu gibi 6306 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve harç avantajlarından yararlandırılmalıdır.

Ancak eşya niteliği arz eden geçici amaçlı, konulduğu arsa ile resmi bağlantısı bulunmayan konteyner tipi taşınabilir mekanlar bize göre çadır gibi veya demirbaş olarak algılanmalı, bina muamelesi görmemelidir. Bu tür eşyalar 6306 sayılı Kanun kapsamındaki vergi ve harç istisnalarının dışında tutulmalıdır.

5. PREFABRİK BİNA KONUSUNDA ÇALIŞAN FİRMALARIN SANAYİCİ VE İNŞAATÇI KİMLİKLERİ:

6948 sayılı Sanayi Sicili Kanunu’nun 7033 sayılı Kanun’la ⁵ değişik 1 inci maddesinde,

“Bir maddenin vasıf, şekil, hassa veya terkiibini makine, cihaz, tezgah, alet veya diğer vasıta ve kuvvetlerin yardımı ile veya sadece el emeği ile kısmen veya tamamen değiştirmek veya bu maddeleri işlemek suretiyle devamlı ve seri halinde imal veya istihsal eden yerlerle madenlerin çıkarılıp işlendiği yerler sanayi işletmesi, buralarda yapılan işler sanayi işleri ve buraları işletenler sanayici sayılır.”

hükmü yer almaktadır.

Bu tanıma göre prefabrik yapı malzeme ve üniteleri imal eden kuruluşlar da sanayici sıfatına sahiptirler.

Prefabrik yapı zemin hazırlığını ve montaj hizmetini gerçekleştiren mükellefler, *“Yapı Müteahhitlerinin Sınıflandırılması ve Kayıtlarının Tutulması Hakkında Yönetmelik”* ⁶ hükümlerine göre müteahhit sıfatına sahip olabilirler.

Aynı firmanın hem prefabrik ürün imalatı yaptığı için sanayici, hem de yapı taahhüt işleri nedeniyle yapı müteahhidi sıfatını taşıması mümkündür.

⁵ 1.7.2017 tarih ve 30111 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 2.3.2019 tarih ve 30702 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

6. %1 KURUMLAR VERGİSİ ORAN İNDİRİMİ AÇISINDAN PREFABRİK İNŞAAT YAPAN KURUMLARIN DURUMU:

7351 sayılı Kanun'un ⁷ 15 inci maddesi şöyledir :

“MADDE 15 - 5520 sayılı Kanununun 32 nci maddesine aşağıdaki fıkralar eklenmiştir.

“(7) İhracat yapan kurumların münhasıran ihracattan elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır.

(8) Sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştiğal eden kurumların münhasıran üretim faaliyetinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranı 1 puan indirimli uygulanır. Bu kazançların ihracata isabet eden kısmı için yedinci fıkra hükmüne göre ayrıca indirim uygulanmaz.

(9) Yedinci ve sekizinci fıkralardaki indirimli oranlar, bu madde kapsamındaki diğer indirimler uygulandıktan sonraki kurumlar vergisi oranı üzerine uygulanır.”

Prefabrik yapı parçaları ve malzemeleri üretip satan veya ihraç eden kurumlar da bu %1 oranlı kurumlar vergisi indiriminden yararlanabilirler.

Prefabrik yapı malzemeleri üreten kurumların söz konusu %1 indirimden sorunsuz olarak yararlanabilmeleri için, ürettikleri prefabrik parça ve malzemeleri mal satışı olarak müstakilen fatura etmelerinde yarar vardır. Bu faturada yer alan parça ve malzeme bedellerinin montaj şartlı olarak fiyatlandırılmış olması bize göre, söz konusu satış bedeli ile ilgili kurum kazancını %1 oran indirimli kurumlar vergisine tabi tutulmasına engel değildir.

7. PREFABRİK YAPI PARÇALARININ YURTDIŞINA İHRAÇ EDİLMESİ VE ORADA MONTAJI:

Prefabrik yapı parçalarının yurtdışına ihraç edilmesi herhangi bir ihracat işleminden farksızdır.

Demonte olarak yurtdışına ihraç edilen prefabrik yapı parçalarının orada monte edilmesi konusunda verilen bir özelgede ⁸ ;

⁷ 22.1.2022 tarih ve 31727 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilen 7.4.2016 tarih ve 27575268-105[229-2014-220]-30441 sayılı özelge.

