

KAMU İDARE ve KURULUŞLARINA AİT GAYRİMENKULLERİN KİRALANMASI İŞLEMLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF LEASING OPERATIONS ON REAL ESTATES
BELONG TO PUBLIC ADMINISISTRATIONS AND INSTITUTIONS



Kemal YILDIRIM*



Abdurrahman TAKIM**

ÖZ

Kamu idare ve kuruluşlarının gerçekleştirdiği asli kamu görevlerinin herhangi bir vergisel işleme konu olmamasına karşın, bu kuruluşlara ait olan gayrimenkullerin kiralama işlemlerinin vergilendirilmesi çeşitli durumlarda mümkün olabilmektedir. Kurumlar Vergisi açısından, kamu idare ve kuruluşları vergi mükellefi olmayıp bunların iktisadi işletmelerinin vergi mükellefi olmasından dolayı, bunlar tarafından yapılan kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı konusu önem arz etmektedir. Katma Değer Vergisi açısından ise kamu idare ve kuruluşlarının sahip olduğu gayrimenkullerin kiralama işlemlerinin KDV'ye tabi olup burada önem arz eden husus bunların gayrimenkul kiralama işlemlerinin KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesi kapsamında istisna olup olmadığıdır.

Anahtar Kelimeler: Kamu, Gayrimenkul, Kiralama

ABSTRACT

Although the primary public duties of public administrations and organizations are not subject to taxation, taxation of the leasing of real estate belonging to these entities is possible in some circumstances. With regard to corporate tax, public administrations and organizations are not taxpayers. On the other hand, their commercial enterprises are taxpayers. Therefore, it is important whether an economic enterprise will be formed in the leasing transactions made by them. In terms of Value Added Tax, the lease of the real estates owned by the public administrations and organizations is subject to VAT and the important matter is whether they are exempted from tax under the article 17/4-d of VAT Law.

Keywords: Public, real estate, leasing

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 15.12.2016 / M.K.T.: 23.01.2017

1- GİRİŞ

Kamu idare ve kuruluşları, vatandaşların genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan ve kamu hizmeti yönü ağır basan kuruluşlardır. Genel ve ortak ihtiyaçları karşılamak için de kanunlarına dayanılarak toplanan vergi, resim, harç, fon kesintisi, pay veya benzeri gelirleri, faiz, zam ve ceza gelirlerini, taşınır ve taşınmazlardan elde edilen her türlü gelirler ile hizmet karşılığı elde edilen gelirleri, borçlanma araçlarının primli satışı suretiyle elde edilen gelirleri, sosyal güvenlik primi kesintilerini, alınan bağış ve yardımlar ile diğer gelirleri¹ kullanırlar. Kamu idare ve kuruluşları elde ettikleri gelirler yönünden vergi mükellefi olarak pek düşünülmeyen kuruluşlardır. Kamu idare ve kuruluşlarının gerçekleştirdiği asli kamu görevlerinin de herhangi bir vergisel işleme konu olması mümkün değildir. Ancak vergi mükellefi olmalarını gerektiren birçok işlemleri bulunmaktadır. Bu işlemler arasında gayrimenkul kiralamaları önemli bir yer tutmakla birlikte, hangi gayrimenkul kiralamalarının vergiye tabi olup hangilerinin vergiye tabi olmayacağı konusu karışıklıklara yol açmaktadır. Bu çalışmamızda esas olarak, kamu idare ve kuruluşlarına ait gayrimenkul kiralamaları neticesindeki vergisel durumlara ilişkin açıklamalara yer verilecektir.

2- KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun mükellefler başlıklı 2. maddesinde iktisadi kamu kuruluşları Kurumlar Vergisi mükellefi sayılmışlardır. İktisadi kamu kuruluşları; “Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticarî, sınaî ve ziraî işletmeler iktisadî kamu kuruluşudur. Aynı maddenin devamında iktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez. Mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi bunların iktisadî niteliğini değiştirmez.” şeklinde açıklanmıştır.

