

Belediyeden kiralanan gayrimenkullerin kiraya verilmesi hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	GELİR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84098128-120-13
Tarih	09.01.2015

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İZMİR VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 84098128-120-13 09/01/2015

Konu : Belediyeden kiralanan gayrimenkullerin kiraya verilmesi

İlgi (a)'da kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; ... Belediyesinin yaptığı birinci ihale sonucu anılan Belediye ile aranızda düzenlenen kira sözleşmesiyle 08.06.2010 tarihinden itibaren bir yılılığına 35 adet dükkân ile 1 adet büfeyi; ikinci ihale sonucu düzenlenen kira sözleşmesiyle de 08.06.2010 tarihinden itibaren bir yılılığına ... Kafe-Belediye Çay Bahçesini (100 adet plastik sandalye ile 20 plastik masa) kiraladığınız, kafeteryayı kiralamaksızın işletmecisi olduğunuz, anılan belediyeden kiraladığınız diğer gayrimenkulleri ise gerçek veya basit usule tabi başka gelir vergisi mükelleflerine kiraya verdiğinizizi,

İlgi (c)'de kayıtlı dilekçenizde ise; 11.06.2010 tarihinde çay bahçesini kafeterya olarak işletmeye başlayarak ticari faaliyette bulunduğunuzu belirterek, anılan belediyeden kiraladığınız diğer yerleri (35 adet dükkân ve 1 adet büfe) kiraya verdiğinizizi, söz konusu kiralama işlemlerini ticari bir organizasyon olarak düşünmediğinizi, kiracılar ile kira bağlantılarını kendinizin yürüttüğünü, söz konusu kiralamaların

ihale ile yapılması nedeniyle, seneye tekrar ihaleyi kazanmanızın mümkün olup olmayacağını bilmediğinizden yaptığınız kiralamalarda devamlılıktan söz edilemeyeceğinden bahisle, elde edeceğiniz kira gelirini gayrimenkul sermaye iradı olarak ticari kazancınız nedeniyle vereceğiniz yıllık gelir vergisi beyannamenize dahil etmeyi düşündüğünüzü belirterek, söz konusu ihalenin tekrar alınması ya da başka ihalelerle kiralama işlemi yapılması durumunda hangi gelir unsuruna göre vergilendirileceğiniz hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

GELİR/KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37'nci maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması, böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin ticari faaliyet sayılabilmesi için kazanç sağlama niyet ve kastı gerekmemekle birlikte, faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması, şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşması gerekmektedir.

Gayrimenkul kiralaması ticari bir organizasyon içinde yapıldığında kiralamanın ticari faaliyetin bir unsuru sayılması, ancak ticari organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça belli olmadığı hallerde ise faaliyetin devamlılık kasıt ve niyeti ile yapıldığını belirleyen objektif ölçü olarak, **muamelede çokluk olup olmadığına** bakılması gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, iktisadi kamu kuruluşları vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup, aynı Kanunun 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasında da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında ise, iktisadi kamu kuruluşları ile 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 hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamaların yer aldığı 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.4.) bölümünde ise, 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 ifade edilmiştir.

Anılan Tebliğin "Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (15.3.2.3.) bölümünde, Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde sayılan kurumlar vergisi mükelleflerine (kooperatifler hariç) ait taşınmazların kiralınması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacağı, bu kurumların elde ettikleri kira gelirlerinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceği; aynı Genel Tebliğin "Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralınması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (15.3.2.4.) bölümünde ise, Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralınması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

Kiralama faaliyetlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususunun, faaliyetin herhangi bir organizasyon dahilinde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine, ticari bir amaçla veya devamlı surette belirli hacim ve önemde yapılıp yapılmadığına bakılarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ... Belediyesine ait 35 adet dükkân, büfe ve çay bahçesinin kiralınması faaliyetinin devamlı surette yapıldığı ve bir organizasyon gerektirecek nitelikte, hacim ve önemde olduğu kanaatine varıldığından bu kiralama faaliyeti nedeniyle ... Belediyesine ait bir iktisadi kamu kuruluşu olacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu kiralama faaliyetlerinden çay bahçesinin (kafeterya) tarafınızca işletilmek üzere belediyeden kiralınması nedeniyle kurumlar vergisi mükellefi olacak belediyeye yapacağınız kira ödemeleri anılan Genel Tebliğin (15.3.2.3.) bölümüne göre kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden, yapılacak kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi kesintisinin yapılmaması gerekmektedir.

