

Özelge: Vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi işleminin iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı ve vakfa ödenen kira gelirleri üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı hk.

Sayı:

B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-GVK-94-51-201

Tarih:

05/04/2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-GVK-94-51-201

05/04/2011

Konu : Vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi işleminin iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı ve vakfa ödenen kira gelirleri üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı

İlgi (a)'da kayıtlı dilekçenizde, Vakfınıza ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi işleminin iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı hususunda bilgi istenilmiş olup ilgi (b) yazımızla da tüzel kişiliği itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmayan Vakfınızın gayrimenkullerinin işyeri veya mesken olarak kiraya verilmesi faaliyetinin Vakfınıza ait iktisadi işletme oluşturmayacağından söz konusu gayrimenkullerin Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından kiralanması halinde Vakfınıza ödenen kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği, Vakfınıza ait gayrimenkullerin bölümlere ayrılarak kiraya verilmesi halinde ise söz konusu faaliyetin, ticari hacim ve mahiyette bir kiralama işlemi sayılarak oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi, dolayısıyla Vakfınızca elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerektiği bildirilmiştir.

Bu defa ilgi (c)'de kayıtlı yazınızda, ilgi (b) yazımıza istinaden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilen Vakfınıza ait iktisadi işletmenin mükellefiyetinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 nci maddesinde yer alan "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" hükmü gereğince devam edip etmeyeceği ile Vakfınıza ait gayrimenkullerin 5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Kanununa göre aile hekimliği uygulaması başlayan illerde faaliyette bulunacak aile sağlık merkezlerine kiraya verilmesi durumunda Vakfınıza ödenen kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesi istenilmektedir.

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, kâr 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 en belirgin özelliklerin 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 de belirtildiği üzere, iktisadi işletmenin belirlenmesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 2 ncimaddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmenin belirgin özelliği 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. Kanun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan, "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" hükmü gereğince **Vakfınıza ait gayrimenkullerin kira gelirlerinin kesinti suretiyle vergilendirilmiş olması halinde** kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Ancak, dernek bünyesinde yukarıda belirtilen gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen taşınmaz kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya itfasından elde edilen gelirlerin (kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın), bahse konu iktisadi işletmeye ait kazançta dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacağı tabiidir.

Öte yandan, 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 zirai 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, aynı maddenin son fıkrasında da Maliye Bakanlığının, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak gelir vergisi tevkifatına ilişkin açıklamaların yapıldığı 275 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde, "Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin son fıkrasının Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye istinaden, aynı maddenin birinci fıkrasında tevkifat yapacaklar arasında sayılmayan aile hekimlerinin, aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile **işyerine ilişkin kira ödemeleri** ve esnaf muafılığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmaları uygun bulunmuştur. Birden çok aile hekiminin görev yaptığı aile sağlığı merkezlerinde ise bu yükümlülük yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirilecektir." hükmü gereği 5258 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun uyarınca görevlendirilen aile hekimlerinin işyeri olarak kiraladıkları gayrimenkuller dolayısıyla yapacakları kira ödemelerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

Buna göre, Vakfınıza ait gayrimenkullerin aile sağlık merkezi olarak kullanılmak üzere aile hekimlerine kiraya verilmesi halinde aile hekimleri tarafından Vakfınıza ödenen kira bedelleri üzerinden tevkifat yapılacak olup bu kiralamalar nedeniyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun Geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca 01/01/2008-31/12/2015 tarihleri arasında iktisadi işletme oluşmayacaktır.

Dolayısıyla, Vakfınıza bağlı iktisadi işletme nezdinde, münhasıran 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlarınız dolayısıyla tesis ettirilen kurumlar vergisi mükellefiyetinin devam etmeyeceği de tabiidir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

Vergi Dairesi Başkanı a.
Grup Müdürü V.

(* 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.