

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 31.01.2017  
Duyuru No : 2017/019  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
Şubat 2017 - Sayı : 158

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

mehmet.mac@bdo.com.tr

**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](http://www.bdo.com.tr)

## **BİNALARDA ISI YALITIMI VE/VEYA ENERJİ TASARRUFU SAĞLAMAYA YÖNELİK HARCAMALAR DOĞRUDAN GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLECEKTİR**

### **ÖZET :**

Yeni yapılan binalar için Türkiye çapında uygulanmakta olan inşaat normları sayesinde istenilen düzeyde ısı yalıtımı ve bu suretle enerji tasarrufu sağlanabilmektedir.

Ancak ülkemizde bulunan çok sayıdaki eski bina yeterince yalıtımlı olmadığı için veya ısıtma sistemindeki verimsizlik nedeniyle ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlayacak sistem ilavesi veya değişikliği konusunda yatırıma ihtiyaç göstermektedir.

Binalar için yapılan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlama amaçlı yatırımlar öteden beri firmalar ve gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından binanın maliyetine ilave edilmek yahut tesisat olarak aktifleştirilmek suretiyle (amortisman yoluyla) giderleştirilebiliyordu.

*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 2016 yılında 7,6 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150'den fazla ülkede bulunan 1.401 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 67.000'nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla 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.*

Binalarda ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlama amaçlı harcamaları teşvik amacıyla yeni yasal düzenlemeler getirilmek suretiyle söz konusu harcama tutarlarının firmalar tarafından doğrudan gider kaydedilmesi, gerçek gider usulünü tercih eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından ise, harcamanın yapıldığı yıla ait kira gelirlerinden indirilmesi imkanları getirilmiştir.

Aşağıdaki bölümlerde bu yasal değişiklikler açıklanmıştır.

## 1. FİRMALARCA BİNALARA YÖNELİK ISI YALITIMI VE ENERJİ TASARRUFU SAĞLAMAYA YÖNELİK HARCAMALAR DOĞRUDAN GİDER KAYDEDİLEBİLECEKTİR :

### 1.1. Eski Uygulama :

Lebib Yalkın Dergisi'nin Nisan 2002 sayısında yayınlanan “BİNA İÇİN YAPILAN HARCAMALARIN GİDER KAYDEDİLECEĞİ, BİNA MALİYETİNE EKLENECEĞİ VE ÖZEL MALİYET OLDUĞU HALLER” başlıklı yazımızda detaylı olarak açıkladığımız gibi, gayrimenkullerin genişletilmesi veya iktisadi kıymetlerinin devamlı olarak arttırılması maksadıyla yapılan harcamalar prensip olarak doğrudan gider yazılmayıp amortismanına tabi tutulması gerekmektedir. (VUK'nun 272 nci maddesi)

Maliye İdaresi binalarda ısı yalıtımı yapılması veya ısı sistemi kurulması yahut yenilenmesi amacıyla yapılan harcamaları “binanın iktisadi kıymetinin devamlı olarak artırılması maksadıyla yapılan harcama” olarak kabul etmekte ve doğrudan gider yazılmasına izin vermemekteydi.

Nitekim, bir özelgede<sup>1</sup> yer alan ;

*“DIŞ CEPHE ISI YALITIMI, dekoratif sıva uygulamaları, dış cephe boyası, PVC damlalık ve tüm yağmur iniş boruları ile ilgili yapılan harcamaların değer arttırıcı niteliği taşıdığıının kabul edilmesi ve binanın maliyet bedeline eklenerek binanın kalan ömrüne göre amortismanına tabi tutulması,”*

gerektiği ifadesi, İdare'nin bu yasa değişikliği öncesinde, binalarda ısı yalıtımı amacıyla yapılan harcamaların doğrudan gider yazılamayacağı görüşünde olduğunu göstermektedir.

<sup>1</sup> Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.02.2016 tarih ve 18 sayılı Özelgesi.

