

T.C.
GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI
ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI
(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[229-2015-36]-6706

05.01.2018

Konu : Devremülk satışlarının vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, mülkiyeti şirketinize ait ve yapı ruhsatı alınmış arsa üzerinde termal devremülk inşaatı yapacağınızı, henüz inşaatla başlamadığı ancak devremülk satışlarına başlanıldığı, satışların büyük çoğunluğunun taksitle yapıldığı, bazı üyelerin ilk taksiti satışın yapıldığı anda peşin olarak ödedikleri, taksitlerin nakit olarak tahsilat makbuzu yoluyla, şirketin banka hesabına havale yoluyla, mail order talimatıyla ve pos cihazı yoluyla ödendiği, mail order ve pos cihazı yoluyla yapılan tahsilatların KDV beyannamesinin 45 no.lu satırında beyan edildiği, ancak pos cihazlarından gün sonu raporunun ay sonlarında ertesi gün veya ertesi ay alındığı durumlarda KDV beyannamesinin 45 no.lu satırında beyan edilen tutarlarda uyumsuzluk olduğu, devremülk satışı karşılığında peşin ve taksitle yapılan ödemelerin tamamının avans niteliğinde olduğu ve "Alınan Avanslar" hesabına kaydedildiği, inşaatın tamamlanmasını müteakip üyelere devremülk faturalarının düzenleneceği, şirketin başka bir faaliyeti bulunmadığından her ay verilen KDV beyannamesinde gelir beyanı olmadığı, ancak beyannamenin 45 no.lu satırında mail order talimatıyla ve pos cihazı yoluyla yapılan tahsilat tutarlarının beyan edildiği belirtilerek, devremülk bedeline karşılık yapılan tahsilatların avans olarak kabul edilip edilmeyeceği ile belge düzeni hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, ikinci fıkrasında da safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu; bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı; ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddelerine ilişkin hükümlerine uyulacağı hüküm altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibariyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibariyle kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer yandan, özgelge talep formunuz ve eklerinin tetkikinden, yapı ruhsatı alınan arsa üzerine devremülk inşaatı yapılacağı, inşaat henüz başlanılmadığı, ancak söz konusu devremülklerin satışına başlanıldığı ve satışların peşin veya taksitle yapıldığı anlaşılmıştır.

Buna göre, şirketinizin devremülk satışlarında vergiyi doğuran olay, taşınmazın tapuda alıcılar adına tescil edildiği veya devremülkün alıcıların kullanımına fiilen bırakıldığı tarihte meydana gelecektir. Dolayısıyla, devremülk satışından doğan kazancının vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği tabiidir.

Ayrıca, inşa edilmekte olan devremülke konu edilecek taşınmazların inşaatın devamı sırasında satışına ilişkin olarak tahsil edilen satış bedellerinin avans olarak değerlendirileceği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-2/1 inci maddesinde teslimin bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde olduğu, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi veya sürücüye tevdi edilmesinin de mal teslimi olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 3065 sayılı KDV Kanununun 10 uncu maddesinin (a) fıkrasına göre mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (b) fıkrasına göre ise malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre devre mülk hakkı, bağlı olduğu müşterek mülkiyet payına bağlı olarak devir ve temlik edilebildiğinden ve bu hak sadece mesken (konut) olarak kullanılmaya elverişli yapılarda kurulabildiğinden, KDV mevzuatı açısından konut satışından farkı bulunmamaktadır.

Ayrıca, 3065 sayılı KDV Kanununun 42 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlığımızca şekil ve muhteviyatı belirtilen 1 no.lu KDV beyannamesinde beyannameye eklenecek belgeler sayılmış, beyannamenin 6 ncı tablosunun 45 inci satırına "*Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri*" nin (Bu dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin, kredi kartı ile tahsil edilen kısmı) yazılacağı açıklanmıştır.

