

**T.C.**  
**ORDU VALİLİĞİ**  
**Defterdarlık (Gelir Müdürlüğü)**

Sayı : 25953680-045.02[2017-04]-39198

10.07.2019

Konu : Büyükşehir Belediyesi tarafından yapılan kiralama işleminde KDV.

İlgi : ... tarihli ... sayılı yazınız ve eki özelge talep formu.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin tetkikinden; mülkiyeti Belediyenize geçen ve yap-tamamla-işlet-devret modeli ile yapılarak ... Tic. A.Ş.'ne kiralanana alışveriş merkezinin kira sözleşmesinde, kira bedelinin KDV hariç olarak belirlendiği ve kiracı şirket tarafından sadece kira asıllarının vadelerinde ödendiği belirtilerek söz konusu kiralama işleminin KDV'den istisna olup olmadığı ve istisna değil ise KDV'nin tahsilinde izlenecek yol hususunda Defterdarlığımız görüşü talep edildiği anlaşılmıştır.

**I- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup anılan maddenin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında da iktisadi kamu kuruluşlarının 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 hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise her mükellefin vergiye tâbi kazancının tamamı için bir beyanname vereceği; ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verileceği hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaları içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

-(2.3.1.) bölümünde, iktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğin (2.4.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği,

-(2.4.) bölümünde, iktisadi işletmelerin 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,

-(14.1.) bölümünde, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerektiği; bu nedenle söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirileceği; iktisadi işletmelerin, ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde, ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği, aynı faaliyet alanında farklı iş yerlerinde faaliyette bulunması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesinin mümkün olduğu; ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği,

-(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 beyannamesiyle beyan edileceği; dernek ve vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisinin yapılmayacağı,

-(15.3.2.4.) bölümünde de Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı açıklamalarına yer verilmiştir.

Kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile işletme hakkının devrini de içeren ve bir iktisadi işletme mahiyetinde bulunan gayrimenkulün kiralanması halinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır.

Kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilen kiralamaların ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak, işletilmeye hazır hale getirilen ve iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen gayrimenkuller üzerinde sahip olunan işletme hakkının kiralanması işlemi işletme hakkının devrini de içerdiğinden, bu tür kiralamaların ticari nitelikte bir kiralama olduğu ve iktisadi işletme oluşacağına kabul edilmesi gerekir.

Buna göre, Belediyeniz tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte Belediyenize ait gayrimenkullerin kiralanması işleminin, ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olması veyahut işletme hakkının devrini de içermesi halinde, Belediyeniz bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir. Aksi takdirde, söz konusu kiralama işlemi dolayısıyla iktisadi kamu kuruluşunun oluşması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, Belediyenizin iktisadi kamu kuruluşu oluşturacak şekilde faaliyette bulunması halinde, elde edilen kira gelirleri, Belediyeniz bünyesinde oluşan iktisadi kamu kuruluşu tarafından kurum kazancına dahil edilerek ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden, kira ödemesini yapanlarca tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

## **II- Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin katma değer vergisinin konusuna girdiği,

17/4-d maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.3.Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde, KDV Kanununun 1/3-f maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinde KDV beyanına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Öte yandan, 60 No.lu KDV Sirkülerinin "1.4.Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde;

"- Belediye veya bir devlet üniversitesine ait arsanın kiraya verilmesi KDV Kanununun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır. Ancak arsanın, bu kurumların iktisadi işletmesine dahil olması veya bu kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu kiralama işlemi Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

- Belediye veya bir devlet üniversitesi tarafından bir yerin çay bahçesi olarak işletilmek üzere kiraya verilmesi durumunda işletme hakkının kiralanması söz konusu olacağından, çay bahçesinin, kiraya veren kurumun bir iktisadi işletmesine dahil olup olmadığına bakılmaksızın, bu kiralama işlemi Kanununun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabi tutulacaktır."

denilmektedir.

Buna göre, çarşı kompleksinin "yap-tamamla-işlet-devret modeli" çerçevesinde kiraya verilmesi işlemi taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralanması olarak değerlendirilecek ve KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

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.