İktisadi kamu kuruluşlarının vergi mükellefi sayılması 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun gerekçesinde “Her ne kadar günümüz dünyasında devletin iktisadi işletme meydana getirerek iktisadi faaliyet yürütmesi azalan bir eğilim olsa da devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan iktisadi kamu kuruluşları bulunmaktadır. Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınaî ve zirai işletmelerin de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, Kurumlar Vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir. Yabancı devletlere, yabancı kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup, bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ve devamlılık unsuru taşıyan ticari, sınaî ve zirai işletmeler de aynı şekilde Kurumlar Vergisi'nin kapsamına alınmıştır.” şeklinde açıklanmıştır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kamu kurum ve kuruluşlarının Kurumlar Vergisi mükellefi olmayıp iktisadi işletmelerinin vergi mükellefi olmasından dolayı, kamu kurum ve kuruluşlarınınca yapılan kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşturulup oluşturulmayacağı konusu önem

¹ 5018 sayılı Kanun md: 3/i

arz etmektedir. İktisadi işletmenin hangi durumda oluşturulacağı konusu 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğ'in (2.3.1.) bölümünde, İktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, tebliğin "(2.4.) Dernek veya Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler" bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Söz konusu Tebliğ'in (2.4.) bölümünde iktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanun'un 2. maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri; bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan bağlılığı ifade eder.),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- *Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.*

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon; sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabuledilecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 20/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-2181 sayılı özelgeye göre;²

..... Belediyesinden büfe kiralınması işleminin vergiye tabi olup olmadığı sorulmuş olup, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı cevaben;

"Kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile işletme hakkının devrini de içeren ve bir iktisadi işletme mahiyetinde bulunan gayrimenkulün kiralanması halinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilen kiralamalar ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve mahiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşan iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak, işletilmeye hazır hale getirilen ve iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen gayrimenkuller üzerinde sahip olunan işletme

² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1- 2181 sayılı özelgesi

hakkının kiralanması işlemi, işletme hakkının devrini de içerdüğinden, bu tür kiralama işlemlerinin ticari nitelikte bir kiralama olduğu ve iktisadi işletme oluşacağı kabul edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kiralama işleminin sadece kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilmesi halinde bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. Ancak, bu gayrimenkul kiralama işleminin aynı zamanda işletme hakkının devrini de içermesi halinde anılan belediyeye bağlı olarak oluşacak iktisadi kamu müessesesi nezdinde Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekmektedir.”

Kamu kurum ve kuruluşlarınca gerçekleştirilen kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususunda vergi idaresi özelgelerindeki genel kanı, kuru mülkiyet kiralaması ile işletme hakkının devrini de içeren ve bir iktisadi işletme mahiyetinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması halinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulacağıdır. İktisadi işletme mahiyetindeki işletmeye hazır hale getirilen bir gayrimenkulün kiralanması ticari bir mahiyet arz ettiğinden, bu kiralama işleminden dolayı Kurumlar Vergisi mükellefiyeti tesis edileceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak kuru mülkiyet kiralamalarında KVK Genel Tebliği ve vergi idaresi özelgelerinin devamlılık unsurunu ele alış biçimleri farklılık göstermektedir.