- Yurtdışında yapılan montaj işçiliğinin KVK'nun 5/1-h maddesi kapsamındaki kurumlar vergisi istisnasından yararlanamayacağı görüşü ileri sürülmüştür. Bu görüşe katılmıyoruz.
- Söz konusu montaj işinin KDV'nin konusuna girmediği belirtilmektedir. Bu görüşe de katılmıyoruz. Bize göre yasal şartların mevcudiyeti halinde Türkiye'den yurtdışı firmaya veya bir Türk firmasının yurtdışındaki şubesine fatura edilen montaj hizmeti hizmet ihracı kapsamına girebilir. ⁹

8. PREFABRİK KONUTLARIN KDV ORANI VE İNDİRİMLİ ORAN UYGULANARAK TESLİM EDİLEN PREFABRİK KONUTLARLA İLGİLİ KDV İADESİ:

Bilindiği üzere net alanı 150 metrekareyi geçmeyen konut teslimlerinde, arsasının emlak vergi değerine, arsasının büyükşehir belediye hudutları içinde olup olmadığına ve büyükşehirde ise inşaatın lüks veya birinci sınıf olup olmadığına göre, %1, %8 oranda veya %18 oranda KDV hesaplanması gerekmektedir.

Konutların tabi olduğu KDV oranı bir yazımızda detaylı olarak açıklanmıştır. ¹⁰

Gerekli şartlar sağlanıyorsa prefabrik olarak inşa edilmiş olup inşaat ruhsatına göre konut vasfı taşıyan net 150 m²'nin altındaki yapılar indirimli oranla KDV'ye tabi tutulabilir.

KDV Kanunu'nun 29/2 nci maddesi uyarınca indirimli oran uygulanarak teslim edilen konutlar için aylık veya yıllık esasta KDV iadesi talep edilebilmektedir.

Nitekim bir özelgede ¹¹;

Article I. ⁹ Yaklaşım dergisinin Ocak 2002 sayısında yayımlanan “KDV AÇISINDAN, YURT DIŞI HİZMET- İHRAÇ EDİLMİŞ HİZMET AYRIMI” başlıklı yazımız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2002)

¹⁰ Yaklaşım Dergisi'nin Eylül 2021 sayısında yayımlanan “2022 YILINDA KONUT KDV ORANLARI YÜKSELEBİLİR” başlıklı yazımız.
(www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2021)

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-797 sayılı özelgesi.

“Net alanı 150 m2’ye kadar olan PREFABRİK konutların arsa sahiplerine arsaları üzerine monte edilmek suretiyle teslimi, KONUT TESLİMİ olarak değerlendirilerek %1 oranında KDV’ye tabi olacaktır.”

açıklamasına yer verilmiştir.

9. DEMONTE VAZİYETTEKİ PREFABRİK YAPI PARÇALARININ İTHALİ ve YURTİÇİNDE SATIŞI:

Bir özelgede ¹², demonte vaziyetteki prefabrik konut malzemelerinin ithalinde uygulanacak KDV oranının ne olduğu yönündeki soru şöyle cevaplandırılmıştır.

“

.....

Buna göre, net alanı 150 m2’ye kadar olan konut teslimleri indirimli oranda KDV uygulamasından yararlanabilecek olup, demonte haldeki prefabrik konut malzemelerinin ithali (tuğla, demir, çimento vb. inşaat malzemelerinde olduğu gibi), "konut" teslimi kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (%18) KDV ye tabi tutulacaktır. “

Başka bir özelgede ¹³ ise, sorulan soru ve verilen cevap aşağıdaki gibidir;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketiniz tarafından ... ne net alanı 150 m2’nin altında, demonte vaziyette prefabrik yapılar teslim edileceği, ancak söz konusu yapıların büro, ofis, depo, şantiye binası, koğuş ve geçici barınak olarak da kullanılabilir özelliği olduğunu belirtip söz konusu prefabriklerin teslimlerinde uygulanması gereken KDV oranına ilişkin Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

.....

Bu çerçevede, firmanız tarafından ... nin belirlediği arsalar üzerine monte edilmek suretiyle teslim edilecek net alanı 150 m2’ye kadar prefabrik konutlar %1, 150 m2’nin üzerindeki ise %18 oranında KDV ye tabi olacaktır.

