

Avrupa Birliđi Katılım Öncesi Yardım Projesi çerçevesinde şartlı hibe yoluyla edinilen tesisin kiraya verilmesinde vergi uygulamaları hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.4.DEF.0.28.10.00-125[13-2017/1]-3193
Tarih	27.04.2018

T.C.

GİRESUN VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 97677631-125[13-2017/1]-3193

27.04.2018

Konu : Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulamaları

İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz; "... Depo Tesisi" projesinin tarafınızca, IPA AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi (%82) ve ... Bakanlığı (%18) finansman desteğiyle hibe şeklinde tamamının bedelsiz olarak gerçekleştirildiği; söz konusu Proje kapsamında, ... Bakanlığından gerekli izinler alınarak anonim şirket statüsünde "... A.Ş" kurulduğu ve tamamı şartlı hibe desteği ile edinilen tesisin (depo), adı geçen anonim şirkete ... Kanunu gereğince kiralanacağı anlaşılmaktadır. Yine özelge talep formunuzda, söz konusu deponun şartlı hibe yoluyla yaptırılmış olduğundan, belli bir bedel karşılığında kiralanmasının haksız bir kazanç olacağı, Avrupa Mevzuatı ile Programın amacına aykırılık teşkil edeceği ve bu nedenlerle kiralamanın bedelsiz olması gerektiği hususunun ... Bakanlığı Avrupa Birliđi Dış İlişkiler Daire Başkanlığı tarafından ...nıza bildirildiği belirtilerek, konu ile ilgili Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü ve Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddeleri kapsamında Defterdarlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde, maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya

verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu; 73 üncü maddesinde ise kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedelinden düşük olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası sayılacağı, bina ve arazilerin emsal kira bedelinin yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse, Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerin % 5'i olacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hükmü yer almış olup aynı fıkranın (5/b) bendinde ise, "Vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden" tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 96 ncı maddesinde ise, vergi tevkifatının 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği, Kanunun 98 inci maddesinde ise, 94 üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince tevkifat yapılabilmesi için nakden veya hesaben yapılan bir ödemenin bulunması gerekmektedir. Buna göre, ... A.Ş tarafından ...nıza nakden veya hesaben bir kira ödemesi yapılmaması halinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 73 üncü maddesinde belirtilen "emsal kira bedeli" müessesesi uygulaması gelir vergisi mükelleflerini kapsamakta olup AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi çerçevesinde şartlı hibe yoluyla yaptırılarak, ...nızca bedelsiz olarak kiraya verilecek tesis (depo) yönünden uygulanması söz konusu olmayacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde derneklere ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup anılan maddenin beşinci fıkrasında, derneklere ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai

işletmelerin derneklerin iktisadi işletmeleri olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında da derneklere ait iktisadi işletmelerin kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, bu Kanunun "Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri" başlıklı madde gerekçesinde; vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacakları açıklamalarına yer verilmiştir.

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

-(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,

-(15.3.2.2.) bölümünde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılacağı ve mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerektiği,

-(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; ayrıca 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

açıklanmıştır.

Buna göre, vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen ve tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ... nızın bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirdiği ticari, sınai veya zirai faaliyetlerinin bulunması halinde, bu faaliyetler dolayısıyla oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan ... nız tarafından yapılan depo tesisinin bedelsiz olarak ortağı bulunduğunuz anonim şirketin kullanımına bırakılması nedeniyle ...nız nezdinde bir iktisadi işletme oluşması söz konusu değildir.

Aynı Kanunun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında; kurumların ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükmü ile ilgili usullerin belirlendiği 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar'ın "Kapsam" başlıklı 1 inci maddesinde, Türkiye'deki tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamının bu düzenlemenin kapsamı içinde olduğu belirtilmiştir.

Dolayısıyla, AB Katılım Öncesi Yardım Aracı Projesi çerçevesinde şartlı hibe yoluyla yaptırılan depo tesisinin bedelsiz olarak ortağı bulunduğunuz anonim şirketin kullanımına bırakılması nedeniyle ...nız nezdinde iktisadi işletme oluşmadığından bu konuya ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü madde hükmü çerçevesinde yapılacak bir değerlendirme bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.