

Vakfa Ait Taşınmazın Kiraya Verilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	62030549-125[2-2019/136]-430067
Tarih	12.04.2023

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Gelir Ve Kurumlar Vergileri Grup Müdürlüğü

Sayı : 62030549-125[2-2019/136]-430067

12.04.2023

Konu : Vakfa Ait Taşınmazın Kiraya Verilmesi

İlgide kayıtlı özelge talep formunda;

-Mülkiyeti vakfınıza ait ...taşınmazın ... dönümünde ... Okuluna ait 3 adet bina bulunduğu, Kültür ve Turizm Bakanlığı ... Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulunun ... kararı ile söz konusu taşınmazın parsel sınırlarının "Koruma Alanı" olarak belirlenmesine ve koruma grubunun da 1. Grup olarak belirlenmesine karar verildiği, ... yılı içinde ... İlçe Müdürlüğü tarafından halihazırda okul alanı olarak kullanılan kısma

okul bahçesi ve spor alanı eklenmesi amacıyla vakfınızla kira sözleşmesi yapılmak istendiği,

-2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunun "istisnalar ve muafiyetler" başlıklı 21 inci maddesinde "*Tapu Kütüğüne, 'Korunması Gerekli Taşınmaz Kültür Varlığıdır' kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır.*" hükmünün yer aldığı, aynı maddenin devamında ise "*..... Ancak büyükşehir belediyesi sınırları içerisinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyette kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.*" denildiği

belirtilerek, söz konusu taşınmazın ... dönümlük kısmının ... Bakanlığına okul olarak kiralanmasının 2863 sayılı Yasanın 21 inci maddesi kapsamında ticari faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ve kiralama işleminin taşınmazın muafiyet durumunu etkileyip etkilemeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde vakıflara ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup bu maddenin beşinci fıkrasında, vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu; altıncı fıkrasında da vakıflara 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.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde, 1/1/2008 - 31/12/2025 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.

Vakıflar tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticarî, sınai ve zirai faaliyetlerinin bulunması halinde oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

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,

- (36.4.) bölümünde ise dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94

üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilen taşınmaz kira gelirlerinden, menkul kıymet alım satım gelirlerinden, menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla 1/1/2008-31/12/2025 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyeceği ve söz konusu vergi kesintilerinin dernek veya vakıflar açısından nihai vergilendirme niteliğinde olacağı

açıklanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, vakfınıza ait olup kiraya verilen taşınmazlara ilişkin kira ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi uyarınca vergi tevkifatı yapılmış olması halinde, söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle vakıf bünyesinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacak ve kira ödemelerinden yapılan vergi tevkifatı nihai vergilendirme olacaktır.

Ancak, söz konusu taşınmazlardan bir kısmının tevkifat sorumluluğu bulunmayanlara kiraya verilmiş olması durumunda 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 halinde, bu kiralama faaliyeti nedeniyle vakıf bünyesinde oluşacak iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekecektir.

II- Emlak Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme:

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye sınırları içinde bulunan binaların bu Kanun hükümlerine göre bina vergisine tabi olduğu; 2 nci maddesinde, bu Kanundaki bina tabirinin, yapıldığı madde ne olursa olsun gerek karada gerek su üzerindeki sabit inşaatın hepsini kapsadığı, bu Kanunun uygulanmasında Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimlerinin de bina ile birlikte nazara alınacağı; 12 nci maddesinde ise Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsaların bu Kanun hükümlerine göre arazi vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 305 inci maddesinde, bina ile sınırlanmış olup kullanım tarzı itibarıyla da bina ile birlik teşkil eden avlu, bahçe ve sair arazinin binanın mütemmimatından olduğu hükmüne bağlanmıştır.

15/3/1972 tarihli ve 14129 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 29/2/1972 tarihli ve 7/3995 sayılı Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzüğün "*Mütemmim cüzüleri eklentiler ve müştemilatın takdiri*" başlıklı 14 üncü maddesinde, "*Vergi değerinin takdirinde, Vergi Usul Kanununda yazılı bina mütemmimleri ve kat mülkiyeti kurulmuş binalarda eklentiler, bağlı oldukları bina ile birlikte nazara alınır.*" denilmektedir.

