



## BELEDİYELERİN KAFETERYA, ÇAY BAHÇESİ, OTOPARK VB. YERLERİ KİRAYA VERME İŞLEMLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ BOYUTU

Celalettin AKÇATAŞ (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, katma değer vergisine tabi bulunmaktadır. Kanunun anılan maddesinin 3-f bendi ile, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri, katma değer vergisinin konusuna dahil edilmiş olup, şahsi kiralama da dahil olmak üzere tüm kiralama işlemleri, ticari, sınaî, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında olsun olmasın katma değer vergisinin kapsamına girmektedir.

Bu kapsamda belediyeler de mülkiyetlerinde bulunan kafeterya, çay bahçesi, otopark vb. yerleri kiraya vermektedirler. Belediyelerin yapmış oldukları bu kiralama işlemlerinin katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususunda mükellefler nezdinde zaman zaman tereddütler yaşanmakta

olup zamanla süresince gerek cari yılla gerekse geçmiş yıllara ilişkin yapılan mali denetimler sırasında kira ödemelerine ilişkin katma değer vergisi konusunda yapılan yanlış uygulamalar nedeniyle mükelleflerin yüklü vergi borçları ile karşı karşıya kaldıkları görülmektedir.

Biz de bu yazımızda belediyelerin yapmış oldukları söz konusu kiralama işlemlerinin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunu irdelemeye çalışacağız.

### 2- YASAL MEVZUAT

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler Katma Değer Vergisine tabidir denildikten sonra aynı maddenin f bendinde Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisi konusuna girdiği hüküm altına almıştır.

Kanun maddesinden açıkça anlaşıldığı üzere GVK'nun 70.maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde

(\*) Vergi Denetmeni

yapılmamış olsa dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Ancak anılan kanunun 'Diğer İstisnalar' alt başlıklı 17/4-d maddesi hükmü ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanan mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) **kiralınması işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır.** Dolayısıyla, katma değer vergisi uygulaması açısından, kiralamaya konu olan mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olup olmaması veya aktifte kayıtlı bulunup bulunmaması önem arz etmektedir.

Diğer taraftan G.V.K'nın 70. maddesinde sayılan ve gayrimenkul dışında kalan diğer mal ve hakların (70/5.bendinde yazılı hakların) kiralınması işlemleri ise söz konusu mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olup olmadığına bakılmaksızın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Örneğin; KDV mükellefiyeti bulunmayan bir kimse özel otomobilini (otomobil Medeni Kanun'da gayrimenkul olarak sayılmamakla birlikte, GVK'nın 70/8. maddesinde gayrimenkul sayılmaktadır.) kiraya verdiğinde bu kiralama işlemi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Kanun maddesinde belirtilen "iktisadi işletme"den kasıt belli bir ticari organizasyon kapsamında, serbest piyasa ekonomisi koşullarında ve bedel karşılığı mal veya hizmet alım-satımı yapan veya mal ve hizmet üreten ekonomik birimlerdir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre ise iktisadi işletmeler; ticari, sınai ve zirai nitelikteki işletmelerdir. Ancak, bunların kazanç amacı taşımamaları, faaliyetlerinin Kanunla belirlenmiş görevler

arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine etki etmemektedir.

Örneğin, belediye'ye ait otobüs işletmesi iktisadi bir işletmedir. Temel kuruluş amacı, belediyeye hizmet etmek ve şehir içi ulaşımı kolaylaştırmaktır. Kâr amacı taşımaması, otobüs işletmesinin iktisadi işletme olma özelliğini değiştirmektedir. Bu çerçevede, bir iktisadi işletmenin bünyesinde bulunan bir gayrimenkulün kiralınması işlemi, katma değer vergisine tabi olacaktır.

İşletmelerin aktiflerinde kayıtlı mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelirler ticari kazanç kapsamında değerlendirilmekte olup bu kiralama işlemi kanunun 1/1.maddesi hükmüne göre, genel esaslar çerçevesinde vergiye tabi bulunmaktadır.

#### **Kiralama İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması:**

Katma Değer Vergisi Kanununun 9. maddesinde; "*Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.*" hükmü bulunmaktadır.

