

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[2-2016/381]-61453

02.03.2017

Konu : Vakfa ait hastane binasının kiraya verilmesinden elde edilen gelirin vergilendirilmesi.

İlgide kayıtlı özgelge talep formundan, ... tarihli ve ... sayılı Bakanlar Kurulu kararıyla vergi muafiyeti tanınan vakfınızın, ...'te ... Hastanesi unvanlı iktisadi işletmesinin bulunduğu, söz konusu iktisadi işletmenin hastane işletmeciliği alanında faaliyet gösterdiği, hastanenin vakfınızın iktisadi işletmesi olduğundan tüzel kişiliğinin bulunmadığı, hastanenin faaliyet gösterdiği bina ve hastane ruhsatının vakfınıza ait olduğu, hastane faaliyetlerinde kullanılan demirbaşların ise hastaneye ait olduğu, vakıf olarak hastane binasını ve hastanesinin aktifinde kayıtlı demirbaşları hastane işletmeciliği alanında faaliyet gösteren ve vakfınız ile ilişkisi bulunmayan bir şirkete kiralamayı ve ayrıca hastane ruhsatını yine aynı şirkete devretmeyi planladığımızı belirterek, vakfınıza ait hastane binasının kiralanması ve hastane ruhsatının devredilmesinin mümkün olup olmadığı ve hastanenin aktifinde kayıtlı demirbaşların vakfınız tarafından mı yoksa hastane tarafından mı kiralanması gerektiği hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup, aynı Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında da dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olduğu; altıncı fıkrasında ise dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği; mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.4.) bölümünde, iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğu, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Öte yandan, anılan Genel Tebliğin "*Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri*" başlıklı (15.3.2.3.) bölümünde; Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağı, bu kurumların elde ettikleri kira gelirlerinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceği dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

Kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile iktisadi işletme mahiyetinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması halinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilen kiralamalar ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşacak bir iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak, işletilmeye hazır hale getirilen veya iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen gayrimenkullerin kiralanması ticari nitelik arz edeceğinden, bu tür kiralamalarda iktisadi işletmenin olduğu kabul edilecektir.

Buna göre, vakfınıza bağlı olarak hastane işletmeciliği alanında faaliyet gösteren ... Hastanesi unvanlı iktisadi işletmenizin aktifine kayıtlı demirbaşlar ile bu faaliyetin yürütüldüğü hastane binasının iktisadi işletmeden bağımsız olarak değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi ... Hastanesi iktisadi işletmenizin kiralanması durumunda da, faaliyetin yürütüldüğü bina ile bu iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı demirbaşların ayrı ayrı kiralama işlemine konu edildiğinin kabulü de söz konusu olamayacaktır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, vakfınıza ait ... Hastanesi unvanlı iktisadi işletmenizin, hastane ruhsatı da devredilmek suretiyle hastane binası ve demirbaşlarının hastane işletmeciliğine hazır halde ve bu sektörde faaliyet gösteren başka bir şirkete kiralama işlemi dolayısıyla işletme hakkının devri söz konusu olacağından, vakfınıza ait mevcut hastane iktisadi işletmenizin faaliyet konusunun gayrimenkul kiralama faaliyeti şeklinde değiştirilmek suretiyle mükellefiyetinin devam ettirilmesi gerekmektedir.

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.