

**Vakfın yap-işlet-devret modeline göre kiraya verdiği gayrimenkul karşılığında alınan kira bedelinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hk.**

|                   |                                  |
|-------------------|----------------------------------|
| <b>Belge türü</b> | Özelge                           |
| <b>Kanun</b>      | KURUMLAR VERGİSİ KANUNU          |
| <b>Özelge no</b>  | 49327596-125[KVK.2013.ÖZ.13]-184 |
| <b>Tarih</b>      | 22.07.2013                       |

**T.C.**

**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**

**ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**

**MÜKELLEF HİZMETLERİ GELİR GRUP MÜDÜRLÜĞÜ**

Sayı : 49327596-125[KVK.2013.ÖZ.13]-184

22/07/2013

Konu : Vakfın yap-işlet-devret modeline göre kiraya verdiği gayrimenkul karşılığında alınan kira bedelinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; sosyal amaçlı olarak kurulmuş olan vakfınızın mülkiyeti kendisine ait olan gayrimenkulün (arsanın) üst kullanım hakkını yap-işlet-devret modeli ile bir firmaya kiraya verdiği belirtilerek, ilgili firma tarafından ödenen kira ödemelerinden dolayı tevkifat yapıp yapılmayacağı ve yapılacak kesintinin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi hususunda 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 işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği; mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsil edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Vakıflar tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, vakıf tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletme oluşturacak ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ile 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler ile vakıflara (mazbut vakıflar hariç), derneklere ve kooperatiflere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 2 nci maddesinde **01.01.2008-31.12.2015 tarihleri arasında** dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve Geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 826 ncı maddesinde, "Bir taşınmaz maliki, üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisini veren bir irtifak hakkı kurabilir. Aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hak devredilebilir ve mirasçılara geçer. Üst hakkı bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilir. En az otuz yıl için kurulan üst hakkı, sürekli niteliktedir." hükmü yer almaktadır.

Anılan Kanunun "Sürenin üst sınırı" başlıklı 836 ncı maddesinde ise, üst hakkının bağımsız bir hak olarak en çok yüzyıl için kurulabileceği, bu hakkın süresinin dörtte üçü dolduktan sonra, kurulması için öngörülen şekle uyularak her zaman en çok yüz yıllık yeni bir süre için uzatılabileceği, bu konuda önceden yapılan taahhüdün bağlayıcı olmadığı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, üst hakkının en az otuz yıl süre ile tesisi sırasında, üçüncü şahıslara devredilemeyeceğine, mirasçılara intikal etmeyeceğine, aynı hak tesis edilemeyeceğine veya bu tür tasarrufların izin alınmadan yapılamayacağına yönelik kısıtlamalar getirilmemiş ise bu hak müstakil (bağımsız) ve daimi bir hak niteliği kazanmaktadır. Bağımsız ve sürekli nitelikte olan üst hakkı, tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebilmekte, üçüncü kişilere devredilebilmekte ve mirasçılara geçebilmektedir.

Yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, üçüncü kişi lehine üst hakkı kuran gayrimenkul malikinin mülkiyet hakkının devam etmesi (bu kapsamda gayrimenkulünü devredebilmesi, rehnedebilmesi veya satabilmesi); malikin yükümlülüğünün sadece üst hakkı sahibince arazisinin altında veya üstünde yapı yapılmasına ve bu çerçevede öngörülen şartlar ve süreler dahilinde kullanılmasına rıza göstermekten ibaret olması hususları dikkate alındığında, üst hakkı tesisi suretiyle arazinin kullandırılması işleminin kiralama olarak değerlendirilmesi gerekir. Başka bir ifadeyle, "üst hakkı" kurulmasında satım akdinin en önemli unsuru olan "mülkiyet nakli" söz konusu olmamaktadır. Devredilen gayrimenkulün mülkiyeti değil onun altında veya üstünde yapı yapma yetkisidir. Kira akdi, kiracının ödediği veya ödeyeceği bir bedel mukabilinde bir şeyin veya bir hakkın kullanılmasını belli bir süre için kiracıya terk etmeyi taahhüt ve iltizam etmesi olarak tarif edildiğine göre üst hakkı kurulmasına ilişkin işleminde kiralama niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir.

Diğer yandan, üst hakkının bağımsız ve sürekli nitelikte olması hali de işlemin kiralama mahiyetini değiştirmeyecektir. Zira söz konusu nitelik gereği üst hakkı sahibinin bu hakkını devredebilmesi, hakkın uzun süreli olup mirasçılara geçebilmesi hususları kira sözleşmelerinde de öngörülebilmektedir.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

- Üst hakkını devralan şirket Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında kesinti yapmakla sorumlular arasında sayıldığı için, Vakfınıza yapılan kira ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendine göre kesinti yapılması ve bu kesintinin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

-Vakfınız tarafından söz konusu arazilerin kiralanması işlemlerinden dolayı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 inci maddesi hükmü çerçevesinde Vakfınıza ait bir iktisadi işletme oluşmayacaktır.

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.