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğindeki “Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.” yaklaşıma göre bir takvim yılında 2 tane kuru mülkiyet kiralaması yapılsa bile iktisadi işletme doğmuş olacaktır. Ancak yukarıda yer verilen vergi idaresi özelgesinde görüleceği üzere, kuru mülkiyet kiralamasının devamlı surette belirli bir hacim ve mahiyette olmadığı müddetçe iktisadi işletme oluşturmayacağı belirtilerek, devamlılık unsuru Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre daha dar bir vergilendirme alanı oluşturmuştur. Dikkat edileceği üzere; KVK Genel Tebliği’nde kuru mülkiyet kiralaması vergilendirme alanını genişleten bir şekilde ele alınmış, özelgelerde ise kuru mülkiyet kiralaması ticari hayatın icapları da göz önünde bulundurulmuş ve sadece devamlılık unsuruna bağlanmamış ve belirli bir hacim ve mahiyette olması hususuna da yer verilmiştir. Danıştay 3. Dairesi’nin 07.02.2012 tarih, 2012/304 karar numaralı ve 2010/3441 esas numaralı,³ Trabzon Defterdarlığı Milli Emlak Müdürlüğünden kiralanmış arazinin 6.000 m²’lik kısmı üzerine yapılan prefabrik dükkanların kiraya verilmesine ilişkin kararında, bu kiralama işleminin devamlılık unsurunu içeren niteliğinin tek başına faaliyetin ticari işletme olduğunu kabule yeterli olmadığı ve ticari bir organizasyonun varlığı veya kar elde etme amacının da bulunması gerektiği hükmü, vergi idaresinin özelgelerini destekler niteliktedir.

Dolayısıyla kamu kurum ve kuruluşlarınca gerçekleştirilen kuru mülkiyet kiralama işlemlerindeki farklı yorumlar, tereddütlerin ortaya çıkmasına yol açabilecektir. Bu konuda KVK Genel Tebliğinde daha net ve doyurucu düzenlemeler yapılmak suretiyle ticari hayatın olağan akışına uygun yorum tarzına geçiş yapılması oluşabilecek tereddütleri giderecektir.

3- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1’inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faali-

³ Danıştay 3. Dairesinin 07.02.2012 tarih, 2012/304 karar numaralı ve 2010/3441 esas numaralı kararı

yeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanunu’nun 70’inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin, 1/3-g maddesinde de, 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 ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV’ye tabi olduğu; ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanun’un 17/4-d maddesi ile de, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV’den istisna edilmiştir.

Yukarıdaki madde hükümlerinden de anlaşılacağı üzere kamu idare ve kuruluşlarının sahip olduğu gayrimenkulleri kiralaması KDV’ye tabidir. Burada önem arz eden husus kamu idare ve kuruluşlarının gayrimenkul kiralamalarının KDV Kanunu’nun 17/4-d maddesi kapsamında istisna olup olmadığıdır.

Söz konusu istisna hükmündeki, gayrimenkul kavramı ve iktisadi işletme kavramını anlamamız istisna hükmünü anlamamıza yardımcı olacaktır.

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği’nin (4.4.) bölümüne göre; bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup Gelir Vergisi Kanunu’nun 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 kiralanmış müteammim 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 Kanunu’nun 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.

KDVK’nın 17/4-d maddesi hükmündeki diğer önemli kavram ise iktisadi işletme kavramıdır. İktisadi işletme, ticari işletme deyiminden daha geniş bir anlamı ifade eder. Her ticari işletme bir iktisadi işletme olmasına karşın, her iktisadi işletme bir ticari işletme değildir. Ticari işletmenin ana teması, amacı kârdır. Oysa iktisadi işletmelerde kar amacı olmayabilir. İktisadi işletmeye dahil olma, bilanço esasında bilançonun aktifine kayıtlılık, işletme hesabı esasında ise deftere yazılı olmasıyla ifade edilir.⁴

Yukarıda açıklamalardan anlaşılacağı üzere kamu idare ve kuruluşlarının gayrimenkul kiralama işlemleri KDV’nin konusuna girmekle birlikte, iktisadi işletme niteliği taşımadıklarından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDVK’nın 17/4-d maddesi ile istisna kapsamına alınmıştır. Ancak kamu idare ve kuruluşlarına ait veya tabi olan iktisadi işletmelere ait gayrimenkullerin kiraya verilmesi işlemleri söz konusu istisnadan faydalanamayacak ve KDV’ye tabi olacaktır. Kiraya verilen gayrimenkullerin iktisadi işletme oluşturması veya kendi başına iktisadi işletme mahiyetinde olan gayrimenkullerin kiraya verilmesi, gayrimenkule bağlı işletme hakkının kiralanması işlemi olduğundan, iktisadi işletmeye dahil olsun olmasın KDV’ye tabi olacaktır.

