

**Erdoğan SAĞLAM**  
Yeminli Mali Müşavir

[erdogan.saglam@bdo.com.tr](mailto:erdogan.saglam@bdo.com.tr)

## **TÜRKİYE DIŞINDA MUKİM OLANLARA İLK DEFA YAPILACAK KONUT VE İŞYERİ TESLİMLERİ KDV'DEN İSTİSNA EDİLMİŞTİR**

### **Özet :**

KDV Kanunu'na eklenen yeni bir hüküm uyarınca 1 Nisan 2017'den itibaren Türkiye dışında mukim olan T.C. vatandaşlarına ve yine Türkiye'de ikamet etmeyen yabancı gerçek kişilere, ayrıca özel kanunlar kapsamında Türkiye'de gayrimenkul edinme izni alabilmiş yabancı kurumlara KDV'siz olarak konut veya işyeri teslim edilmesi imkanı getirilmiştir.

Bu istisnanın yabancılara yeni konut ve işyeri satışında artış sağlamak suretiyle inşaat piyasasını canlandırma ve döviz girişini artırma amacı taşıdığı anlaşılmaktadır.

Söz konusu KDV istisnası kapsamında yapılacak KDV'siz konut ve işyeri satışlarına ilişkin KDV'ler indirilebilecek, indirimle giderilememe halinde iade alınabilecektir.

Bu yazımız DENET'in 2017/037 sayılı Sirkülerimizin metni olup, bu istisna ile ilgili görüşlerimizi yansıtmaktadır.

Gerek KDV iade uygulamasının başlayabilmesi gerekse, bu hükümle ilgili olarak ortaya çıkan birçok soru konusunda idari anlayışın belirlenebilmesi için, KDV Tebliği çıkarılması gerekmektedir.

### **Anahtar Kelimeler :**

Yabancılara konut ve işyeri satışı, KDV Kanunu'nun 13/1 maddesi, konut ve işyeri teslimlerinde KDV istisnası, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler, Türkiye'de mukim olmayan T.C. vatandaşları.

### **GİRİŞ :**

08.03.2017 Tarihli Resmi Gazete' de yayınlanan 6824 Sayılı Kanun'un 7 nci maddesi şöyledir:

**“MADDE 7- 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.**

**i) Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 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 hâlde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyası cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur. İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.),”*

Bu Kanun hükmü ile ilgili görüşlerimiz şöyle özetlenebilir:

## 1. YENİ KONUT VEYA İŞYERİNİ KDV’SİZ OLARAK ALABİLECEK KİŞİ VE KURUMLAR :

### 1.1. Çalışma Veya Oturma İzni Alarak 6 Aydan Fazla Yurtdışında Yaşayan T.C. Vatandaşı Gerçek Kişilerin KDV’siz Yeni Konut Veya İşyeri Alabilmesi İmkânı :

Bu imkandan yararlanılabilmesi için TC vatandaşının herhangi bir yabancı ülkede çalışma veya oturma izni alarak 6 aydan daha fazla süre ile yaşamış veya yaşıyor olması gerekmektedir.

Daha önce bu tanıma uygun olarak yurtdışında yaşamış olup halen geçerliliği devam eden çalışma veya oturma izni bulunmayanların bu imkandan yararlanamayacağı anlaşılmaktadır.

Çalışma veya oturma izni, ilgili ülkeden alınacak belgelerle tevsik edilse bile, 6 aydan fazla yurtdışında yaşandığının nasıl tevsik edileceği, 6 ayın hangi zaman dilimi içinde dikkate alınacağı, yurtdışında yaşama durumunda kesinti olup olmamasının ( Türkiye’de geçirilen günlerin) istisnanın bu şartını nasıl etkileyeceği konusunda belirlemeler yapılmasına ihtiyaç vardır.

Keza bu tanıma uygun olsa dahi GVK’ nın 3/2 inci maddesinde;

*“Resmi 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.”*

olarak tanımlanan, yurtdışında görevlendirilmiş TC vatandaşları söz konusu imkandan yararlanamayacaktır.

### 1.2. Türkiye’de Yerleşmiş Olmayan Yabancı Uyruklu Gerçek Kişilerin KDV’siz Yeni Konut veya İşyeri Alabilmesi İmkânı :

Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler, Sirkülerimize konu bent kapsamında KDV’siz olarak yeni konut veya işyeri satın alabilirler.

Böyle bir gayrimenkul alımı için, yabancıların gayrimenkul edinmesine ilişkin mevzuat çerçevesinde engel bulunmaması gerektiği tabiidir.

Yabancı uyruklu gerçek kişilerin yeni konut veya işyerini KDV’siz alabilmesi için TÜRKİYE’DE YERLEŞMİŞ OLMAMA hali şart koşulmuştur. Bir gerçek kişinin hangi hallerde vergisel açıdan Türkiye’de yerleşmiş sayılacağı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4 ve 5 inci maddelerinde tanımlanmıştır.

