

Birleşmiş Milletler Uluslararası Göç Örgütü ve Birleşmiş Milletler Mülteciler Yüksek Komiserliğine verilen ambulansla hasta taşıma hizmetinin KDV'den istisna olup olmadığı

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	45404237-130[I-21-146]-104619
Tarih	15.05.2023

T.C.

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI

Gelir İdaresi Başkanlığı

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı

Sayı : E-45404237-130[I-21-146]-104619

15.05.2023

Konu : İşletme Kooperatifine ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinde vergi uygulamaları

İlgi : ... tarihli özelge başvuru formunuz.

İlgide kayıtlı özelge başvuru formunuzun incelenmesinden, işletme kooperatifi olarak mülkiyeti kooperatife ait gayrimenkullerin kiraya verilmek suretiyle işletilmesi, kooperatife ait alanların bakımı, korunması ve kooperatif mülkiyetinde olan arsaların dönüştürülerek yeni binalar oluşturulması faaliyetlerinizin olduğu, ayrıca kooperatife ait mevduat faiz gelirlerinin de bulunduğu belirtilerek gayrimenkullerden elde edilen kira gelirlerine gelir vergisi ve kurumlar vergisi stopajı yapılıp yapılmayacağı, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilip ettirilmeyeceği, kira tahsilatlarına ait fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği ve katma değer vergisi (KDV) uygulanıp uygulanmayacağı ile KDV uygulanması durumunda KDV tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde, *"Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir."* hükmü yer almakta olup, söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan veya Bakanlığımıza verilen yetkilere dayanılarak kullanılması/düzenlenmesi uygun görülen belgelerle tevsik edilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda, mezkûr Kanunun;

- 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."*,

- 231 inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, *"Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı; mal veya hizmetin nev'i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirmeye yetkilidir. Bu süreler içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır."*,

- 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 tesbit 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 mecburiyetindedirler.

Yukarıdakiler dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tesbit edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptırdıkları iş bedelinin 50.000.000 lirayı (2021 yılı için 1.500 TL, 2022 yılı için 2.000 TL, 2023 yılı için 4.400 TL) geçmesi veya bedeli 50.000.000 liradan (2021 yılı için 1.500 TL, 2022 yılı için 2.000 TL, 2023 yılı için 4.400 TL) az olsa dahi istemeleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir."

hükümleri yer almaktadır."

Bu bağlamda, fatura düzenlenmesi ödemeye bağlı olmayıp mal teslimine veya hizmet ifasına bağlı olduğundan, hizmet ifalarında faturanın, esas itibarıyla, hizmetin tamamlandığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususta mutabık kalınan hallerde, her bir kısım hizmetin yapılmasından itibaren azami yedi gün içerisinde her bir kısım hizmete ilişkin faturanın düzenlenmesi icap etmektedir. Bununla birlikte, hizmetin ifasından önce de faturanın düzenlenmesi mümkündür.

Buna göre, kooperatifinize ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi işleminde faturanın, esas itibarıyla, her bir KDV vergilendirme dönemi (ay) itibarıyla, aylık kira tutarı dikkate alınmak suretiyle, ilgili ayın son gününden itibaren 7 gün içerisinde kiracı adına düzenlenmesi gerekmele birlikte, faturanın kiralama hizmetinin ifasından önce de düzenlenmesi mümkündür.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrasında kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup, aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatiflerin kurumlar vergisinden muaf olduğu, kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemlerin "ortak dışı" işlemler olduğu, kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği hükümlerine yer verilmiştir.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

7061 sayılı Kanunla yapılan söz konusu düzenlemenin uygulamasına ilişkin açıklamalara 23 Aralık 2017 tarihli ve 30279 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:14) de yer verilmiştir. 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi" bölümünde;

"...

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerce, ortak dışı işlemlerden doğan kazancın ve kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından ortak dışı işlem kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi, ortak dışı işlemlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının diğer işlemlerle ilişkilendirilmemesi ve kooperatif tarafından tutulan defterlere, bu ayrımı sağlayacak şekilde kaydedilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun "Beyan" başlıklı 14 üncü maddesinin beşinci fıkrasında ise, kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden ibaret olması halinde,

bu gelirler için beyanname verilmeyeceği hükmüne yer verilmiş olup, anılan Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, maddenin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan" bölümünde,

"Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, bu iktisadi işletmelerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında ortak dışı başkaca işlemlerden doğan gelirleri de bulunan kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu iktisadi işletmelerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin, "15.3.2.1. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" bölümünde de, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi

kesintisi yapılacağı, söz konusu kira ödemeleri üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, kooperatifin türünün, mükellef veya muaf olup olmamasının bir öneminin bulunmadığı açıklamaları yer almaktadır.