KDV beyannamesinin 45 inci satırında istenen bilgi, verginin tarh ve tahakkuku ile ilgili olmayan denetim amaçlı bir bilgidir. Burada vergiyi doğuran olay vuku bulsun bulmasın belirli bir dönemde kredi kartı ile yapılan tahsilatlar gösterilecektir. Diğer taraftan, kredi kartı, satışa konu mal veya hizmetin bedelinin tahsilinde kullanılmakta olup kredi kartıyla yapılan tahsilatın, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya sunulan hizmete ilişkin olduğu kabul edilir. Buna göre fatura, mükellefler tarafından yapılan tahsilata değil, KDV uygulamasında tahsilatın ait olduğu teslim veya hizmetin Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirilmesine yönelik olarak düzenlenmektedir.

Buna göre, devre mülk satışına ilişkin vergiyi doğuran olay, taşınmazın teslimi ile meydana gelmekte olup, vergiyi doğuran olaydan önce alınan avanslar karşılığında fatura düzenlenmemesi halinde KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Devre mülk satışlarına yönelik kredi kartı ile tahsil edilen avans niteliğindeki bedeller, verilecek beyannamenin ilgili dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin kredi kartı ile tahsil edilen kısmında yer alacak, ancak yer alan bu tutarın Tablo I (Matrahın Vergi Oranlarına Göre Dağılımı) de beyan edilen tutar ile uyum göstermemesi ve vergi dairesince bu hususun sorulması halinde, tahsilâtın devre mülk satışlarına ait avans mahiyetindeki bedellere yönelik olduğu ve teslim ve hizmetin gerçekleştirilmesi anında Vergi Usul Kanununda belirtildiği şekilde belgelendirildiği "izah" nedeni olarak kullanılabilir.

III- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde, faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu belirtilmiş, 231 inci maddesinin beşinci fıkrasında ise, faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, fatura düzenlenmesi ödemeye bağlı olmayıp; mal teslimine ve/veya hizmet ifasına bağlı olduğundan, faturanın esas olarak mal teslimi ve/veya hizmet ifasından itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte, sonuç olarak mal ve/veya hizmetin maliyetine dönüşmekte ve daha sonra mal ve/veya hizmetin toplam bedelinden mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar ise, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve/veya hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin olarak tahsil edilen kısımları ifade etmekte ve teslim edilecek mal ve/veya ifa edilecek hizmetin toplam bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır.

Dolayısıyla, malın teslimi ve/veya hizmetin ifasından önce alınan avanslar, henüz teslim veya hizmet ifa edilmediğinden, işlemlerin karşılığını teşkil eden bir bedel olarak değerlendirilmemekte olup, avans mahiyetindeki tahsilat tutarları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununun 57 nci maddesinde; *"Mesken olarak kullanılmaya elverişli bir yapı veya bağımsız bölümün ortak maliklerinden her biri lehine bu yapı veya bağımsız bölümden yılın belli dönemlerinde istifade hakkı, müşterek mülkiyet payına bağlı bir irtifak hakkı olarak kurulabilir.*

Bu hakka devre mülk hakkı denir." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanununun 60 ıncı maddesinde ise; *"Ana taşınmaz mal ile bağımsız bölümlerin ve müstakil yapıların tapu kütüklerinin beyanlar hanesine, bağımsız bölüm veya yapı üzerinde devre mülk hakkı kurulduğu işaret edilir ve düzenlenecek tapu senedinde de bu husus belirtilir."* hükmü bulunmaktadır.

Bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, devre mülk hakkı, ilgili kanunda belirtildiği üzere şirketiniz tarafından devre mülke konu edilecek binaların inşaatının tamamlanarak alıcılara tapuda tescilinden itibaren doğacağından, alıcılar adına devre mülk satışına ilişkin faturanın, bu tarihten itibaren en geç yedi gün içerisinde düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak, tapuda tescil işlemi gerçekleşmeden önce, meskenin alıcılara fiilen teslim edilmesi halinde ise vergiyi doğuran olay teslim tarihi itibarıyla meydana gelmekte olup, buna ilişkin faturanın da bu tarihten itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.