## 1.2. Yeni Yasal Düzenleme :

6728 sayılı Kanun'un<sup>2</sup> 14 üncü maddesiyle GVK'nun 40/1-7 nci maddesindeki amortismanların gider yazılabileceği hükmüne eklenen ;

*(İşletmeye dâhil olan gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar, yapıldığı yılda doğrudan gider yazılabilir.)*

hükmü ile ;

**BİNALARDA, ISI YALITIMI VE ENERJİ TASARRUFU SAĞLAMA AMAÇLI HARCAMALARIN DİREKT OLARAK GİDER YAZILMASI İMKANI GETİRİLMİŞTİR.**

295 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>3</sup> bu yeni imkan şöyle açıklanmıştır:

*“(2) Maddede yapılan değişiklik ile mükellefler, dilerlerse işletmeye dâhil gayrimenkullerin iktisadi değerini artırıcı nitelikteki ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalarını, doğrudan gider yazmak suretiyle ticari kazancın tespitinde dikkate alabileceklerdir.”*

## 1.3. Kapsam Bakımından Durum :

Dikkat edilirse Tebliğ'de hükmün kapsamı hakkında bir açıklamaya yer verilmemiştir.

6728 sayılı Kanun'un madde gerekçesinde bu değişikliğin “...binalarda enerji verimliliğinin sağlanması...” amacıyla yapıldığı belirtilmekte olduğu için, binalarda ısı yalıtımı yahut enerji tasarrufu yoluyla enerji verimliliği sağlamaya yönelik ise bu harcamalar istenirse amortisman konusu yapılmayarak doğrudan gider yazılabilecektir.

Bizim anlayışımıza göre aşağıdaki örneklere uygun harcamalar doğrudan gider yazılabilecek harcama türleridir.

- Halk arasında “mantolama” olarak adlandırılan bina cephelerinin ısı izolasyon maddeleriyle kaplanması,
- Çatı içine veya yüzeyine ısı yalıtım malzemeleri konulması,
- Cam ve/veya çerçevelerin değiştirilerek ısı izolasyonlu hale getirilmesi,
- Binanın, farklı yakıtle, daha az yakıtle veya daha az maliyetli olarak ısıtılmasını sağlamak amacıyla ısınma sisteminde değişiklik yapılması, (bu

<sup>2</sup> 6728 sayılı Kanun 09.08.2016 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

<sup>3</sup> 295 no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği 23.12.2016 tarihli Resmi Gazetede yayınlanmıştır.

kapsamda görülen örnekler daha çok ısıtma sisteminin doğalgazla çalışır hale getirilmesi yönündedir)

- Parasal veya miktarsal anlamda bina ısıtılmasında tasarruf sağlama amaçlı yeni düzenekler kurulması (güneşle ısıtma sistemi, yer altından ısıtma sağlamak amaçlı ısı pompası kurulması vb. harcamalar)
- Harcamanın mekan ısıtılması değil, bina kullanma suyunun ısıtılması amaçlı olması halinde de bu hükmün geçerli olacağı görüşündeyiz. Çünkü Kanunda ve Tebliğde ısıtının korunması veya tasarruflu şekilde ısıtma sağlanması mekan ile sınırlandırılmamıştır.
- Bu yeni hüküm satılmak üzere elde tutulan veya restore edilen binalar için geçerli değildir. Çünkü hüküm amortisman yoluyla giderleştirmek ile doğrudan gider yazmak arasında tercih hakkı getirdiği için binanın firma aktifinde bir stok kalemi olarak değil, amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak yer alıyor olması gerekir.
- Aktifleştirip kullanmak amacıyla yeni inşa edilmekte olan binalara yönelik ısı yalıtımı harcamalarının bina maliyetine eklenmeyerek doğrudan gider yazılmasının mümkün olduğu görüşündeyiz. Çünkü Kanun'da bu harcamalar konusunda yeni bina, eski bina ayrımı yapılmamıştır. Yeni yapılan binaya konulan ısıtma sistemi maliyetinin bina maliyetine eklenmesinde farklı bir durum vardır. İnşaat sahibi firma, enerji tasarrufu sağlayacak bir ısıtma sistemi seçtiği gerekçesiyle binanın ısıtma sistemi maliyetini de doğrudan gider yazmak isteyebilir. Ancak bu uygulama binanın zaten bir ısıtma sistemi olması gerektiği görüşüyle kabul edilmeyebilir.
- Kanun yürürlük tarihinin 09.08.2016 olması bu hükmün söz konusu tarihten önce uygulanamayacağı anlamını taşımaktadır. Mesela özel hesap dönemi 09.08.2016'dan önce sona eren mükellefler bu yeni hükümden yararlanamayacaktır.

