

Kamu tüzel kişilerinden ATM yeri kiralama işlemlerinin işletme hakkının kiralınması kapsamında olup olmadığı hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU
Özelge no	64597866-130-870
Tarih	11.01.2024

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İstanbul Defterdarlığı

Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğü

Sayı : E-64597866-130-870

11.01.2024

Konu : Kamu tüzel kişilerinden ATM yeri kiralama işlemlerinin işletme hakkının kiralınması kapsamında olup olmadığı hk.

İlgi : ... tarihli özelge talep formunuz.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, bankanızın kamu üniversiteleri, kamu hastaneleri, belediyeler ya da diğer kamu tüzel kişileri ile ATM yeri ya da hizmet binası kiralama sözleşmeleri yaptığı, doğrudan yapılan bu kiralamalarda kiralanın gayrimenkulün içinde kamuya ait herhangi bir donanımın bulunmadığı, gayrimenkullerin boş bir bina, boş bir alan ya da ATM yeri olarak kiralandığı, bununla birlikte kamu tüzel kişileri tarafından ATM yeri olarak beton zemin üzerine kurulu bir alan belirleyip, bu alan içerisinde alüminyum saçtan oluşan ATM kabinlerini yan yana sıralayıp tretuvar, korkuluk hazırlayarak birden fazla bankaya kiralandığı, ancak bankanızca yapılan kiralamaların kurumların iktisadi işletmesi haricinde bizzat kamu tüzel kişilerinden yapıldığı belirtilerek, kamu tüzel kişilerinin iktisadi işletmesine dahil olmayan taşınmazlar için yaptığı kiralama ihalelerinin işletme hakkı sayılıp sayılmadığı, işletme hakkı sayılmaması durumunda kiralamaların 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu kapsamında istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında 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,

-1/3-g maddesinde, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV'ye tabi olduğu,

-17/4-d maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

- "Kamu, Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar ile Mesleki Kuruluşların Vergilendirilmesi" başlıklı (I/B-2.) bölümünün "Genel Olarak" başlıklı (I/B-2.1.) alt bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (1/3-g) maddesinde sayılan; genel bütçeye dâhil idareler, özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri vergiye tabi değildir.

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesi kapsamına giren mal ve hakların kiralanması işlemleri Kanunun (1/3-f) maddesine göre KDV'ye tabidir. Ancak yukarıda sayılan kuruluşların, iktisadi işletmelerine dahil olmayan gayrimenkullerinin kiraya verilmesi işlemleri Kanunun (17/4- d) maddesine göre vergiden istisnadır.

Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar, iktisadi işletme olarak mütalaa edilir. Bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi tutulur. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar, istisna kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olurlar." ,

- Mezkur Tebliğin, "İktisadi İşletmelere Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması" başlıklı (II/F-4.4.) bölümünde; *"3065 sayılı Kanunun (1/3-f) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi tutulmuştur. Buna mukabil Kanunun (17/4-d) maddesi ile iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.*

Bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

...

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanın mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması işlemleri KDV'ye tabi değildir; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'ye tabidir.

Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer hakların) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Ayrıca, 60 No.lu KDV Sirkülerinin "Kiralama İşlemleri" başlıklı (1.4) bölümünde;

"KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin; 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

...

Buna göre, iktisadi işletmelerin her türlü kiralama işlemleri KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre KDV'ye tabidir.

...

Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olmakla birlikte iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV'den müstesnadır.

Bu çerçevede, gelir vergisi açısından gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlansa dahi bir işletme veya müessesenin belirli bir bedel ve süre dahilinde başkasının kullanımına bırakılması şeklindeki işletme hakkının kiralanması işlemleri Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

Buna göre;

- Belediye veya devlet üniversitesinin iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulü, bankalara ATM cihazı konulmak ya da banka şubesi olarak kullanılmak üzere kiraya vermesi Kanunun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır. Ancak, söz konusu gayrimenkul belediye veya üniversitenin iktisadi işletmesine dahil ise bu kiralama işlemi Kanunun 1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır."

ifadeleri yer almaktadır.

İşyeri kiralama hizmetleri, işyeri olarak kullanılan bina, ofis, dükkan gibi taşınmazların kira sözleşmesi ile kuru mülkiyetinin kiralamasını kapsamaktadır. Bununla birlikte, taşınmazların, iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilerek ve/veya işletilmeye hazır hale getirilerek kiracıların kullanımına bırakılması halinde, bu tür kiralama işlemleri taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralanması niteliğinde olduğundan, bu işlemlerin işyeri kiralama hizmeti olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Buna göre, kamu idareleri, kamu hastaneleri, dernekler, vakıflar, belediyeler ve üniversitelerin iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulü ATM yeri ya da hizmet binası olarak kullanılmak üzere bankanıza kiraya vermesi işlemi, işletme hakkının kiralanmasından ziyade gayrimenkul kiralanması olarak değerlendirilecek ve Kanunun 17/4-d maddesi uyarınca KDV'den istisna olacaktır.

Öte yandan; söz konusu gayrimenkul kamu idareleri, kamu hastaneleri, dernekler, vakıflar, belediyeler ve üniversitelerin iktisadi işletmesine dahil ise bu kiralama işlemi Kanunun 1 inci maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

İmza

(*) 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 özelveğe 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