Kooperatif ana sözleşmesinin tetkikinden, ana sözleşmenin "Amaç ve Çalışma Koşulları" başlıklı 6 ncı maddesinde; kooperatifinizin amacının, ortaklarının sahibi bulunduğu işyerleri ile kooperatifin mülkiyetinde bulunan işyeri, genel hizmet tesisleri ve ortak kullanım alanlarının müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre yetki verildiğinde site yönetimini üstlenmek, siteyi geliştirmek ve güzelleştirmek, kooperatifin yurt içinde ve yurt dışında etkin ve yaygın tanıtımını yapmak olarak belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kooperatifiniz tarafından ortaklara, ortak olmayanlara, mükellefiyeti bulunanlara veya mükellefiyeti bulunmayanlara kooperatifinize ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecek olup, bu faaliyetlerden elde edilen kazancın tamamının Kurumlar Vergisi Kanununun 4/1-k maddesinde yer alan muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıması halinde, kooperatifiniz tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmekte olup bu faaliyete ilişkin giderlerin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği tabiidir.

Ancak kooperatifinizin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) verilmesine gerek bulunmamakta olup, bu durumda anılan gelirler üzerinden yapılan vergi kesintisi nihai vergi olacaktır.

Ayrıca, kooperatifinizin vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ve mevduat faizi geliri yanında başka gelirlerinin de bulunması durumunda, kooperatif kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduğundan, söz konusu taşınmaz kira gelirlerinin ve mevduat faizi gelirlerinin de bu beyannameye dahil edilmesi gerekecektir. Bununla birlikte, kira ve mevduat faiz gelirleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci veya Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

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

- 4/1 inci maddesinde hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hükümlerine yer verilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin; (I/C-2.1.3.1.) bölümünde kısmi tevkifatın mahiyeti ve tevkifat uygulayacak alıcılar, (I/C-2.1.3.2.) bölümünde kısmi tevkifat uygulanacak hizmetler ve (I/C-2.1.3.3.) bölümünde ise kısmi tevkifat uygulanacak teslimler sayılmış olup, Tebliğin;

-"Kiralama İşlemleri" başlıklı (I/C-2.1.2.3.) bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesine 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, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

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

- Kiracının 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, tam tevkifat uygulaması söz konusu olmaz; kiraya veren, kiralama faaliyetlerine ait KDV'yi diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan eder. Faaliyetleri sadece 2 No.lu KDV Beyannamesi vermelerini gerektirenler, bu kapsamda mütalaa edilmez."

-"Diğer Hizmetler" başlıklı (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde;

"KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla veya Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında (sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen ve faturası Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenen sağlık hizmetleri hariç) söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır."

- "Tevkifat Uygulamasında Sınır" başlıklı (I/C-2.1.3.4.1.) bölümünde,

"Kısmi tevkifat uygulaması kapsamına giren her bir işlemin KDV dahil bedeli 2.000 TL'yi aşmadığı takdirde, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmaz. Sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır.

Tespit edilen tutarı aşan işlemlerde KDV tevkifatı zorunluluğundan kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılamaz, aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınarak bu sınırın aşılması halinde tevkifat yapılır.

Tevkifat zorunluluğundan kaçınmak amacıyla, birden fazla fatura düzenlenmek suretiyle bedelin parçalara bölündüğünün tespiti halinde vergi dairelerince, bütünlük arzettiği anlaşılan alımların toplamının yukarıda belirtilen sınırı aşıp aşmadığına bakılarak gerekli işlemler yapılır."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, kooperatifinizin aktifine kayıtlı ve/veya envanterine dahil bulunan gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemi 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olup, söz konusu kiralama hizmetine ilişkin hesaplanan KDV'nin, KDV mükellefiyeti bulunan kooperatifiniz tarafından ilgili dönemlerde genel esaslar çerçevesinde beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan söz konusu kiralama hizmetinin Tebliğin (I/C-2.3.2.13.) bölümünde sayılanlara sunulması ve KDV dahil bedelin 2.000 TL'yi aşması halinde kiralama hizmetine ilişkin kooperatifinizce düzenlenecek faturalarda yer alan KDV tutarı üzerinden bu kapsamdaki alıcılar tarafından (5/10) oranında tevkifat uygulanması 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