

# Yabancılara konut veya işyeri satışında KDV istisnası

**Cengiz Kaya**

## 1. Giriş

Ülkemizdeki nüfus artışı, yurt içi ve yurt dışı kaynaklı göç hareketleri nedeni ile konut ihtiyacının artışı özellikle büyük şehirlerde süreklilik ve güncellik arz etmektedir. Son deprem felaketi nedeni ile yeni konut talebi ayrıca artış göstermektedir. Ülke ekonomisinin lokomotif konumundaki inşaat sektörünün hem istihdam hem de konut ve işyeri ihtiyacını karşılaması amacı ile devlet tarafından bu sektörün desteklenmesi için bazı düzenlemeler yapılmaktadır.

Söz konusu düzenlemelerden biri de 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13/i maddesi ile yapılan düzenlemedir. 23/02/2017 tarihli ve 6824 sayılı Kanun'un 7'nci maddesi ile 01.04.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren düzenleme ile konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların belirli şartlarla yabancı kişi veya kurumlara ilk tesliminde KDV istisnası uygulaması hayata geçirilmiştir. Bu düzenleme ile ülke ekonomisine katkı sağlamak ihracat dışında ülkeye döviz kazandırıcı işlemlerin artırılması amaçlanmaktadır.

İlgili kanun maddesinin metninde; "*Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler ile kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimleri (Şu kadar ki bentte öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanun'un 48. maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)*" hükmü yer almaktadır<sup>1</sup>.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 05/05/2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde değişiklik yapılmasına dair 12 Seri No.lu Tebliğ ile belirlenmiştir.

## 2. İstisnanın kapsam ve şartları

### 2.1. İstisna kapsamına giren taşınmazlar

3065 sayılı Kanun'un 13/i maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına konut veya iş yeri olarak inşa edilen binalar girmektedir. Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslimi konu edilebilmesi için; konut veya iş yeri olarak inşa edilen binanın yapı ruhsatının bulunması ve alıcıların kullanımına hazır vaziyette fiilen teslim edilmesi şarttır. Kat irtifakı kurulabilen konut veya iş yerlerinde ayrıca kat irtifakının kurulmuş olması gerekir. Yapı ruhsatında konut, dükkân, ofis, büro, rezidans, apart daire, devre mülk ve benzeri olarak tanımlanan konut veya iş yerleri istisna kapsamında değerlendirilir.

İstisna uygulamasında, kat mülkiyeti kurulan konut veya iş yerlerinin tesliminde ise fiili teslimin tevsiki aranmamaktadır<sup>1</sup>.

### 2.2. Konut veya iş yerinin ilk teslimi

3065 sayılı Kanun'un 2. maddesinde teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu, bir malın iki veya daha fazla kimse tarafından zincirleme akit yapılmak suretiyle el değiştirmeksizin doğrudan son alıcıya devredilmesi halinde, son alıcıya kadar aradaki safhaların her birinin ayrı birer teslim sayılacağı hüküm altına alınmıştır.

Yabancılara konut satışında KDV istisnasının 01.04.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanacağı belirtilmiştir. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmeyecektir.<sup>1</sup>

3065 sayılı Kanun'un 2. maddesinin 5. fıkrasına göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Bu hükme göre, arsa karşılığı inşaat işinde iki ayrı teslim söz konusudur. Bunlardan birincisi, arsa sahibi tarafından müteahhide arsa teslimi; ikincisi ise müteahhit tarafından arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyeri teslimidir. Buna göre arsaya karşılık olarak arsa sahibine verilen konut veya işyerinin, arsa sahibi tarafından teslimi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İlk teslim ile ilgili özellik arz eden durumlar aşağıda ifade edilmiştir:

- Yeni inşa edilen taşınmazların kredi temini amacıyla leasing şirketlerine kat irtifakları devredilen ve kredi ödemesine göre geri alınan taşınmazların satışının ilk teslim sayılacağına dair özgelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Buna göre, kredi temini amacıyla kat irtifakları devredilen ve kredi ödemesine bağlı olarak kat irtifakları leasing şirketinden geri alınan taşınmazların Şirketinizce KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde KDV Kanunu'nun 13/i maddesinde yer alan istisna kapsamında teslimi mümkün bulunmaktadır."*<sup>2</sup>