⁴ Doğan Şenyüz, Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Eylül 2004, s. 503.

Ayrıca, KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesinde Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu belirtilmiştir. Yani Sağlık Bakanlığı'na bağlı kurum ve kuruluşlar tarafından gayrimenkul kiralınması yanında otogar, otopark, çay bahçesi, kantin, çay ocağı, spor tesisi, iskele, büfe, restoran, dükkân vb. kiraya verilmesi, işletme hakkının devri olmasına karşın bu hüküm gereğince KDV'den istisnadır.

KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesinde iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerine getirilmiş olan istisna hükmü, aynı maddenin devamında Sağlık Bakanlığı'na bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşları için gayrimenkuller (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış müteammim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) ile sınırlı tutulmayıp GVK 70. maddede belirtilen tüm mal ve hakların kiralanması işlemlerini kapsamaktadır.

4- STOPAJ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde, aynı maddede bentler halinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu; 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 hükme bağlanmış olup aynı fıkranın (5/a) bendinde ise 70'inci maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "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 de vergi kesintisi yapılmayacaktır.**" açıklamasına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler gereğince, kamu idare ve kuruluşlarının mülkiyetinde bulunan gayrimenkullerin kiralanması karşılığında söz konusu kuruluşlara ödenen kira bedelleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

5- SONUÇ

Kamu idare ve kuruluşları elde ettikleri gelirler yönünden vergi mükellefi olarak pek düşünülmeyen kuruluşlar olmaları ve bu konuda ilgili mevzuat hükümlerinde de açıklık bulunmaması nedeniyle söz konusu kuruluşların hangi gayrimenkul kiralınmalarının vergiye tabi olup hangilerinin vergiye tabi olmayacağı konusu karışıklıklara yol açmaktadır.

Kamu kurum ve kuruluşları kurumlar vergisi mükellefi olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin vergi mükellefi olmasından dolayı, kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşturulup oluşturulmayacağı konusu önem arz etmektedir. İktisadi

işletme mahiyetindeki işletmeye hazır hale getirilen bir gayrimenkulün kiralanması ticari bir mahiyet arz ettiğinden, bu kiralama işleminden dolayı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak kuru mülkiyet kiralamalarında KVK 1 seri no.lu Genel Tebliği ve vergi idaresi özelemlerinin devamlılık unsurunu ele alış biçimleri farklılık göstermektedir. KVK 1 seri no.lu Genel Tebliği'ne göre bir takvim yılında 2 tane kuru mülkiyet kiralaması yapılsa bile iktisadi işletme doğmuş olacakken; vergi idaresi özelemlerinde, kuru mülkiyet kiralamasının devamlı surette belirli bir hacim ve mahiyette olmadığı müddetçe iktisadi işletme oluşmayacağı ifade edilmiştir.

İdarenin tebliğ düzenlemesindeki vergilendirme alanını genişleten yorumu ile vergi idaresi özelemlerindeki ticari hayatın icaplarına nispeten daha uygun, vergilendirme alanını daraltan yorumu birbiriyle çelişmektedir. Dolayısıyla bu konuda tebliğde daha net ve doyurucu düzenlemeler yapılmak suretiyle ticari hayatın olağan akışına uygun yorum tarzına geçiş yapılmalıdır.

KDV açısından ise kamu idare ve kuruluşlarının sahip olduğu gayrimenkulleri kiralaması KDV'ye tabidir. Burada önem arz eden husus kamu idare ve kuruluşlarının gayrimenkul kiralamalarının KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesi kapsamında istisna olup olmadığıdır.

KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun gerekçesi
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği
- 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu
- ŞENYÜZ, D. Türk Vergi Sistemi, 10. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Eylül 2004
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1- 2181 sayılı özeliği
- Danıştay 3. Dairesinin 07.02.2012 tarih, 2012/304 karar numaralı ve 2010/3441 esas numaralı kararı