Türkiye’de yerleşmiş olmama halinin ispatının istenmesi söz konusu olamaz. Yabancı uyruklu kişinin Türkiye dışında ikamet ettiğine dair belge istisna uygulaması için yeterlidir.

### 1.3. Kanuni ve İş Merkezi Türkiye’de Olmayan Kurumların KDV’siz Konut veya İşyeri Alabilmesi İmkânı :

Prensip olarak kanuni ve iş merkezi Türkiye’de olmayan kurumlar da KDV’siz konut veya işyeri alabileceklerdir.

Ancak;

- Yabancı kurumun Türkiye’de işyeri (şubesi) varsa veya Türkiye’de tayin ettiği daimi temsilcisi vasıtasıyla Türkiye’de kazanç elde etmekte ise bu imkandan yararlanılamaz.
- Asıl önemli husus 2644 Sayılı Tapu Kanunu’nun 35 inci maddesindeki;

*“Yabancı ülkelerde kendi ülkelerinin kanunlarına göre kurulan tüzel kişiliğe sahip ticaret şirketleri ancak özel kanun hükümleri çerçevesinde taşınmaz ve sınırlı aynı hak edinebilirler. Bu ticaret şirketleri dışındakiler taşınmaz edinemez ve lehlerine sınırlı aynı hak tesis edilemez.”*

şeklinde ifade olunan sınırlayıcı hükümdür.

Bu engelleyici hüküm nedeniyle 4737 Sayılı Endüstri Bölgeleri Kanunu (Md.4), 6491 Sayılı Petrol Kanunu (Md.22), 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu ( Md.8) ile getirilmiş olan istisnalar haricinde yabancı şirketler ve diğer yabancı tüzel kişiler Türkiye’de gayrimenkul sahibi olamazlar.

Sirkülerimize konu olan 6824 Sayılı Kanun’un 7 nci maddesi, Tapu Kanunu’nun 35 inci maddesindeki sınırlamayı kaldırmış değildir.

Dolayısıyla, Türkiye’de şubesi veya daimi temsilcisi bulunmayan yabancı şirket özel bir kanun kapsamında Türkiye’de taşınmaz edinme imkanına sahip ise, bu yabancı şirkete yapılacak konut veya işyeri tesliminde KDV istisnası uygulanabilecek, böyle bir imkan yoksa KDV’siz alım yapılamayacaktır.

### 2. KDV İSTİSNASI UYGULANABİLMESİ İÇİN KONUT VEYA İŞYERİNİN İLK DEFA TESLİM EDİLİYOR OLMASI GEREKMEKTEDİR. İKİNCİ EL KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMLERİNDE BU İSTİSNA UYGULANAMAZ :

Sirkülerimize konu istisnanın konut ve işyeri satışlarında uygulanabilmesi için, satışı yapılan konut veya işyerinin ilk defa teslim edilen bina veya bağımsız bölüm olması gerekmektedir.

Daha önce satışa konu edilmiş konut ve işyerleri için bu istisna uygulanamaz.

İlk defa teslim edilen konut ve işyerleri genellikle yeni inşa edilmiştir. Fakat bu istisna uygulamasında konut veya işyerinin yeni olması şart koşulmamıştır. Örnek vermek gerekirse, bir şirket kendi bünyesinde inşa ettiği işyerini teslim etmeyip kiraya vermiş veya bizzat kullanmış ise bu işyeri satıldığında yapılacak teslim ilk teslim olduğundan, kullanılmış haldeki bu işyeri için istisna uygulanabilecektir.

### 3. KONUT VEYA İŞYERİ BEDELİNİN DÖVİZ OLARAK TÜRKİYE'YE GETİRİLMESİ ŞARTI :

Bu istisnanın uygulanabilmesi için konut veya işyeri bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şart koşulmuştur.

Buradaki döviz olarak getirme keyfiyetini satış bedelinin döviz alım belgesine bağlanarak Türk lirasına çevrilmesi şeklinde anlamak doğru değildir. Çünkü yabancılara yapılan konut ve işyeri satışlarında kambiyo mevzuatı açısından, döviz olarak alınan bedelin Türk Lirası'na çevrilmesi mecburiyeti yoktur.

Yurtdışındaki alıcı tarafından, satıcının Türkiye'deki banka hesabına, yurtdışından yabancı para havale edilmesi, bedelin döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş olması şartını sağlar.

KDV'siz konut veya işyeri faturası kesildiği esnada bu faturaya konu bedelin tamamının döviz olarak gelmiş olması gerektiğini düşünmüyoruz. Bize göre bedelin döviz olarak gelmesi şartı fatura kesiminden sonra da yerine getirilebilmelidir. Konut veya işyeri bedelinin döviz olarak Türkiye'ye getirilmesi şartı konusunda tebliğ ile düzenleme yapılmasına ihtiyaç vardır.

