

Ödenen Zaruri Masraflar hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	84974990-KDV-1-2010-14009-85-142
Tarih	21.02.2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri KDV ve Diğer Vergiler Grup Müdürlüğü)

Sayı : 84974990-KDV-1-2010-14009-85-142 21/02/2013

Konu : Ödenen zaruri masrafların vergi kanunları karşısındaki durumu

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; firmanız ile Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü arasında 25/8/2010 tarihinde düzenlenen işletme sözleşmesi gereğince Öğrenci Yurdunda yurttta barınan öğrencilerle kurum personelinin ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla lokanta-kantin işletmeciliği faaliyeti yürütüldüğü, söz konusu sözleşmenin 6 ncı maddesi gereğince anılan Genel Müdürlüğe her ay "zaruri masraflar" adı altında ödeme yapıldığı ve sözleşmenin 2 nci maddesinde zaruri masrafların "işletmede bulunan demirbaş eşya ve sabit tesislerin amortismanı ile işletme yerinde kullanılan elektrik, su, sıcak su vb. giderlere karşılık alınan para" şeklinde ifade edildiği ancak kira ödemesi olduğuna dair bir ibarenin bulunmadığı belirtilerek, yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi mevzuatı karşısındaki durumu hakkında bilgi istenilmektedir.

1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, iktisadi kamu kuruluşları vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup aynı Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü

fıkrasında da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşları ile 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 iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr 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, Tebliğin (2.4.) bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde ise iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin 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, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Buna göre, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri nedeniyle anılan Kurum tüzel kişiliğine bağlı oluşan iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Vergi Kesintisi" başlıklı 15 inci maddesinin birinci fıkrasında ise, anılan fıkarda sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, yine aynı fıkarda bentler halinde sayılan nakden veya hesaben yapılan ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben % 15 oranında vergi kesintisi yapmak zorunda oldukları hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 818 sayılı Borçlar Kanununun 248 inci maddesinde kiranın tanımı; "Adi kira bir akittir ki kiralayan onunla, kiracıya ücret mukabilinde bir şeyin kullanılmasını terk etmeyi iltizam eder" şeklinde yapılmıştır.

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 kesintisi yapılmayacağı, bu kurumların elde ettikleri kira gelirlerini ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceği; aynı Tebliğin "Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (15.3.2.4.) bölümünde ise Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir. Kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile iktisadi işletme mahiyetinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması halinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilen kiralamalar ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşacak bir iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak, işletilmeye hazır hale getirilen veya iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen gayrimenkullerin kiralanması ticari nitelik arz edeceğinden, bu tür kiralamalarda iktisadi işletmenin oluştuğu kabul edilecektir.

Şirketiniz ile Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü arasında imzalanan "İşletme Sözleşmesi"nin tetkikinden; şirketinizin Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğüne bağlı Öğrenci Yurdunda barınan öğrencilerle kurum personelinin ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla lokanta ve kantin işletmeciliği yaptığı, söz konusu işletmede bulunan demirbaş eşya ve sabit tesislerin amortismanı ile elektrik, su, sıcak su ve benzeri giderler karşılığında şirketiniz tarafından adı geçen kuruma zaruri masraflar adı altında aylık ödeme yapıldığı anlaşılmış olup bahse konu ödemelerin kira niteliğinde olduğunun kabulü gerekmektedir.

Buna göre, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğü tarafından söz konusu lokanta-kantin Şirketinize kiraya verilmesi işleminin, işletme hakkının devrini de içermesi halinde anılan Kurum bünyesinde oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir. Ancak, söz konusu kiralamanın işletme hakkının devrini içermeksizin kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleşmesi halinde ise iktisadi işletme söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, anılan Kuruma ait gayrimenkulün kuru mülkiyet şeklinde kiralanması halinde ödenecek kira bedellerinden tevkifat yapılmayacaktır. Yine söz konusu kiralama faaliyetinin işletme hakkının devrini de içermesi halinde ise anılan Kurum bünyesinde bir iktisadi işletme oluşacağından, elde edilecek kira gelirleri bu iktisadi işletme tarafından kurum kazancına dahil edilerek ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden tevkifat yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesine göre Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, 1/3-f maddesine

göre de Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olup, 17/4-d maddesi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Bu hükümlere göre, Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğünden söz konusu lokanta-kantin Şirketinizce kiralanması işlemi, işletme hakkının devrini de içermesi halinde anılan kurum bünyesinde bir iktisadi işletme oluşturacağından, bu işlem Kanunun yukarıdaki hükümlerine göre KDV ye tabi tutulacaktır.

Diğer taraftan, aynı Kanunun 9 uncu maddesi ile mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımıza yetki verilmiş bulunmaktadır.

Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.) bölümünde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri ile ilgili katma değer vergisinin, kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve kiracının katma değer vergisi mükellefi olması durumunda kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi öngörülmüştür.

Söz konusu Tebliğin (2.3.4.) ayrımında ise " 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların Tebliğin bu bölümü kapsamındaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın, tevkifat uygulanmayacaktır. Bu durumda, söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar kiraya verme işlemleri dışında KDV ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla, 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için vereceklerdir. Genel bütçeli idarelerde KDV nin beyanı konusunda, Tebliğin (1.2.3.) bölümündeki açıklamalar dikkate alınacaktır." denilmiştir.

Bu itibarla, şirketinizin 5018 sayılı Kanuna tabi Yüksek Öğrenim Kredi ve Yurtlar Kurumu Genel Müdürlüğünden lokanta-kantin kiralamasına ilişkin KDV nin, bu kurum tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilmesi 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 zerine 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