Hükmün getirdiği imkan, dönem sonunda bir harcamanın maliyete eklenmesi veya gider yazılması konusunda tercih hakkı olduğuna ve özel hesap dönemi kullanmayan mükellefler bakımından bu tercih hakkı kanunun yürürlüğünden sonra (31.12.2016 tarihinde veya beyanname verme aşamasında) kullanıldığına göre, harcama belgesi 09.08.2016 tarihinden önceki tarihi taşıyor olsa bile, bize göre 09.08.2016'dan sonra biten hesap dönemleri açısından bu tercih geçerli olabilmelidir. Ancak Kanun yürürlük tarihini, bu tarihten sonra yapılan harcamalar şeklinde anlayanlara da rastlanabileceği dikkate alınmalıdır.

- Kanunun yürürlüğe girdiği 09.08.2016 tarihinden önce aktifleştirilmiş olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufuna yönelik harcamaların bina maliyetinden çıkarılarak gider kaydedilmesi bize göre, kanunun geriye yürütülemezliği ilkesi uyarınca (aktifleştirme işlemi kanundan önce yapıldığı için) kabul görmeyecektir.
- Bilindiği üzere kiracılar, kiracısı oldukları binanın değerini devamlı olarak artıran veya ömrünü uzatan harcama yaptıklarında, bu harcamaları özel maliyet olarak aktifleştirip, kira süresi içinde amortismanı tabi tutmaları gerekmektedir. (Vergi Usul Kanunu'nun 327 nci maddesi)

Gayrimenkul kiralamış olan işletmeler yukarıdaki hükümden yararlanamayacaklardır. Çünkü amortisman yerine direkt olarak gider yazma hakkı kanunda sadece gayrimenkul sahibi olan firmalara tanınmıştır. Başka bir anlatımla, getirilen yeni hükümdeki “*işletmeye dahil olan gayrimenkulün .....*” ibaresi kiracı konumunda olanlar tarafından yapılan ve özel maliyet olarak aktifleştirilmesi gereken ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu amaçlı harcamalar için doğrudan gider yazma hakkı getirilmediği anlamını taşımaktadır. Bu durumu bir yasal eksiklik olarak değerlendiriyoruz.

#### 1.4. Diğer Hususlar :

Tebliğ metninden de anlaşılacağı üzere, gider yazmak mecburiyet değil hak olarak yorumlanmıştır. İsteyen mükellefler binalara yönelik ısı yalıtımı veya enerji tasarrufu amaçlı harcamalarını doğrudan gider yazmayarak bina maliyetine eklemek suretiyle (amortisman yoluyla) giderleştirebilirler.

Isı tasarrufu sağlamak amacıyla binada daha önce olmayan kalorifer sistemi, güneşle ısıtma tertibatı gibi tesisatların eklenmesi halinde bu amaçla yapılan harcamalar istenirse doğrudan gider yazılabilir, istenirse, Danıştay'ın bu yöndeki kararlarına dayanılarak tesisat olarak müstakilen aktifleştirilip binadan bağımsız şekilde amortismanı tabi tutulabilir.