¹² Konya Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.42.16.02-KDV-2-846-44 sayılı özelgesi .

¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 05.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 28-2995 sayılı özelgesi .

Diğer taraftan, bu teslimlerden konut niteliği taşımayan, depo, büro, şantiye binası, koğuş ve geçici barınak olarak kullanmaya elverişli bölümlerin teslimlerine genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.”

10. KONTEYNER TİPİ PREFABRİK YAPILARIN NİTELİĞİ ve KDV KARŞISINDAKİ DURUMU:

Konteyner tipi prefabrik yapılar inşaat ruhsatına bağlanmıyorsa, herhangi bir eşya (demirbaş) gibi algılanmaktadır.

Bir özelgede ¹⁴

“ İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

- Prefabrik konut ve işyeri ile konut amaçlı kullanılan konteyner imalatı başta olmak üzere çeşitli ürünlerin imalatı ve ticareti ile faaliyetinde bulunduğunuz, söz konusu prefabrik konut veya konteynerin üzerine montajı yapılan zemin betonunun alıcı tarafından yapıldığı,*
- Bu yapılar için bazı belediyelerin "Yapı Ruhsatı" alma zorunluluğunu uygulayıp, münferit olarak bazı belediyelerin de yapı ruhsatı alma zorunluluğu uygulamadan, yapıyı alıcılarla hane halkının birlikte yaptığını kabul ederek "Oturma İzni" vermesi sonucu yapıya elektrik, su, doğalgaz bağlandığı,*
- Zemin betonu, " Yapı Ruhsatı " ve " Oturma İzni "nin satıcı firma ile hiçbir ilişkisi bulunmayıp, bunların tamamen alıcıya ait olduğu,*
- Yapı ruhsatının, prefabrik konutun yalnız taban betonu için değil, konutun tamamı, yani alt betonu ve prefabrik yapının kendisi için verildiği, proje olarak prefabrik konutu imal eden satıcı firmaların projelerinin verildiği ve belediyelerin bu projeleri kabul ettiği, yapı ruhsatlarında, "lüks veya birinci sınıf inşaat" ibaresinin kesinlikle kullanılmadığı,*
- Oturma izni vermek için belediyelerin SGK borcu yoktur belgesi istediği, bu bağlamda firmanızın SGK'dan almış olduğu yazının alıcıya verilmesi sureti ile oturma izninin alınmasının sağlandığı,*
- Prefabrik konutların fabrikalarda üretilip, demonte vaziyette kamyonlarla taşınıp, prefabrik konutun kurulacak olduğu beton zemin üzerine genellikle imalatçı firmalar tarafından monte edildiği,*
- Prefabrik konut amaçlı konteynerin genellikle fabrikalarda üretilen, köşelerine veya üstünde bulunan bir çengel ile kamyonlara yüklenmek*

¹⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 27.08.2013 tarih ve 39044742-130-1359 sayılı özelgesi
DENET DUYURU
Sayı : 2022/025

suretiyle, mamul halde istenilen herhangi bir yere bırakılmak suretiyle kullanıldığı,

-Yurt içine satılan prefabrik konutların tahminen % 95'inden fazlasının büyükşehir dışındaki yerlere satıldığı,

belirtilerek, net alanı 150 m2'nin altındaki prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner tesliminde uygulanacak katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda görüş talep edilmektedir.

.....
Buna göre; konut niteliği taşımayan, depo, büro, şantiye binası, koğuş ve geçici barınak olarak kullanmaya elverişli prefabrik yapı ve konteyner ile net alanı 150 m2 ve üstü prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner teslimlerinde %18 oranında KDV uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, net alanı 150 m2' ye kadar olan prefabrik konut ve konut olarak kullanılmak üzere imal edilen konteyner teslimlerinde ise;

- 1- Büyükşehir Belediyesi sınırları dışında yer alan veya ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılmayan ya da yapı ruhsatı 1/1/2013 tarihinden önce alınanlar için %1 KDV uygulanması,
- 2- Yapı ruhsatının 1/1/2013 tarihinden sonra alınanları için;