Maliye Bakanlığı da bu yetkiye dayanarak bazı kiralama hizmetlerine ilişkin olarak 30 sayılı KDV Genel Tebliği'ni<sup>1</sup> yayınlamış olup Tebliğ'de konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

*" Katma Değer Vergisi Kanununun; 1. maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi*

<sup>1</sup> 16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

işlemlerinin, verginin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa da dahi katma değer vergisine tabi olacaktır.

Bu kiralama işlemleri ile ilgili katma değer vergisi;

**a)** Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması,

**b)** Kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması,

Şartlarının birlikte varolması halinde, kirala-yan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir. Bu kapsamdaki kiralamalarda kiraya verenler tarafından beyanname verilmeyeceği tabiidir.

Kiraya verenlerin başka faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmaları halinde, sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacak, kiraya verenler, kiralama faaliyetleri ile ilgili katma değer vergisinin diğer faaliyetleri ile birlikte genel esaslara göre beyan edeceklerdir.”

Tebliğden anlaşılacağı üzere özetle, katma değer vergisi mükellefi olmayanlara ait olan mal ve hakların (gayrimenkul dışındaki ) kiraya verilmesinden doğan vergi, kiralayanın gerçek usulde KDV mükellefi olması durumunda KDV Kanunu'nun 9. maddesinde hükme bağlanan sorumluluk müessesesi kapsamında kiralayan tarafından vergi tevkifatı yapılmak suretiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Gayrimenkul dışındaki mal ve hakların kiralanması işlemleri, katma değer vergisi uygulaması açısından hizmet olarak değerlendirilmektedir. Bu nedenle de, kiralama işlemlerinin vergilendirilmesinde, KDV Kanunu'nun hizmet ifaları için geçerli olan hükümleri uygulanmaktadır.

### 3- BELEDİYELERİN KAFETERYA, ÇAY BAHÇESİ, OTOPARK VB. YERLERİ KIRAYA VERME İŞLEMLERİNİN KATMA DEĞER VERGİSİ BOYUTU

Yazımızın giriş bölümünde de belirttiğimiz üzere, belediyeler mülkiyetlerinde bulunan kafeterya, çay bahçesi, otopark vb. yerleri kiraya verdikleri gibi aynı zamanda belediye bünyesinde bulunan boş gayrimenkulleri çeşitli faaliyetlerde kullanmak üzere mükelleflere kiraya vermektedirler.

Buna göre, belediyelerin yapmış oldukları söz konusu kiralama işlemlerini hak kiralamaları ve gayrimenkul kiralamaları olarak ikiye ayırarak değerlendirmek gerekmektedir. Şöyle ki;

Belediyeler gayrimenkullerin kendisini değil de işletme hakkını kiraya verdikleri takdirde bu işlem hak kiralaması olarak kabul edilecektir. GVK'nın 70. maddesinde yazılı olan gayrimenkullerin dışında kalan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri, bu mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olsun olmasın katma değer vergisine tabi olduğundan belediyenin söz konusu kiralama işlemi de KDV'ye tabi olacaktır.

Ancak belediyeler mülkiyetlerinde bulunan gayrimenkullerin kendisini kiraya verdiklerinde bu işlem gayrimenkul kiralaması olarak değerlendirilecektir. Bu durumda iktisadi işletmelere kayıtlı olmayan gayrimenkullerin kiralama işlemleri katma değer vergisinden istisna olduğundan ve belediyeler de iktisadi işletme olmadığından belediyelerin bu kiralama işlemleri de KDV'den istisna olacaktır.