### 4. İSTİSNA ŞARTLARI BULUNMADIĞI HALDE KDV'SİZ KONUT VEYA İŞYERİ TESLİMİ YAPILDIĞINDA, KİME HANGİ MÜEYYİDENİN UYGULANACAĞI :

Yukarıda metnini verdiğimiz KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (i) bendinde;

***“.....bentte öngörülen şartları taşımadığı hâlde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi hâlinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı müteselsilen sorumludur.”***

hükmü mevcuttur.

Haksız yere KDV istisnasının uygulandığı ayda ödenecek KDV çıkmışsa veya devrolan KDV yeterli olmazsa, vergi ziyai cezalı KDV tarh edilmekte ve gecikme faizi istenmektedir.

KDV Kanunu'nun 13/i maddesinin haksız uygulanmasından kaynaklanan vergi, ceza ve faizler haksız istisna uygulayan konut veya işyeri satıcısından aranacağı gibi müteselsil olarak istisnâlı konut veya işyerini alan kişi veya kurumdan da aranabilecektir. Tabiatıyla bu ödemeleri yapmak zorunda kalan alıcı veya satıcı haklı gerekçeleri varsa karşı tarafa rücu edebilir.

KDV istisnasının uygulandığı ayda devrolan KDV varsa ve haksız istisna uygulaması kaldırıldığında, incelemenin yapıldığı tarihe kadar devrolan KDV ödenecek KDV'ye dönüşmüyorsa, KDV tarhiyatı yapılmaz, ceza ve gecikme faizi doğmaz, sadece mükellefin devrolan KDV'sinin küçültülmesi ile yetinilir. Böyle bir durumda işyeri veya konut alıcısı vergi dairesi tarafından takip edilmez. Ancak devrolan KDV'si küçülen satıcı, buradan doğan zararını tazmin için alıcıya başvurabilir.

### 5. İSTİSNA UYGULANDIKTAN SONRAKİ BİR YIL İÇİNDE İLGİLİ KONUT VEYA İŞYERİNİN ALICISI TARAFINDAN SATILMASI İSTİSNA HAKKINI ORTADAN KALDIRIR :

Yukarıda metnini verdiğimiz KDV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen (i) bendinde;

***“İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması hâlinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.”***

hükmü mevcuttur.

Görüldüğü gibi işyeri veya konut alıcısı KDV Kanunu’nun 13/i maddesi kapsamında KDV’siz olarak aldığı konut veya işyerini, istisnanın uygulandığı (KDV’siz alış faturasının düzenlendiği) tarihten itibaren 1 yıl içinde elden çıkarırsa, bu istisna iptale uğramaktadır.

Bu şekilde istisna iptaline uğrayan KDV tutarı normal ödeme vadesinden itibaren hesaplanacak tecil faiziyle birlikte ve tapu işlemi yapılmadan önce, malı erken (1 yıl geçmeden önce) elden çıkaran tarafından ödenmesi gerekmektedir.

Bu konuda da tebliğ ile açıklık getirilmesi gereken bir çok ayrıntı vardır.

## **6. İSTİSNANIN YÜRÜRLÜK TARİHİ 1 NİSAN 2017 DİR:**

6824 Sayılı Kanun’un 25/b maddesinde, Sirkülerimize konu hükmün 1 Nisan 2017 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe gireceği hükme bağlanmış olduğundan, bu istisna kapsamında konut veya işyeri satışı yapılabilmesi için faturanın 1 Nisan 2017 ve sonraki tarihi taşıması gerekmektedir.

İstisna hükmünün yürürlüğe gireceği 1 Nisan 2017 tarihinden önce satış sözleşmesi yapılmış olan, kısmen veya tamamen bedel tahsilatının yapılmış olduğu, fakat inşaat devam ettiği için henüz teslim edilmemiş konut ve işyerlerinin teslim işlemi 1 Nisan 2017 ve daha sonraki günlerde yapıldığında bu istisnanın uygulanmasına engel bulunmadığı açıktır.

Faturası erken kesildiği için KDV’si doğmuş olan inşa halindeki konut veya işyerleri 1 Nisan ve sonrasında teslim edilse dahi bu istisnanın uygulanamayacağı da kesindir.

## **7. TEBLİĞ BEKLENTİSİ VE KDV İADE İMKANI :**

KDV Kanunu’nun 13. maddesine yeni eklenen (i) bendi ile getirilen ve yurtdışında yerleşik kişilere KDV’siz yeni konut veya işyeri satışı imkanı sağlayan istisna hükmü, bent metninden anlayabildiğimiz kadarıyla yukarıda açıklanmıştır.

Uygulama detaylarını düzenleyen bir KDV Tebliğinin çıkarılması beklenmektedir.

KDV Kanunu’nun 13 üncü maddesi TAM İSTİSNA hükümleri içeren bir maddedir. Yani 13 üncü madde kapsamında istisna edilerek teslim edilen mallar veya sunulan hizmetler ile ilgili yüklenilmiş KDV’ler indirilebilir, indirim ile giderilememe halinde KDV iadesi istenebilir.

Sirkülerimize konu yeni istisna hükmü ile ilgili KDV iade işlemlerinin başlayabilmesi için de tebliğ çıkması beklenecektir.