10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanunu kapsamındaki büyükşehirlerde (16/5/2012 tarihli ve 6306 sayılı Afet Riski Altındaki Alanların Dönüştürülmesi Hakkında Kanun kapsamında rezerv yapı alanı ve riskli alan olarak belirlenen yerler ile riskli yapıların bulunduğu yerler hariç), lüks veya birinci sınıf inşaat olarak yapılan ve ruhsatın sonradan revize edilip inşaat kalitesinin yükseltilmesi hali de dahil olmak üzere, yapı ruhsatının alındığı tarihte, üzerine yapıldığı arsanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 uncu maddesine istinaden tespit edilen arsa birim m2 vergi değerinin;

a- Beşyüz Türk Lirasının altında olan konutların tesliminde %1 oranında KDV uygulanması,

b- Beşyüz Türk Lirası ile bin Türk Lirası (bin Türk Lirası hariç) arasında olan konutların tesliminde %8 oranında KDV uygulanması,

c- Bin Türk Lirası ve üzerinde olan konutların tesliminde %18 oranında KDV uygulanması,

- 3-Yapı ruhsatı olmayanlar için ise söz konusu yapıların teslimi Kararname eki listelerde yer almadığından %18 oranında KDV uygulanması,

gerekmektedir.” (NOT: Yapı ruhsatı 01.01.2017 de veya bu tarihten sonra alınan konutlar için yukarıdaki 500 ve 1.000 TL lik değerler 1.000 ve 2.000 TL olarak dikkate alınmaktadır.)

Maliye İdaresi başka bir özelgesinde, ¹⁵ depremde zarar gören vatandaşların ikametine tahsis edilen yaşam konteynerlerini konut olarak değerlendirmiş ve KDV oranının %1 olduğunu kabul etmiştir.

11. PREFABRİK YAPILAR DA DİĞER YAPILARDA OLDUĞU GİBİ İNŞAAT RUHSATI GEREKTİRMEKTE ve TAMAMLANDIĞINDA YAPI KULLANMA İZİN BELGESİNE BAĞLANMAKTA OLUP BU BELGELERİN EKSİKLİĞİ SORUN YARATMAKTADIR:

Prefabrik yapıların inşaatı ile ilgili formaliteler, inşaat tamamlandıktan sonraki resmi işlemler, normal bir inşaatın farklı değildir.

Bu nedenle muhtelif sorunların çıkmasını peşinen önlemek amacıyla prefabrik yapılar için inşaat ruhsatı alınması, ruhsat hükümlerine uygun şekilde inşaatın tamamlanıp yapı kullanma izin belgesinin de temin edilmesi gerekmektedir.

12. PREFABRİK YAPI İNŞAATLARININ KDV TEVKİFATI KARŞISINDAKİ DURUMU:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.2.1. nolu bölümünde,

“Yapım İşleri ile Bu İşlerle Birlikte İfa Edilen Mühendislik-Mimarlık ve EtütProje Hizmetleri”

KDV tevkifatına tabi işlem türü olarak düzenlenmiştir. ¹⁶

Buna göre binalara ilişkin inşaat işleri de KDV tevkifatı kapsamındaki işlemlerden biridir.

Binalara ilişkin inşaat işi;

- Belirlenmiş alıcılara karşı yüklenilmişse, işin tutarına bakılmaksızın 4/10 oranında KDV tevkifatına tabidir.

¹⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.28-2189 sayılı özelgesi

¹⁶ KDV tevkifatı hakkında detaylı bilgi için KDV 6 isimli e-kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin bölümüne bakınız.

(www.denet.com.tr/yayınlarımız/kitaplar/KDV-6)

DENET DUYURU

Sayı : 2022/025

- KDV mükelleflerine karşı yüklenilmişse ve işin KDV dahil bedeli 5.000.000 TL'yi geçiyorsa yine 4/10 oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.
- Belirlenmiş alıcı ve KDV mükellefi olmayanların işveren konumunda bulunması halinde ise KDV tevkifatı söz konusu olmaz.

Bina (konut veya işyeri) prefabrik olarak inşa ediliyorsa, inşaat ile ilgili YAPIM İŞİ niteliğindeki işler bu kurallara göre KDV tevkifatına tabi olur veya olmaz.

Bu konuda KDV tevkifatından bahsedebilmek için işlemin mal satışı değil malzemeli veya malzemesiz yapım hizmeti şeklinde olması gerekmektedir.