## 2. BİNALAR İÇİN ISI YALITIMI VE ENERJİ TASARRUFU SAĞLAMAYA YÖNELİK HARCAMALAR, GERÇEK GİDER USULÜNÜ TERCİH EDEN GAYRİMENKUL SERMAYE İRADİ SAHİPLERİ TARAFINDAN BİNA MALİYETİNE EKLENMEKSİZİN DOĞRUDAN GİDER OLARAK DİKKATE ALINABİLECEKTİR :

### 2.1. Eski Uygulama :

Eskiden gayrimenkul sahipleri kira geliri elde ettikleri binalar için ısı yalıtımı veya enerji tasarrufu sağlamak amacıyla harcama yaptıklarında ve gerçek gider usulünü tercih ettiklerinde, yaptıkları bu harcamayı bina maliyetine ilave etmek ve böylelikle buldukları yeni bina değeri üzerinden amortisman ayırmak suretiyle (çok uzun zamana yayılı olarak) dikkate alabiliyorlardı.

Bu durum, gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin, kira elde ettikleri binalar için ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu amaçlı harcama yapmalarını teşvik etmemekteydi.

### 2.2. Yeni Yasal Düzenleme :

Birinci bölümdeki açıklamalarımıza paralel olarak, daha sonra çıkarılan bir kanunla ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların, gerçek gider usulünü seçen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından da bina maliyetine eklemek yerine doğrudan gider olarak alma imkanı sağlayan hüküm getirilmiştir.

Bu imkanı getiren hüküm 6745 sayılı Kanun'un<sup>4</sup> 6 ncı maddesiyle değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 74/6 no.lu bendi olup, bu bende eklenen ifade şöyledir :

*“.....ile kiraya veren tarafından yapılan ve gayrimenkulün iktisadi değerini artırıcı niteliği olan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalar (Bu harcamalar bir takvim yılı içinde Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenen tutarı aşmıyor ise maliyet olarak dikkate alınabilir.)”*

Bu değişikliğe ilişkin açıklamalar yine 295 sayılı GV Genel Tebliği'nin 9 uncu maddesinde yer almaktadır.

### 2.3.Hükümün Kapsamı ve Uygulanmasına İlişkin Özellikler :

Söz konusu değişikliğe ilişkin uygulama özellikleri şöyle sıralanabilir :

- Harcama tutarı amortisman haddinin (2016 ve 2017 yılı için bu had 900 TL'dir) altında ise, zaten maliyete ekleme mecburiyeti ve imkanı yoktur.

<sup>4</sup> 6745 sayılı Kanun 07.09.2016 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

- Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcama tutarı amortisman haddini geçiyorsa, gayrimenkul sermaye iradı sahibi, gerçek gider usulünü seçmek şartıyla, bu harcamayı isterse bina maliyetine ekleyerek amortisman yoluyla, isterse doğrudan dikkate almak suretiyle kira hasılatından indirebilir.
- Gider indiriminde toplam giderin, konut istisnası tutarına (GVK'nın 21 inci maddesi; 2016 yılı için 3.800 TL, 2017 yılı için 3.900 TL) tekabül eden kısmı dikkate alınmaz.
- Gider tutarı kirayı aşarsa ortaya çıkan zarar, beyannamedeki diğer gelir unsurlarını aşındırabileceği gibi izleyen yıllarda önceki dönemden devren gelen zarar olarak dikkate alınabilir.
- Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin %25 götürü gider yerine gerçek gider usulünü seçebilmesi için bir önceki yıl gerçek gider usulü uygulamış olması veya önceki iki yıl üst üste götürü gider usulünü tercih etmiş olması gerekir. Çünkü GVK'nın 74/11 inci maddesinde "Götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler" hükmü mevcuttur. Nitekim, bir özelgede<sup>5</sup>

*"Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2008 takvim yılına ilişkin gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde götürü gider usulünü seçtiğiniz için, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönmeniz mümkün değildir. Dolayısıyla, 2008 ve 2009 yıllarına ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vermek suretiyle, bu yıllar için gerçek gider usulünden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan 2010 takvim yılına ilişkin vereceğiniz gayrimenkul sermaye iradı beyannamesinde gerçek gider usulünden faydalanabileceğiniz tabiidir."*

denilmiştir.

- Apartmanlarda yönetim tarafından yapılan ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcama müstakilen makbuzlandırılmışsa daire sahipleri bu makbuzlara istinaden gerçek gider indirimi uygulayabilmelidirler.
- Isı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların kapsamı hakkındaki görüşlerimiz yukarıdaki 1 no.lu bölümde yer verdiğimiz açıklamalarımıza paraleldir.

