



GAYRİMENKUL ve İŞLETME HAKKI KİRALAMALARINDA KDV UYGULAMASI

Serdar KUŞCU^(*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK)¹ 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının (f) bendi gereğince, Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK)² 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinin (KDV) konusuna girmektedir.

Ancak GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, KDVK'nın 17/4-d maddesine göre vergiden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi söz konusu olmayacaktır. Bu durumda iktisadi işletme kavramının ne olduğu hususu da önem arz etmektedir.

Diğer yandan, gayrimenkulün değil de gayrimenkule bağlı hakların, işletme hakkının vs. kiralanması KDVK'nın 17/4-d bendindeki istisna kapsamına girmemektedir. Zira bu durumda bir gayrimenkulün değil, bir hakkın kiralanması söz konusu olmaktadır.

Görüldüğü üzere GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işleminde KDV açısından farklı uygulamalar olabilmekte, kimi durumlarda KDV hesaplanması gerekirken kimi durumlarda ise istisna söz konusu olabilmektedir. Makalemizde bu konu üzerinde durulacak olup farklı mukteza örneklerine yer vermek suretiyle izah edilmeye çalışılacaktır.

2- YASAL MEVZUAT

2.1- Gayrimenkul Kiralamalarında KDV Uygulaması

3065 sayılı KDVK'nın 1-3/f maddesinde; GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve

^(*) Vergi Müfettişi

¹ 02.11.1984 Tarih ve 18563 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 06.01.1961 Tarih ve 10700 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve haklar 8 bent halinde sayılmıştır. Buna göre;

1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilenlerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cüzileri ve teferruatı;

2. Voli mahalleri ve dalyanlar;

3. Gayrimenkullerin, ayrı olarak kiraya verilen mütemmim cüzileri ve teferruatı ile bilumum tesisatı demirbaş eşyası ve döşemeleri;

4. Gayrimenkul olarak tescil edilen haklar;

5. **(3239 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen bent)** Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira beratı (ihtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.);

6. **(202 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle değişen bent)** Telif hakları (bu hakların, müellifleri veya bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır);

7. **(202 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle**

değişen bent) Gemi ve gemi payları (Motorlu olup olmadıklarına ve tonilatolarına bakılmaz) ile bilumum motorlu tahmil ve tahliye vasıtaları;

8. **(3239 sayılı Kanunun 55'inci maddesiyle değişen bent)** Motorlu nakli ve cer vasıtaları, her türlü motorlu araç, makine ve tesisat ile bunların eklentilerinin kiralanması işlemleri KDVK'nın 1-3/f maddesine göre KDV'ye tabidir.

Ancak GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan mal ve haklar arasında yer alan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, bir iktisadi işletmeye dahil olmamaları şartıyla, KDVK'nın 17/4-d maddesine göre vergiden istisna edilmiştir. Dolayısıyla, bir iktisadi işletmeye dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinde katma değer vergisi söz konusu olmayacaktır. Bu husus 31 Seri No'lu KDV Genel Tebliğinin³, B-İşletmeye Dahil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması İşleminin Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu başlıklı bölümünde de açıkça ifade edilmiştir.

Buna göre iktisadi işletmeye dahil olmadığı takdirde, istisnadan yararlanacak gayrimenkul kavramına, 1 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne⁴ göre;

- Arazi,

- Arazi veya bina ile birlikte kiralanmış mütemmim cüz ve teferruat,

- Voli mahalleri ve dalyanlar,

- Gayrimenkul olarak tapu siciline tescil edilen haklar (irtifak hakkı, gayrimenkul mükellefiyeti vb.) girmektedir.

GVK'nın 70'inci maddesinde yer alan ve gayrimenkuller dışında kalan mal ve haklar ise KDVK'nın 17'inci maddesindeki istisnadan ya-

³ 16.02.1989 Tarih ve 20082 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴ 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

rarlanamayacaktır. Dolayısıyla iktisadi işletmeye dahil olmasa da (özel şahıslar tarafından kiralan- sa da) katma değer vergisine tabi olacaklardır.

2.2- İktisadi İşletme Kavramı

1 Numaralı KDV Genel Tebliği'nin I-B/8 bölümünde mal veya hakkın işletmeye dahil olması konusunda şu açıklamalara yer verilmiştir:

“İktisadi bir işletmeye dahil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir.

Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilançoya alınmış olacaktır. Kurumlar ve bilanço esasına tabi olan işletmelerde bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dahil sayılır.

Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 187'inci maddesi, ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılışlar değerlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır. Yükümlünün sahip olduğu gayrimenkulün bir bölümünü de işletme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün değerinin tamamı üzerinden envantere alınmasını gerektirmektedir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettiremeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir de, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca, katma değer vergisine tabi tutulacaktır.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas da, ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanı-

labilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işletme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığından katma değer vergisine tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dahil sayılmadığından envantere ithal edilmeyecek ayrıca elde edilen kira bedeli katma değer vergisine tabi olmayacaktır.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan ferdi işletmeler veya adi ortaklıklarda ise işletmeye dahil olan mal ve haklar işletmenin faaliyeti ile doğrudan ilgili olanlardır. İşletme faaliyeti ile ilgili olmayan mal ve hakların iktisadi işletmeye dahil olması Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümleri çerçevesinde mümkün bulunmamaktadır. İktisadi işletmeye dahil olanlar ise işletmenin faaliyetine tahsis edileceğinden genellikle kiraya verilmesi söz konusu olmayacaktır.

Sonuç olarak, iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin (Arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanmış mütemmim cüzü ve teferruatı, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen haklar) kiralanması işlemleri katma değer vergisine tabi olmayacak; sadece iktisadi işletmeye dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemi vergiye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde sayılan diğer mal ve hakların, (Arama, işletme imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer haklar) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dahil olsun veya olmasın katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.”

2.3- Gayrimenkul Kiralamalarında KDV**Tevkifatı Uygulaması**

Mezkur Kanun'un "Vergi Sorumlusu" başlıklı 9'uncu maddesinde; "Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni 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 tutabilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak çıkarılan 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin⁵ "F-Kiralama ve Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması" başlıklı bölümü aşağıdaki gibidir:

"Katma Değer Vergisi Kanunu'nun; 1'inci maddesinin 3/f bendinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi 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 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."

Buna göre iktisadi işletmeler bünyesinde yapılacak kiralamalarda, katma değer vergisi genel rejim uyarınca beyan esasında ödenir. Katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanların yapacakları kiralamalarda ise 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'ne göre, katma değer vergisi sorumluluk esasında alınacaktır. Bunun için 30 Seri No'lu Tebliğ'de yer almış iki şart;

-Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisine tabi olmaması,

- Kiracının gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyeti olmasıdır.

Bu iki şarttan biri yoksa sorumluluk esasında vergileme yapılmayacaktır.

Öte yandan, 30 sayılı Tebliğ'de, sorumluluk uygulaması ile ilgili düzenleme GVK'nın 70'inci maddesinde yazılı mal ve haklar itibarıyla yapılmışsa da, iktisadi işletmeler dışındaki gayrimenkul kiralamaları 17'inci madde ile katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Dolayısıyla sorumluluk uygulaması, gayrimenkuller dışındaki mal ve hakların kiralanmasında uygulanacaktır.⁶

2.4- İşletme Hakkı Kiralamalarında KDV Uygulaması

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün "KDV Kanunu'nun 17/4-d maddesinin

⁵ 16.12.1988 Tarih ve 20021 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ Bu hususta 31 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nde belirleme yapılmıştır.

uygulanması hakkındaki" 09.11.1998 tarih ve 40043 sayılı yazısında özetle aşağıdaki ifadelerle yer verilmiştir:

"Gayrimenkul ve hakların kiralanması Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre hizmet niteliği taşıyan bir işlemdir.

Bu hizmet ticari faaliyet kapsamında ifa edilmesi halinde Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesi gereğince genel hükümler çerçevesinde vergiye tabi olur.

Aynı Kanunun 1/3-f maddesinde de Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinin konusuna alınmıştır. Bu hükme göre, Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması; ticari, zirai, mesleki faaliyet kapsamına girmese dahi vergiye tabi olur. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesi hükmü ile iktisadi işletmelere dahil olmayan "gayrimenkullerin" kiralanması vergiden istisna edilmiştir.