Örneğin, belediyenin mülkiyetinde bulunan ve hali hazırda kafeterya faaliyeti yürütülen bir kafeteryanın işletme hakkının kiralanması işlemi hak kiralamasıdır. Fakat belediyenin yine mülkiyetinde bulunan boş bir gayrimenkulü herhangi bir faaliyet yapılmak üzere bir mükellefe kirala-

ması ise gayrimenkul kiralaması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Nitekim Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı konuya ilişkin olarak vermiş olduğu bir muktezasında;

*"...Diğer taraftan, gayrimenkullerin kantin, kafeterya, çay bahçesi v.b. olarak kullanılmak üzere kiraya verilmesi işletme hakkının kullanılması olarak değerlendirilmektedir.*

*05/08/2004 tarih ve KVK-11/2004-9/ Okul Aile Birlikleri-1 sayılı, 11 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Sirkülerinin "3- Okul ve Kurumlardaki Kantin, Açık Alan, Salon ve Benzeri Yerlerin Okul Aile Birlikleri Tarafından Üçüncü Kişilere Kiraya Verilmesi" Başlıklı Bölümünde de,*

*"...Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okul ve kurumlardaki kantin, açık alan, salon ve benzeri yerlerin ticari, eğitsel, kültürel, sosyal ve sportif etkinliklerde kullanılmak üzere Okul Aile birliklerince üçüncü şahıslara kiralanması işlemi Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f bendine göre genel oranda (% 18) katma değer vergisine tabidir." şeklinde açıklama yapmak suretiyle gayrimenkullerin kantin, kafeterya, çay bahçesi v.b. olarak kullanılmak üzere kiraya verilmesinin hak kiralaması anlamına geldiğini ve katma değer vergisine tabi olduğunu belirtmiştir.*

Yukarıdaki örneğimize dönecek olursak, belediyenin kafeterya işletme hakkını kiraya vermesi dolayısıyla doğan katma değer vergisi, belediyenin başka bir faaliyetten dolayı katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve kirala-yan (kiracı) tarafın da katma değer vergisi mükellefi olması halinde 30 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde belirtilen usuller çerçevesinde kiracı tarafından sorumlu sıfatı ile tevkif edilerek beyan edilecek ve ödenecektir.

Diğer taraftan belediyenin boş bir gayrimenkulü kiraya verme işlemi gayrimenkul kiralaması olarak değerlendirildiği ve belediyenin de iktisa-

di işletme olmadığı için bu kiralama işlemi katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Ancak belediyeye ait veya tabi olan veya belediye tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar, iktisadi işletme olarak değerlendirildiğinden bunlara ait gayrimenkullerin kiraya verme işlemleri, başka bir istisna mevcut değilse, vergiye tabi olacaktır.

Diğer taraftan belediyeye ait gayrimenkullerin bizatihi iktisadi işletme oluşturmaları veya gayrimenkule bağlı bir hakkın kiraya verilmesi söz konusu olması halinde, kiralama hizmeti katma değer vergisine tabi olacaktır.

Örneğin, belediyenin bir otogar inşa ettirip otobüs firmalarına yazıhane olarak kiraya verdiği ve otogarın genel yönetimini de kendisi yürüttüğü varsayıldığında artık otogardaki gayrimenkuller bizatihi bir ticari işletme olarak kabul edileceğinden bu yazıhanelerin kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olacaktır.

#### 4- SONUÇ

Belediyeler mülkiyetlerinde bulunan kafeterya, çay bahçesi, otopark vb. yerleri kiraya verdikleri gibi aynı zamanda belediye bünyesinde bulunan boş gayrimenkulleri çeşitli faaliyetlerde kullanmak üzere mükelleflere kiraya vermektelerdir.

Belediyelerin yapmış oldukları bu kiralama işlemlerinin hak kiralaması ve gayrimenkul kiralaması olarak ikiye ayrılarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yazımızın yukarıdaki bölümlerinde belirtildiği üzere, belediyelerin bünyelerinde bulunan kafeterya, çay bahçesi, otopark işletmesi gibi faaliyetlerin işletme hakkının kiralanması, hak kiralaması olarak değerlendirildiğinden katma değer vergisine tabi olacaktır. Bu nedenle de söz konusu KDV ilgili KDV Genel Tebliğinde belirtilen

usul çerçevesinde beyan edilip ödenecektir. Ancak KDV Kanunu'nun ilgili maddesi uyarınca iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna edildiğinden belediyelerin boş gayrimenkullerin kendisini kiralama işlemleri katma değer vergisinden istisnadır.