- İnşaaı tamamlanarak herhangi bir satışa konu edilmeden kiraya verilen gayrimenkullerin kiralama işlemi sonrası ilk defa satışa konu edilmesi ilk teslim kapsamında değerlendirilerek KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartların da sağlanması koşulu ile istisna kapsamında satış olarak değerlendirileceğine dair özelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Bu hüküm ve açıklamalara göre; Şirketiniz tarafından inşa edilip, 11/05/2015 tarihinde iskanı tamamlanarak kiraya verilen taşınmazın, yabancı uyruklu kişi veya kurumlara satışı ilk teslim olarak değerlendirilebileceğinden, KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartlarında sağlanması koşuluyla, söz konusu taşınmaz tesliminin KDV'den istisna kapsamında teslimi mümkün bulunmaktadır."*<sup>3</sup>

- Arsa sahibi gerçek veya tüzel kişiler ile düzenlenen kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında inşaaı tamamlanarak yabancıya satışı yapılan gayrimenkullerin istisna kapsamındaki gayrimenkul satışlarının KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartların da sağlanması koşulu ile ilk teslim olarak değerlendirileceğine dair özelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Buna göre, kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında teslim aldığınız arsa üzerinde inşa ettiğiniz konutlardan birinin, bedelinin yurt dışından döviz olarak transfer edilmesi suretiyle Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu bir şahsa satılması işleminin, KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "II/B.12" bölümünde belirtilen diğer şartların da sağlanmış olması kaydıyla ilk teslim kapsamında değerlendirilerek KDV Kanunu'nun 13/i maddesi uyarınca KDV'den istisnası tutulması mümkündür."*<sup>4</sup>

- Henüz inşaaı tamamlanmamış, proje aşamasında satışa konu edilen konutların KDV Kanunu'nun 13/i maddesindeki diğer şartları da sağlanması koşulu ile ilk teslim olarak değerlendirileceğine dair özelgenin sonuç bölümü aşağıdaki gibidir.

*"Bu kapsamda, proje aşamasında satışı yapılan konut/işyerlerine ilişkin bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç fatura tarihinden itibaren bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir. Dolayısıyla, proje aşamasında satışı yapılan ve yukarıda belirtilen teslim tarihi itibarıyla bedeli yurt dışından gelmiş bulunan taşınmazların istisna kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir."*<sup>5</sup>

### **2.3. İstisnadan yararlanacak alıcılar**

İstisnadan yararlanacak olanların 3065 sayılı Kanun'un 13/i maddesinde öngörülen şartları taşıyıp taşımadığının tespiti ve bu durumun tevsikini sağlayacak belgelerin temini sorumluluğu satıcıya aittir. Her ne kadar Tebliğ'de alıcı ve satıcı müteselsil sorumlu olarak belirlenmişse de alıcının yabancı olması ve KDV iade sürecinde muhatabın satıcı olması sebebiyle bu konuda yaşanacak herhangi bir olumsuzluk satıcıyı sıkıntıya düşürmektedir.

İstisna kapsamında gayrimenkulü alan alıcı açısından işlem, tapu dairesinde gerçekleşen devir sonrası tamamlanmış olmaktadır. Alıcının vergi idaresi karşısında vergi mükellefi sıfatının bulunmadığı göz önüne alındığında, istisna şartlarını taşıyıp taşımadığının kontrolü sonucunda ortaya çıkacak olumsuz durum karşısında, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ilk etapta satıcıdan aranacaktır. Özel hukuk açısından satıcının alıcıya rücu hakkı da saklıdır.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde istisnadan yararlanacak olanlar ana hatları ile üç başlık altında aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır.

