

Vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşup oluşmayacağı

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.34.16.01-120[94-2014/450]-15441
Tarih	24.02.2016

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 62030549-120[94-2014/450]-15441

24/02/2016

Konu : Vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti oluşup oluşmayacağı

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Vakfınıza ait 7 adet taşınmazdan elde ettiğiniz kira gelirlerinizin hafızlık için çalışan öğrencilere, imam hatip öğrencilerine, üniversite öğrencilerine, doktora yapan öğrencilere ve vakıf imkanları çerçevesinde fakir kimselere yardım olarak verildiği belirtilerek söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle Vakfınız bünyesinde iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı, işyeri olarak kiraya verilen taşınmazlardan dolayı kiracılarınız tarafından kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı ile vakfa ait taşınmazlar için emlak ve çevre temizlik vergisi ödenip ödenmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesine göre dernek ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmazken, aynı maddenin (ç) bendi ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında, dernek ve vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu, aynı maddenin altıncı fıkrasında da dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin 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 işletme niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerle ilgili (2.4.) bölümünde; iktisadi işletmenin belirlenmesinde iktisadi işletmenin en belirgin özelliğinin 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 veya 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 iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Anılan Genel Tebliğde açıkladığı üzere, iktisadi işletmenin belirlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacaktır. İşletmenin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olup iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı veya hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, organizasyonun mahiyetine uygun personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bu madde de yazılı bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin (5/b) bendinde de vakıflar (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların bu maddede sayılanlar tarafından kiralanması halinde, kira ödemeleri üzerinden ödemeyi yapanlarca gelir vergisi tevkifatı yapılması hüküm altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Diğer kurumlar vergisi mükelleflerine ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (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 tevkifatı yapılmayacağı, bu kurumların elde ettikleri kira gelirlerinin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edileceği; 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 tevkifatı yapılmayacağı belirtilmiştir.

Öte yandan anılan Kanunun Geçici 2 nci maddesi hükmü gereğince, 1/1/2008-31/12/2015 tarihleri arasında dernek ve 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 oluşmuş sayılmaz.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Vakfınıza ait olup kiraya verilen taşınmazlara ilişkin kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmış olması halinde söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle Vakfınız bünyesinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacak ve kira ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır.

Öte yandan, söz konusu taşınmazlardan bir kısmının tevkifat sorumluluğu bulunmayan kişi veya kurumlara kiraya verilmiş olması halinde ise kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir

organizasyon dahilinde kiraya verilmiş olması durumunda, bu kiralama faaliyeti nedeniyle Vakfınız bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

II- EMLAK VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 inci ve 12 nci maddelerinde, Türkiye sınırları içinde bulunan binalar ile arazi ve arsaların bu Kanun hükümlerine göre emlak vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun bina vergisine ilişkin daimi muafıkları düzenleyen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendinde, kiraya verilmemek ve vakıf senedindeki cihete tahsis edilmek şartıyla Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait binaların daimi olarak bina vergisinden muaf tutulacağı hükme bağlanmıştır. Ancak, anılan Kanunun arazi vergisine ilişkin daimi muafıkları düzenleyen 14 üncü maddesinde, Vakıflara ait arsa/arazinin emlak vergisinden muaf tutulacağına dair herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Ayrıca, Vakfınızın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf olarak sayılmadığı görülmüştür.

Bu itibarla; Vakfınızın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf olarak sayılmaması nedeniyle sahibi bulunduğunuz binaların, ayrıca Kanunda vakıflara ait arsaların emlak vergisinden muaf tutulacağına dair herhangi bir hüküm bulunmaması nedeniyle de sahibi bulunduğunuz arsanın emlak vergisinden muaf tutulması mümkün değildir.

III- BELEDİYE GELİRLERİ KANUNU YÖNÜNDEN:

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunun mükerrer 44 üncü maddesinde, “Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve

diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir.

Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların kuracakları birlikler, darülaceze ve benzeri kuruluşlar ve üniversiteler tarafından münhasıran hizmetlerinde kullanılan binalar, Kızılay Genel Merkezi ile şubeleri ve kampları, Kredi ve Yurtlar Kurumuna ait öğrenci yurtları ile umuma açık ibadet yerleri, karşılıklı olmak şartıyla elçilik ve konsolosluk hizmetlerinde kullanılanlarla elçilerin ikametine mahsus olan binalar, milletlerarası kuruluşlar ve bunların temsilcilikleri tarafından kullanılan binalar ile bunların müştemilatı vergiye tâbi değildir.

Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Mükellefiyet binanın kullanımı ile başlar. ”

hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 30 seri no.lu Belediye Gelirleri Kanununu Genel Tebliğinin “Vergiye Tabi Olmayan Binalar” başlıklı II nci bölümünde, darülaceze ve benzeri kuruluşlar kapsamına, düşkünler evi, yetimhaneler, huzurevleri, Çocuk Esirgeme Kurumu ve korunmaya muhtaç çocukları koruma birliklerine ait çocuk yurtları gibi sosyal yardım kuruluşlarının girdiği belirtilmiştir.

Buna göre, çevre temizlik vergisinden muaf tutulacak olanlar arasında sayılmayan aynı zamanda da darülaceze ve benzeri kuruluşlar arasında değerlendirilmeyen Vakfınızın;

- kendi kullanımında bulunan binalara ilişkin çevre temizlik vergisinin Vakfınız tarafından,

- başkasına kiraladığı binalara ilişkin çevre temizlik vergisinin ise bu binaları kullananlar tarafından,

ödenmesi 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