<sup>5</sup> Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı 9.12.2010 tarih ve 18 sayılı Özelgesi.

## 2.4. Örnekler :

### ÖRNEK 1 :

Öteden beri götürü gider usulü uygulamakta olan bir gayrimenkul sermaye iradı sahibi, kira geliri elde etmekte olduğu iş hanının cephesini ısı yalıtımı için kaplatmış (mantolatmış), akaryakıtla çalışmakta olan kalorifer sistemini doğalgaz ile çalışır hale getirmiş, çatıya güneş kolektörleri ve izolasyon malzemeleri yerleştirmiş, mevcut pencereleri ısıcam kullanarak değiştirmiştir.

Mükellefin bu binadan sağladığı 2016 yılı kira hasılatı 440.000 TL, söz konusu harcamalar ile, kira gelirlerinden indirebileceği (GVK'nun 74 üncü maddesine uygun) diğer gerçek giderlerin toplamı 600.000 TL'dir.

Bu mükellef 2016 yılı gelir vergisi beyannamesini verirken, gerçek gider usulünü tercih ederek kira açısından (440.000 TL - 600.000 TL =) 160.000 TL kira zararı beyan edebilir. Bu zarar, varsa 2016 yılındaki diğer gelir kalemlerini aşındırabilir, bakiye zarar izleyen 5 yıl boyunca dikkate alınabilir.

Ancak bu imkandan yararlanabilmek için mükellefin 2015 ve önceki yıllarda gerçek gider usulünü veya en az son iki yıl götürü gider usulü uygulamış olması gerekmektedir. Örnek vermek gerekirse, bu mükellef 2014 yılında gerçek gider usulünü, 2015 yılında götürü gider usulünü uygulamışsa, 2016 yılı açısından gerçek usule yasaklı konumda olduğu için bu imkandan yararlanamaz.

### ÖRNEK 2 :

Bir apartmanda 5 adet konutu bulunan bir mükellef apartman yönetimine ısı yalıtımı veya enerji tasarrufu amaçlı harcamalar için 125.000 TL ödemede bulunmuştur. Bu 5 daire için 2016 yılında yaptığı diğer gerçek giderler ise, 25.000 TL'dir.

Bu mükellefin 2016 yılında elde ettiği toplam kira hasılatı 180.000 TL'dir. Bu hasılatı 2016 yılı için geçerli olan 3.800 TL'lik istisna (GVK'nın 21 inci maddesi) uygulaması yapacaktır.



Söz konusu mükellefin gerçek usulü seçmeye yasaklı olmadığı varsayımına göre, gerçek esasta indirebileceği gider şöyle hesaplanır :

Toplam gerçek gider :  $(125.000 + 25.000 =)$  150.000 TL

Kira hasılatından indirilebilecek olan  
(istisna gelir tutarına tekabül eden kısım indirilmiş olan)  
gider tutarı :  $(150.000 \times (180.000 - 3.800) / 180.000 =)$  146.833 TL

Üzerinden gelir vergisi hesaplanacak olan gider indirimi  
sonrası kira tutarı :  $(180.000 - 3.800) - 146.833 =$  29.367 TL

### 3. SONUÇ :

İnşaatlarda ısı yalıtımı yapılması ve sair suretlerle enerji tasarrufu sağlanması önemli bir konudur.

Bu konuda yapılan harcamaların vergisel yönden de desteklenmesinde isabet vardır.

6728 ve 6745 sayılı Kanunlarla Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ve 74 üncü maddelerinde yapılan değişiklikler sonucunda, ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamaların, amortisman konusu yapılmaksızın ;

- gerek gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından gider yazılmak suretiyle,
- gerekse gerçek usulü tercih eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri tarafından gerçek gider tutarına dahil edilmek suretiyle,

gelir veya kurumlar vergisi matrahından süratle indirilebilmesinin sağlanması şeklindeki vergisel destek isabetli olmuştur.