Diğer taraftan, 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanununun 21 inci maddesinde,

"Tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parseller her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Ancak, büyükşehir belediyesi sınırları içinde yer alan ve yukarıda nitelikleri belirtilen taşınmazlardan basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılanlar hakkında emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin bu muafiyet hükmü uygulanmaz.

Getirilen kesin yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar, bu yapıların yapıldığı parseller ve kanunlara aykırı eklentileri bulunan taşınmaz kültür varlıkları hakkında bu yapılar yıkılınca veya aykırılıklar giderilinceye kadar yukarıdaki fıkradaki muafiyet hükmü uygulanmaz. 18/11/1983 tarih ve 2960 sayılı Boğaziçi Kanununa göre Boğaziçi Sahil Şeridi veya Öngörünüm Bölgesinde konut veya işyeri olarak kullanılan taşınmaz kültür varlıkları yukarıdaki fıkradaki muafiyetten yararlanamazlar. ..." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, tapu kütüğüne "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" kaydı konulmuş olan taşınmaz kültür varlıkları ile arkeolojik sit alanı ve doğal sit alanı olmaları nedeniyle üzerlerinde kesin yapılanma yasağı getirilmiş taşınmaz kültür ve tabiat varlıkları olan parsellerin her türlü vergi, resim ve harçtan muaf tutulması gerekmekte olup söz konusu taşınmazın basit usulde vergilendirilenlerin dışında ticari faaliyetlerde kullanılması halinde emlak vergisinin yarısı ve çevre temizlik vergisinin tamamına ilişkin olarak bu muafiyet hükmü uygulanamayacaktır. Ayrıca söz konusu taşınmaz üzerinde, getirilen kesin

yapılanma yasağına aykırı olarak tesis edilen yapılar bulunması halinde, bu yapılar yıkılincaya kadar bahse konu muafiyetin uygulanması mümkün değildir.

Konuya ilişkin olarak yapılan yazışmalar neticesinde;

- ... Tapu Müdürlüğünden alınan ... sayılı yazı ve eklerinden İstanbul İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... bulunan ... m2 ... nitelikli taşınmazın ... yevmiye kaydı ile ... adına tescilinin yapıldığı ayrıca, tapu kütüğüne ... yevmiye kaydı ile korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı şerhinin düşüldüğü,

- İstanbul ... Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulu Müdürlüğünden alınan ... tarih ve ... sayılı yazıda söz konusu ... Ada, ... Parselde bulunan taşınmazın kısmen kentsel sit alanında, kısmen de I. derece doğal sit alanında kalmakta olduğu, söz konusu taşınmazın korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı olarak tescil edildiği,

- İstanbul ... Kültür Varlıklarını Koruma Bölge Kurulunun ... tarihli ve ... sayılı Kararıyla, İstanbul İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Ada, ... Parseldeki sarnıcın ve taş döşeli patika yolun kültür varlığı olarak tescil edilmelerine ve koruma gruplarının 1. grup olarak belirlenmesine karar verildiği,

- ... Belediye Başkanlığı Boğaziçi İmar Müdürlüğünden alınan ... tarih ve ... sayılı yazıdan, söz konusu ... Ada ... Parselde bulunan taşınmazın "Boğaziçi Sahil Şeridi" ve "Öngörünüm Bölgesi" dışında kaldığı

anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yalnızca İstanbul İli, ... İlçesi, ... Mahallesi, ... Ada, ... Parselde bulunan sarnıcın ve taş döşeli patika yolun "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığı" olarak tescil edildiği ancak, ... Okulu olarak kullanılan 3 adet binada "korunması gerekli taşınmaz kültür varlığıdır" şerhinin bulunmadığı dikkate alındığında, ... Okulu olarak kullanılan binaların 2863 sayılı Kanuna göre bina vergisinden muaf tutulmaları mümkün bulunmamakta olup okul alanı olarak kullanılan kısma yapılacak olan okul bahçesi ve spor alanının da söz konusu binalar ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026