Öte yandan, ... Belediyesinden kira sözleşmesi ile kiralamış olduğunuz 35 adet dükkân ve 1 adet büfenin tarafınızca üçüncü kişilere kiralınması işlemleri de ticari bir organizasyon dahilinde devamlılık arz eder mahiyette bir faaliyet olarak gerçekleştirildiğinden, söz konusu kiralamalardan elde edilen kazancınızın da ticari kazanç hükümlerine göre tespiti ve vergilendirilmesi gerekmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

"İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227'nci maddesinin birinci fıkrasında; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsihi mecburidir.",

"Faturanın Tarifi" başlıklı 229'uncu maddesinde; "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.",

"Fatura Nizamı" başlıklı 231'inci maddesinin 5'inci bendinde; "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.",

"Fatura Kullanma Mecburiyeti" başlıklı 232'nci maddesinde; "Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler:

1. Birinci ve ikinci sınıf tüccarlara;
2. Serbest meslek erbabına;
3. Kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara;
4. Defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere;
5. Vergiden muaf esnafa;

Sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlar da fatura istemek ve almak mecburiyetindedir...",

"Diğer Vesikalar" başlıklı 242'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhüname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar."

hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde vergi mükellefleri tarafından kullanılacak belgeler sayılmış olup, konuyla ilgili olarak yayımlanan 164 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "... Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2'nci maddesinde tanımı yapılan teşebbüs, teşekkül, kuruluş, müessese, bağlı ortaklık, iştirak ve işletmeler

tasdik mecburiyetine tabi olmaksızın Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre yukarıda sayılan belgeleri düzenleyeceklerdir.

Ancak, bu kuruluşlar kullanacakları belgelerin üzerine, "Vergi Usul Kanunu Yönetmelik Hükümlerine Tabi Değildir." ibaresini kaşe ile basacaklar veya matbaa baskısı ile belirteceklerdir." hükmü yer almaktadır.

Bu belgelerin düzenlenmesi sırasında Vergi Usul Kanunu Yönetmelik hükümlerine göre anlaşmalı matbaalara veya 164 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca notere tasdik ettirmeleri şartı aranmamakta, ancak düzenlenen belgede bulunması zorunlu asgari bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmeliğin verdiği izin gereği bu tür belgeleri kullanan işletmelerden kurumlar vergisinden muaf olanların, kullanacakları belgelere "Kurumlar Vergisinden Muaftır" şerhi koymaları gerektiği 206 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Bu itibarla, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan belediyenin katma değer vergisine tabi işlemleri ile ilgili olarak fatura düzenlemesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fatura düzenlenmemesi durumunda, bu işlemlerin ilgili mevzuatına göre düzenlenecek belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, ... Belediyesinin 35 adet dükkân, büfe ve çay bahçesini kiralama faaliyeti nedeniyle anılan belediye bünyesinde oluşan iktisadi işletme nedeniyle yukarıda yer alan esaslar dahilinde fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Ayrıca, ... Belediyesinden kira sözleşmesi ile kiralamış olduğunuz 35 adet dükkân ve 1 adet büfenin tarafınızca diğer üçüncü şahıslara kiraya verilmesi işlemlerine ilişkin olarak ticari faaliyetiniz kapsamındaki söz konusu kiralama işlemleri nedeniyle doğan kira bedelleri için fatura düzenlemeniz gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun

1/1'inci maddesinde; ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'nin konusunu oluşturduğu,

1/3-f maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,

8/1-h maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerin KDV'nin mükellefi olacağı,

17/4-d maddesinde; iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olacağı, hükümleri yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayınlanan 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "Kiralama İşlemleri " başlıklı (2.3.) bölümünde;

"KDV Kanununun 1/3-f maddesinde göre, Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV nin konusuna girmektedir. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi KDV'ye tabi tutulacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

a) Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhildir),

b) Kiralayanın KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir),

şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde, kiraya verenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edecektir." denilmektedir.

Bu hükümler çerçevesinde; kamu idareleri, dernekler, vakıflar, belediyeler iktisadi işletme olmadıklarından bunlara ait gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, prensip olarak KDV'den müstesnadır.

Ancak, kiralanın taşınmaz, bizzat iktisadi işletme niteliğinde ise veya taşınmaza bağlı işletme hakkı vb. hakların kiralanması söz konusu ise (kantin, çay ocağı, voli mahalli, dalyan, taş, kireç, kum, kömür ocaklarının kiralanması gibi) KDV Kanununun sözü edilen 17/4-d maddesinde düzenlenen istisna kapsamına girmeyen bu tür kiralama işlemleri KDV'ye tabi tutulacaktır.

Bu açıklamalara göre;

- ... Belediyesinden ... tarih ve ... yevmiye numaralı sözleşme kapsamında 1 adet büfe, ... tarih ve ... yevmiye numaralı sözleşme kapsamında çay bahçesi kiralaması işlemi "işletme hakkının kiraya verilmesi" sayılacak ve genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

- Söz konusu kira ödemelerine ilişkin katma değer vergisinin ... Belediyesinin KDV mükellefiyetinin bulunmaması durumunda kiracı tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi, KDV'ye tabi olan kiralama işlerinde kiraya veren anılan Belediyenin başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefi olması halinde ise, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacağından ...

Belediyesinin kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan etmesi gerekmektedir.

Öte yandan, ... Belediyesinden kira sözleşmesi ile kiralamış olduğunuz 35 adet dükkân ve 1 adet büfenin tarafınızca üçüncü kişilere kiraya verilmesi KDV'nin konusuna girdiğinden, söz konusu kiralama işlemleri nedeniyle tarafınızca KDV hesaplanması 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.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026