

Sirküler No : 2017/34

05.05.2017, Bursa

Konu : Yurtdışında yaşayan türk vatandaşları ve yabancılara konut ve işyeri satışında kdv istisnası ile istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar hakkında

a- Konut veya İş Yeri Teslimlerinde İstisna

3065 sayılı KDVK'nun 13 maddesine 1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere

“i) *Konut veya iş yeri olarak inşa edilen binaların ilk tesliminde uygulanmak ve bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmek kaydıyla, Gelir Vergisi Kanununun 3. 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 bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanununun 48 inci maddesine göre hesaplanan tecil faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından ödenmesi şarttır.)*,” bendi eklenmiştir.

b- İstisna Kapsamına Giren Taşınmazlar:

3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına **konut veya iş yeri olarak inşa edilen binalar** girmektedir.

Konut veya iş yerinin bu istisna kapsamında teslimine 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, dükkan, 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 fiili teslimin tevsiki aranmaz.

c- Konut veya İş Yerinin İlk Teslimi

3065 sayılı KDVK'nun 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.

İstisna,1/4/2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, konut veya iş yerini inşa eden mükellefin yapacağı ilk teslimde uygulanır. Konut veya iş yerinin inşa edenlerden satın alınarak bir başkasına satılması halinde yapılan konut veya iş yeri teslimi ilk teslim olarak değerlendirilmez.

Örnek 1: (A) Yapı A.Ş. inşa ettiği toplam 10 adet bağımsız bölümden oluşan binayı toplu olarak (B) Emlak A.Ş.'ye satmıştır. (B) Emlak A.Ş.'de satın aldığı bu konut ve iş yerlerinin bir kısmını Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere satmıştır. Bu durumda (B) Emlak A.Ş. tarafından yapılan bu teslimler ilk teslim olmadığından istisna kapsamında değerlendirilmez.

3065 sayılı Kanunun (2/5) inci maddesine 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 değerlendirilmez.*

Örnek 2: (B) Konut A.Ş. kat karşılığı inşaat sözleşmesi kapsamında (C) Emlak Ltd. Şti.'den aldığı arsa üzerinde inşa ettiği konutlardan bir kısmını sözleşme gereği (C) Emlak Ltd. Şti.'ye devretmiştir. (C) Emlak Ltd. Şti.'de bu konutları istisna kapsamında bulunan alıcıya satmıştır. *Söz konusu satış işlemi, istisnanın diğer şartları sağlanmış olsa dahi ilk teslim kapsamında değerlendirilmeyeceğinden yapılan satış işleminde istisna uygulanmaz.*

d: İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

İstisna;

- Çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarına (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 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.*

Bu istisnadan yararlanma şartlarını taşıyan alıcıların, istisna kapsamında birden fazla konut veya iş yeri alması mümkündür.

d-i) Türk Vatandaşları

5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanununun (3/1-ç) maddesinde, Türk vatandaşının Türkiye Cumhuriyeti Devletine vatandaşlık bağı ile bağlı olan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla yurt dışında yaşayan Türk vatandaşları bu istisnadan faydalanır. Ancak, 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 bu istisnadan faydalanamazlar.

Bu istisnadan faydalanacak Türk vatandaşının,

- İstisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih itibariyle geçerli olan yurt dışında çalışma veya oturma iznine sahip olması,

- Çalışma veya oturma iznini, istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarihten en az altı ay önce almış olması,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarih ile istisna kapsamında teslimin yapılacağı tarih arasında en az altı ay yurt dışında bulunması; şartlarını birlikte sağlaması gerekmektedir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak alıcı Türk vatandaşının,

- Yukarıda yer verilen şartları sağlayan ikamet ettiği ülke resmi makamlarından alınmış ikamet tezkeresi veya bu mahiyette bir belge veya ilgili ülke resmi makamlarından alınmış çalışma izninin bulunduğunu,

- Çalışma veya oturma izninin alındığı tarihten itibaren en az altı ay yurt dışında bulunduğunu,

- Gelir Vergisi Kanununun 3. maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendi kapsamında olmadığını; gösteren ilgili ülkede bulunan Türk elçilik veya konsoloslukları tarafından verilen belgeyi konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.

d-ii) Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler

5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı GVK'nun "Türkiye'de yerleşme" başlıklı 4 üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

GVK'nun 5. maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir. Öte yandan, 5901 sayılı Kanunun 28. maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- Uyuşurunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini),

- 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.

d-iii) Tüzel Kişiler

Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmayan ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmeyen kurumlar bu istisnadan faydalanabilir. Kanuni merkezden maksat, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. İş merkezi ise iş bakımından işlemlerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

İstisna kapsamında konut veya iş yeri tesliminde bulunacak satıcı mükellefler; alıcıların istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak,

- Kuruluş ve faaliyetin devam ettiğine dair kurumun kanuni merkezinin bulunduğu ülke resmi makamlarından alınmış belgeyi,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de olmadığına ve bir iş yeri ya da daimi temsilci vasıtasıyla Türkiye'de kazanç elde etmediğine dair konut veya iş yerinin bulunduğu yer vergi dairesinden alınacak belgeyi; konut veya iş yeri tesliminden önce alıcıdan almalıdır.

e-Bedelin Döviz Olarak Türkiye'ye Getirilmesi:

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 da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesi gerekir.

İstisnaya ilişkin KDV iadesi, bedelin tamamının Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmesinden sonra yapılır.

