

Özelge: Üniversitenin mülkiyetinde bulunan işyerlerinin kiralınması KV, KDV ve belge düzeni hk.

Sayı:

45404237-300.11.84-103

Tarih:

19/03/2013

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

BURSA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Gelir Grup Müdürlüğü

Sayı : 45404237-300.11.84-103

19/03/2013

Konu : Üniversitenin mülkiyetinde bulunan işyerlerinin kiralınması KV, KDV ve belge düzeni.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Üniversiteniz mülkiyetinde bulunan işyerlerinin kiralınması karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılp yapılmayacağı, söz konusu kiralama işleminin KDV'ne tabi olup olmadığı ve belge düzeni konularında görüş bildirilmesi istenilmektedir.

Kurumlar Vergisi 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; aynı maddenin 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, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanununun uygulanmasına ilişkin açıklamalar içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1.) bölümünde iktisadi kamu kuruluşlarının 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 de iktisadi işletmenin belirlenmesinde 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, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır. Ayrıca kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu 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 maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hükmü bağlanmış olup aynı fıkranın (5/a) bendinde ise 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin 3708 sayılı Kanunla değişen (b) fıkrasında, " Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri, genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar." hükmüne yer verilmiş, Kanunun Ek 7 nci maddesinde ise, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının bu kanunun 56 ncı maddesinde yer alan mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade edecekleri 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 gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşacak bir iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak, iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen ve işletilmeye hazır hale getirilen gayrimenkuller üzerinde sahip olunan işletme hakkının kiralanması, ticari nitelikte bir kiralama olduğundan, bu tür kiralamalarda iktisadi işletmenin oluştuğu kabul edilecektir.

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 yapılmayacaktır. Bu kurumların elde ettikleri kira gelirleri ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir. Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Tebliğin 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." denilmektedir.

Buna göre, mülkiyeti Üniversitenize ait taşınmazların kiralama işleminin kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilmesi halinde söz konusu işlem anılan Tebliğin (15.3.2.4) bölümü kapsamında değerlendirilecek ve üniversitenize yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu gayrimenkul kiralaması faaliyetinin işletme hakkının devrini de içermesi halinde anılan kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi kamu kuruluşu söz konusu olacağından ve elde edilen kira gelirleri kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Katma Değer Vergisi (KDV) Yönünden:

KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki teslim ve hizmetlerin; 1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların; 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV ye tabi olduğu,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhınının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş

merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

-17/4-d maddesinde, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin,

-17/4-p maddesinde, hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemlerinin KDV den istisna olduğu,

-20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; 20/2 nci maddesinde, bedel deyiminin, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

hükme bağlanmıştır.

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.3. Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde; KDV Kanununun (1/3-f) maddesine göre, Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemlerinin KDV nin konusuna girdiği, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin, ticari, sınaî, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV ye tabi olacağı,

bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV nin, kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması, kiracının KDV mükellefi olması şartlarının birlikte varolması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği,

5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşların bu kapsamdaki kiralama işlemlerinde, kiracının KDV mükellefi olup olmadığına bakılmaksızın tevkifat uygulanmayacağı, bu durumda söz konusu idare, kurum ve kuruluşların kiraya verme işlemleri dışında KDV ye tabi işlemleri bulunmamaları kaydıyla 1 No.lu KDV Beyannamesini sadece kiralama işleminin gerçekleştiği dönemler için verecekleri,

ifade edilmiştir.

Buna göre,

1. Üniversitenize ait taşınmazların kantin-kafeterya, büfe, kuaför salonu, otopark vb. olarak kiraya verilmesi işlemlerinin taşınmaza bağlı işletme hakkının kiralanması olarak değerlendirilerek KDV Kanununun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir. Bu işlemler nedeniyle hesaplanan KDV, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan Üniversiteniz tarafından sadece kiralama işlemlerinin gerçekleştiği dönemlerde 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilecektir.

2. Üniversitenize ait taşınmazların kullanma hak ve yetkisinin kiralanması halinde bu kiralama işlemi taşınmaz kiralaması olarak değerlendirilerek KDV Kanununun 17/4-d maddesine göre KDV den istisna tutulacaktır.

Vergi Usul Kanunu Yönünden :

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin 1'inci fıkrasında, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu belirtilmiş, 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 vesika olarak tarif edilmiş, 232 nci maddesinde ise fatura kullanma mecburiyeti olanlar sayılmıştır.

Buna göre, mülkiyeti üniversitenize ait olan işyerlerinden elde ettiğiniz kira gelirleri dolayısıyla üniversitenize bağlı bir iktisadi işletme oluşması durumunda söz konusu kira gelirleriniz için Vergi

Usul Kanunu hükümlerince fatura düzenlemeniz gerekmektedir. Anılan gelirler dolayısıyla üniversitenize bağlı bir iktisadi işletme oluşmaması durumunda ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belge düzenleme zorunluluğunuz bulunmamaktadır.

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.