Maliye İdaresi gösterilen arsa üzerine kullanıma hazır konut yerleştirilmesi işlemini konut (mal) satışı olarak kabul ettiği için bu şekilde yapılan prefabrik konut teslimlerinde konut KDV oranı dikkate alınabilmekte ve yapım işi değil mal satışı yapıldığı için KDV tevkifatı söz konusu olmamaktadır.

Konunun daha iyi anlaşılması için aşağıdaki örnekleri veriyoruz:

Örnek 1

Bir KDV mükellefi büyükşehir belediye hudutları dışında sahip olduğu arsası üzerine yaptırdığı beton zeminlere, her biri net 150 metrekareyi aşmayan 8 adet prefabrik konut yerleştirilmesi için toplam 6.000.000 TL + KDV bedel üzerinden bir prefabrik firması ile anlaşmıştır.

Maliye İdaresi bu şekilde yapılan teslimleri konut satışı olarak nitelendirdiği için ¹⁷ prefabrik konut satıcısı faturasını %1 KDV hesaplayarak düzenleyecek ve bu işlem yapım işi değil, mal (konut) satışı olarak kabul edildiği için, işlem bedeli KDV dahil 5.000.000 TL yi aşmış olmasına rağmen KDV tevkifatı söz konusu olmayacaktır.

Örnek 2

Bir KDV mükellefi prefabrik olarak inşa ettireceği 26 adet konutun zemin hazırlığı işini bir müteahhit firmaya 4.500.000 TL + KDV bedel mukabilinde yaptırmaktadır.

Bina için zemin hazırlığı yapım işi kapsamına girdiği ve örneğimizde KDV dahil tutar 5.000.000 TL yi aştığı için müteahhittin düzenleyeceği yapım faturası (veya istihkak faturaları) %18 KDV'li olarak düzenlenecek, KDV tutarının 4/10 u işveren tarafından sorumlu sıfatıyla 2 nolu KDV beyannamesi verilerek vergi dairesine, 6/10 u ise müteahhitte ödenecektir.

17 11 nolu dipnotta belirttiğimiz özelge.

DENET DUYURU
Sayı : 2022/025

Örnek 3

2 nolu örnekteki KDV mükellefi hazırlattığı beton zeminler üzerine monte ettireceği prefabrik yapı parçalarını ithal ederse veya yurtiçinde temin ederse %18 KDV yüklenecek ve KDV tevkifatı söz konusu olmayacaktır.

KDV mükellefi ithal ettiği veya satın aldığı prefabrik yapı parçalarının montaj işini KDV dahil 5.000.000 TL ve daha yüksek bedel ile yaptırırsa bu işi üstlenen müteahhit yapım (montaj) faturasını veya istihkak faturalarını %18 KDV oranı üzerinden 4/10 KDV tevkifatlı olarak düzenleyecektir.

Yaptırılan konutların tabi olduğu KDV oranı %1 ise ve prefabrik yapı firması bu beton zeminler üzerinde kullanıma hazır konut oluşturarak teslim ederse konut satmış sayılacak, faturayı %1 KDV'li olarak düzenleyecek ve KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

13. SONUÇ:

Prefabrik şekilde konut veya işyeri yapımı sıklıkla karşılaşılan ve bize göre teşvik edilmesi gereken bir işlem türüdür.

Bu işlem bazı hallerde inşaat işi yapımı, bazı hallerde mal satışı olarak nitelenmekte ve tabi olduğu yasal hükümler buna göre değişebilmektedir.

Prefabrik yapılar bir çok açıdan kendine has özellikler göstermekte olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı'nın, Ticaret Bakanlığı'nın, Çevre Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın prefabrik yapı sektörü ile yakından ilgilenmesi, prefabrik yapıların tabi olduğu yasal hükümlerin net bir şekilde belirlenmesi gerektiğine inanıyoruz.

Gerek prefabrik yapılar gerekse yol, su, elektrik, köprü, tünel gibi işlerle ilgili prefabrikasyon, ülkemizin önemli bir ihracat kalemlerinden biri olup bu ihracat ciddi oranda artış kapasitesine sahiptir.

Bu nedenle prefabrik sektörü iyi gözlemlenmeli ve hakkıyla teşvik edilmelidir.