Örnek: Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu Bay (A) ile (B) Yapı A.Ş., inşası tamamlanan 500.000 Dolar bedelindeki konutu, bedelin %50'si peşin, kalan tutarı 6 eşit taksitte ödemek suretiyle satışı konusunda anlaşmıştır. Peşinat, faturanın düzenlenmesinden önce döviz olarak Türkiye'ye getirilmiş ve satıcıya ödenmiştir. Kalan tutar ise fatura düzenlendikten sonra aylık taksitler halinde yurt dışından döviz olarak getirilecek ve satıcıya ödenecektir.

Faturanın düzenlenmesinden önce bedelin yarısı alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilip satıcıya ödendiğinden bu satış işlemi KDV hesaplanmaz.

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 edilir. 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 gerekir.

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 belgeler kullanılır.

Diğer taraftan, dövizin Türkiye'ye fiziken getirilmesi veya alıcının Türkiye'de bulunan hesabına yurt dışından transfer edilmesi durumunda, söz konusu bedelin satıcıya banka aracılığıyla ödenmesi ve bu ödemenin banka dekontuyla tevsik edilmesi gerekmektedir. Yurt dışından döviz olarak getirilen bedelin satıcıya Türk Lirası olarak ödenmesi de mümkündür.

8/3/2017 tarihinden önce getirilen dövizler, bu istisna kapsamında Türkiye'ye getirilen döviz olarak değerlendirilmez. Ancak, belirli konut veya iş yeri almak amacıyla bu tarihten önce getirilen ve satıcıya ödenen dövizler, tevsik edilmek şartıyla istisna kapsamında teslim konu edilen konut veya işyerlerine ilişkin Türkiye'ye getirilen döviz olarak kabul edilir.

f-Konut veya İş Yerinin Bir Yıl İçerisinde Elden Çıkarılması:

Konut veya iş yeri tesliminde istisna uygulanabilmesi için, tapuda işlem tesis edilmiş olması gerekir. İstisna kapsamında satış yapanlar, konut veya iş yeri satışının 3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığını tapu müdürlüklerine bildirirler. Bu bildirim üzerine, tapu müdürlükleri tarafından tapu kütüğünün beyanlar hanesine, bu konut veya işyerlerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen verginin, 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte ödeneceği hususunda şerh konulur.

İstisna kapsamında teslim alınan konut veya iş yerinin bir yıl içerisinde elden çıkarılması halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, 6183 sayılı Kanunun 48. maddesine göre tecil faizi oranında hesaplanan gecikme faiziyle birlikte tapu işleminden önce elden çıkaran tarafından taşınmazın bulunduğu yer vergi dairesine ödenir. Ödemenin yapıldığına ve devrin yapılmasının mümkün olduğuna dair ilgili vergi dairesinden alınan yazı ibraz edilmeden tapu müdürlükleri tarafından devir işlemi gerçekleştirilmez.

Bir yıllık süre dolduktan (bir yıllık süre olarak izleyen yılın aynı ay ve aynı günü dikkate alınır) sonra yapılacak devir işlemlerinde vergi ve tecil faizi aranmaz.

Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü, 3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesi kapsamında KDV'den istisna olarak yapıldığı beyan edilen devirleri işlem bazında aylık dönemler itibarıyla, en geç takip eden ayın 10 uncu gününe kadar elektronik ortamda ve liste halinde Gelir İdaresi Başkanlığına bildirir.

g- İstisnanın Usulüne Uygun Olarak Gerçekleşmemesi

3065 sayılı Kanunun (13/i) maddesinde öngörülen şartları taşımadığı halde istisnanın uygulandığının tespit edilmesi halinde, zamanında tahsil edilmeyen vergi, vergi ziyai cezası ve gecikme faizinden mükellef ile birlikte alıcı da müteselsilen sorumlu tutulur.

İstisna kapsamında teslim konu edilen konut veya iş yerine ilişkin bedelin en az %50'sinin satışa ilişkin faturanın düzenlendiği tarihten önce, kalan kısmının da en geç bir yıl içerisinde alıcı tarafından döviz olarak Türkiye'ye getirilerek satıcıya ödenmemesi halinde zamanında tahsil edilmeyen vergi, satıcı ile birlikte alıcıdan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte aranır.

h- İstisnanın Beyanı

Bu kapsamda yapılan satışlar, konut veya iş yeri tesliminin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığında "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda; 328 kod numaralı "Konut veya İş Yeri Teslimleri" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu konut veya işyerlerinin bedelinin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu konut veya işyerlerine ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır. Satıcılar, her bir vergilendirme dönemi içinde gerçekleştirilen bu kapsamdaki satışlarını KDV beyannamesi ekinde yer alan form (EK: 24) ile bildirir.

ı- İade:

Konut veya iş yeri teslimlerinden doğan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
- Satış faturaları listesi
- Satıcıların teslimden önce temin etmeleri gereken KDV GUT'unun (II/B-12.1.3) bölümünde sayılan belgeler
- Dövizin tamamının Türkiye'ye getirildiğini tevsik eden banka dekontları veya gümrük idaresinden alınan belgeler ile satıcıya ödendiğini tevsik eden banka dekontları
- Satışa ilişkin tapu kayıt örneği

Mahsuben İade: Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan mahsuben iade talepleri, yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

Nakden İade: Mükelleflerin bu işlemde kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir. İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.

Bilgilerinize sunulur. Saygılarımızla

İHSAN AKAR
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİR
ULUDAĞ BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M A.Ş

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermekte olup konu hakkında ek bilgi gerektiğinde bizimle temasa geçmenizi önerilir.