

Belediyeden Büfe Kiralanması İşleminin KDV'ne Tabi Olup Olmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2181
Tarih	20.07.2012

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

MÜKELLEF HİZMETLERİ KATMA DEĞER VERGİSİ GRUP MÜDÜRLÜĞÜ

Sayı : **B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2181** **20/07/2012**

Konu : **Belediyeden Büfe Kiralanması İşleminin KDV'ne Tabi Olup Olmadığı**

İlgide kayıtlı dilekçenizde; ... Belediyesinden kiralamış olduğunuz büfeye ait kira ödemeleri için KDV talep edildiği ve karşılığında fatura yerine tahsilat makbuzu verildiği belirtilerek, belediyeden büfe kiralama hizmetinin KDV ye tabi olup olmadığı, alınan tahsilat makbuzunun vergi kanunlarına göre geçerli bir belge mahiyeti taşıyıp taşımadığı ile yüklenilen KDV nin tahsilat makbuzuna istinaden indirim konusu yapılıp yapılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- VERGİ USUL KANUNUN YÖNÜNDEN

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun " İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227 nci maddesinde; "Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan

münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.",

Aynı Kanunun "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlıklı 228 inci maddesinde, "Aşağıdaki giderler için ispat edici kağıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.",

Kanunun "Fatura 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.",

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

Kanunun "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.",

Kanunun "Diğer Vesikalar" başlıklı 242 nci maddesinin ilk paragrafında;

"Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.",

hükümleri yer almaktadır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 230 ve müteakip maddelerinde vergi mükellefleri tarafından kullanılacak belgeler sayılmış olup, konuyla ilgili olarak yayımlanan 164 Sıra No.lu 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 Kanunun 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 Dağıtımı 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.

Belediyenin kurumlar vergisi veya katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunması halinde, belge düzenleme mecburiyeti olmakla birlikte belgelerini notere tasdik ettirmeden veya anlaşmalı matbaalar dışındaki matbaalara bastırarak kullanması mümkün olup, bu belgelerde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgilerin yer alması gerekmektedir.

Ancak, kurumlar vergisinden muaf olunması halinde belgelere ayrıca "Kurumlar Vergisinden Muaftır" şerhi konulacaktır.

Buna göre, adı geçen belediye tarafından gayrimenkul kira gelirlerine ilişkin olarak ilgili mevzuatına göre düzenlenen tahsilât makbuzunun Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde yer alan hüküm uyarınca kayıtların tesvikiinde geçerli bir belge kabul edilmesinde sakınca bulunmamaktadır.

II- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait

veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu, altıncı fıkrasında da iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamalar 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, bu Tebliğin "2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde, iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliğinin bağılılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesinin, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağılı 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, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Aynı Tebliğin (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; (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 belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrası ile kamu idare ve 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 bu madde de yazılı bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödeneler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun anılan maddesinin beşinci fıkrasının (a) bendinde, bu Kanunun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi tevkifatı

yapılması esası getirilmiştir.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "15.3.2.4. Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı bölümünde,

" Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır ."

açıklaması yer almaktadır.

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 kiralamalar ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve mahiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşan 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 oluşacağının kabul edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kiralama işleminin sadece kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilmesi halinde bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. Ancak, bu gayrimenkul kiralama işleminin aynı zamanda işletme hakkının devrini de içermesi halinde anılan belediyeye bağlı olarak oluşacak iktisadi kamu müessesesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir. Elde edilen kira geliri, oluşan iktisadi işletme tarafından beyan edileceğinden tevkifat yapılmayacaktır.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde; ticarî, sınai, 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,

29/1 inci maddesinde; mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle ödenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV yi indirim konusu yapabilecekleri,

29/3 üncü maddesinde; indirim hakkının, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılacağı,

34/1 inci maddesinde; yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV nin, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinden ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanunî defterlere kaydedilmek şartıyla indirilebileceği,

53 üncü maddesinde ise; bu Kanunda geçen fatura ve benzeri vesikalar tabirinin Vergi Usul Kanununda düzenlenen vesikaları ifade edeceği,

hükümlerine yer verilmiştir.

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, bizatihi iktisadi işletme niteliğinde ise veya taşınmaza bağılı 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;

- Belediyeden büfe kiralanması "işletme hakkının kiraya verilmesi" kapsamında genel oranda (%18) KDV ye tabidir.

- Belediyenin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunması halinde, kira dönemleri dikkate alınarak 7 gün içinde belediye tarafından fatura düzenlemesi gerekmekte olup, faturada gösterilen KDV vergiyi doğuran olayın vukuu bulduğu takvim yılı aşılımamak şartıyla ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir.

- Belediyenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde, kira bedeline ilişkin KDV, tarafınızca 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecek, aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesinde de indirim konusu yapılacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 10.09.2026