*“- Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına (resmî daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları hariç),*

*- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere,*

*- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlara yapılan konut veya iş yeri teslimlerinde uygulanır.”*

Yukarıda da belirtmiş olduğumuz KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeler dikkate alındığında teslim yapacak olan satıcılar istisnadan yararlanacak olan yabancı uyruklu gerçek kişinin Türkiye'de yerleşmiş olmadığına dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır. GİB tarafından yayınlanan 15.12.2017 tarihli bir iç yazışma ile vergi dairelerinin Tebliğ'de belirtilen belgeleri verirken yapmaları gereken işlemler açıklanmıştır. GİB tarafından yayınlanan 15.12.2017 tarihli yazıya göre vergi daireleri, yazıda belirlenen yöntemlerden biriyle durumu tespit ettikten sonra Tebliğ'de sözü edilen istisna belgesi mükelleflere verilebilecektir.

## **2.4. Bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi**

### **2.4.1. Bedelin Türkiye'ye getirilme zamanı**

Konut veya iş yeri tesliminde KDV istisnasının uygulanabilmesi için, bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının ise fatura tarihinden itibaren en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi şart koşulmuştur. İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılacağı da KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir.

Döviz bedelinin yurda getirilme zamanı ile ilgili olarak, kanunun yürürlük tarihinden önce yurda getirilen dövizlerin aşağıda belirtilen özelgeye istinaden satışı yapılan konut veya işyeri ile ilgili olduğunun kanıtlanması şartı ile kabul edilebilir olduğu belirtilmiştir.

*“Diğer taraftan, 8/3/2017 tarihinden önce getirilen dövizler bu istisna kapsamında Türkiye'ye getirilen döviz olarak değerlendirilmemektedir. Ancak, bu tarihten önce getirilen ve satıcıya ödenen dövizler, teslimi yapılacak belirli konut veya iş yeri ile ilgili olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, teslimine konu edilen konut veya iş yerlerine ilişkin Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilebilecektir.”<sup>5</sup>*

#### **2.4.2. Bedelin Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki**

Yurt dışında bulunan dövizin, Türkiye'deki bir bankaya transfer edilmek suretiyle getirilmesi esastır. Dövizin Türkiye'deki bankaya transfer edilmesi durumunda, yapılan transfer işlemi banka dekontu ile tevsik edilmelidir. Ödemenin, yurt dışındaki bankalar tarafından verilen kredi kartları ile yapılması mümkün olup, bu kredi kartları ile yapılan ödemelere ilişkin dövizin Türkiye'ye getirildiğinin yurt içindeki ilgili banka tarafından verilecek bir dekont veya yazı ile tevsik edilmesi de gerekmektedir. Yurt dışında bulunan dövizin Türkiye'ye alıcı tarafından fiziki olarak getirilmesi de mümkün olup, bu durumda dövizin Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde gümrük idaresinden alınan belgelerin kullanılması gerektiği KDV Genel Uygulama Tebliği'nde belirtilmiştir.

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının 07.12.2022 tarih ve 1729065 sayılı Sermaye Hareketleri Genelgesi ile yapılan açıklamada, yabancıların Türkiye'de satın aldıkları gayrimenkullere ilişkin yurda getirdikleri döviz bedellerini, tapu devir işleminden önce, yurt içindeki bir bankaya ve bankaca da Merkez Bankasına satılacağı belirtilmiştir.

Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin yurt içindeki bankalar tarafından verilecek bir dekont ile tevsik edilmesi şartı ile döviz satım işlemi yapılarak, satıcıya TL olarak ödenmesi de mümkündür.

Bedelin Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki ile ilgili olarak verilmiş iki özalgede ifade edilen idari görüşler aşağıda özetlenmiştir.

03.09.2019 tarih ve S. 39044742-130-709068 sayılı özelge;

*“Buna göre, Şirketiniz tarafından yabancılara iş yeri veya konut teslimlerinin 3065 sayılı Kanun'un 13/i maddesindeki istisna kapsamında değerlendirilebilmesi için bedelin döviz olarak Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmekte olup, yurt dışından toplu olarak transfer edilen dövizin, alıcılar tarafından yapılan ödeme olduğunun tevsik edilmesi halinde istisna uygulanması mümkündür.”<sup>6</sup>*

19.07.2019 tarih ve S. 39044742-130-E.590344 sayılı özelge;

*“Buna göre, uluslararası piyasalarda yabancı para birimleri üzerinden satışa sunulan genellikle uzun vadeli borçlanma aracı olarak tanımlanan eurobondların Türkiye'ye getirilmesi alıcı tarafından bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi olarak kabul edilemeyeceğinden şirketiniz tarafından yurt dışında mukim Türk vatandaşlarına eurobond*

*karşılığı konut ve iş yeri teslimlerinde KDV Kanunu'nun 13/i maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün bulunmamaktadır.”<sup>7</sup>*

## **2.5. Konut veya iş yerinin üç yıl içerisinde elden çıkarılması**

KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenlemeye göre; istisna kapsamında satışa konu edilen gayrimenkulün üç yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanun'un 48'inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte alıcıdan aranacaktır.

Tekrar satışın önüne geçebilmek adına ilgili tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, şerh konularak ve aylık dönemler halinde takip eden ayın 10.uncu gününe kadar elektronik ortamda Gelir İdaresi Başkanlığına bildirim yapılması sağlanarak önlem alınmaya çalışılmıştır.

Konuyla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan düzenleme aşağıdaki gibidir.

*“Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmemektedir. Üç yıllık süre dolduktan (üç yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi aranmayacaktır.”*

## **2.6. İstisnanın usulüne uygun olarak gerçekleşmemesi**

İstisnanın usulüne uygun olarak gerçekleşmemesi halinde sorumluluk hem alıcıya hem satıcıya yüklenmiştir.

İstisna kapsamında teslim konu edilen konut veya iş yerine ilişkin bedelin en az yarısının faturanın düzenlendiği tarihten önce satıcıya ödenmiş olması, kalan bedelin ise fatura tarihinden en geç bir yıl içerisinde alıcıya döviz olarak veya döviz cinsinden yurda getirilip yurt içindeki bankada TL'ye dönüştürülerek satıcıya ödenmesi gerekmektedir.

Söz konusu ödeme işleminin yukarıda belirtilen koşullara uymaması halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulmaktadır.

## **3. Sonuç**

Yabancıya konut veya işyeri teslimlerinin amacı ülkemize döviz kazandırmak olmakla birlikte inşaat sektöründe faaliyet gösteren firmaların desteklenmesi de hedeflenmiştir.

Düzenlemenin sektörde faaliyette bulunan inşaat firmalarının satışlarına olumlu etki yaptığı aşikardır. Ancak istisna uygulaması ile ilgili talep edilen belgelerin fazla oluşu, fiili teslimin

tevsiki ve istisna belgesinin temini konusunda yaşanan sıkıntılar nedeniyle KDV iade süreçleri ilk zamanlarda sıkıntılı olmuştur. Zaman içerisinde verilen idari görüşler ve Tebliğ'de yapılan düzenlemeler ile yaşanan sorunların önemli bir kısmı çözüme kavuşturulmuştur.

### **Kaynakça**

<sup>1</sup> 05.05.2017 tarihli Resmî Gazete'de yayımlanan 12 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ve KDV Uygulama Genel Tebliği

<sup>2</sup> 23.07.2019 tarih ve S. 84974990-130[13-2017/12-İ]-245905 sayılı Özelge

<sup>3</sup> 10.09.2018 tarih ve S. 97726449-130[5290082219]-E.103600 sayılı Özelge

<sup>4</sup> 22.07.2019 tarih ve S. 39044742-130[Özelge]-E.591162 sayılı Özelge

<sup>5</sup> 29.09.2020 tarih ve S. 64597866-130[13/İ]-E.22555 sayılı Özelge

<sup>6</sup> 03.09.2019 tarih ve S. 39044742-130[Özelge]-709068 sayılı Özelge

<sup>7</sup> 19.07.2019 tarih ve S. 39044742-130[Özelge]-E.590344 sayılı Özelge

<sup>8</sup> 3065 sayılı Katma Değer vergisi Kanunu

<sup>9</sup> 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*