Kamu idareleri, dernekler, vakıflar, belediyeler, iktisadi işletme mahiyetinde olmadıklarından bunlara ait gayrimenkullerin kiralanması işlemleri prensip olarak katma değer vergisinden müstesnadır.

Konu ile ilgili olarak, Baş Hukuk Müşavirliği ve Muhakemat Genel Müdürlüğü ile yapılan yazışmalar sonucunda tereddüde düşülen hususlarda aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

I) 743 sayılı Medeni Kanunun 632'inci maddesinde; "Gayrimenkul mülkiyetinin mevzuu, yerinde sabit olan şeylerdir. Bu Kanuna göre aşağıdaki şeyler gayrimenkuldür:

1-Arazi

2- Madenler

3-Tapu sicilinde müstakil ve daimi olmak üzere ayrıca kaydedilen haklar."

.....

Medeni Kanunun anılan maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; tapuya bağımsız ve sürekli bir hak niteliğinde kaydedilmemiş olan arazi ve hakların gayrimenkul olarak nitelendirilemeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Konuya bu açıdan bakılacak olursa; gerek Devletin hüküm ve tasarrufu altındaki, gerekse Hazinesinin özel mülkiyetindeki yerlerde bulunan taş, kum, kireç, toprak, çakıl ocaklarının işletmesine ilişkin irtifak hakkı, tapuya tescil edilmeden kiralanacak olursa gayrimenkul kiralaması değil hak kiralaması biçiminde değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu gibi yerlerin işletilmesine ilişkin irtifak hakkının, bağımsız ve sürekli bir hak niteliğinde tapuya tescil edilmesi halinde ise; kiralanmalarının gayrimenkul kiralaması olarak değerlendirilmesi mümkün olabilecektir.

.....

Dalyan ve voli yerlerinin kiralanma nedeni, bu yerlerdeki su ürünlerinin üretimini sağlamaktır. Bulundukları topraklarının kiralanması amaçlanmamaktadır. Kiralama nedenini; dalyan ve voli yerlerine isabet eden ve her zaman değişebilen su kütlesi içerisinde yer alacak su ürünleri oluşturmaktadır. Bu yönü ile dalyan ve voli yerlerinin kiralanması işlemi, gayrimenkul değil, su ürünleri istihsalı hakkının kiralanması olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, bu hakların kiraya verilmesi işlemleri, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre katma değer vergisine tabi olacaktır.

II) 2886 sayılı Kanunun 74'üncü maddesine dayanılarak Bakanlığımızca çıkarılan "Devlete Ait Taşınmaz Mal Satış, Trampa, Kiraya Verme, Mülkiyetin Gayri Ayni Hak Tesisi, Ecrimisil ve Tahliye Yönetmeliği'nin" 67'inci maddesinde de belirtildiği gibi; Hazinesinin özel mülkiyetinde olup tahsisli veya genel bütçeye dahil dairelerin hizmetlerini karşılamak üzere kiralanmış taşın-

mazlarda, görevli personelin ihtiyacını karşılamak amacıyla uygun görülecek bir yerin ihtiyaca göre çay ocağı, kantin vb. amaçlarla kullanılmak üzere kiraya verilmesi, işletme hakkının kiraya verilmesi olarak değerlendirilmesi gerekecektir. İdare, bu yerlerde sahip olduğu işletme hakkını, belirli bir kira bedeli karşılığında belli bir süre kiralayabilecektir. Bu tür kiralama işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesindeki istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi olması gerekmektedir."

Her ne kadar mezkur Kanunun 17/4-d maddesi hükmü gereği iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisna olsa da; Maliye Bakanlığı'nın 09.11.1998 tarih ve 40043 sayılı yazısında da belirtildiği üzere, gayrimenkulün değil de gayrimenkule bağlı hakların kiralanması KDVK'nın 17'inci maddesindeki istisna kapsamına girmemektedir. Örneğin voli mahalleri ve dalyanların kiralanması işlemi, aslında buralarda su ürünü üretimi ve kullanımı hakkının kiralanmasıdır. Bu durumda bir gayrimenkulün değil, bir hakkın kiralanması söz konusu olduğundan, voli mahalleri ve dalyanların kime ait olduğu önemli olmamakta ve vergilendirmeyi engellememektedir.

Benzer şekilde tapuya şerh düşülmek suretiyle gayrimenkul olarak tescil ettirilen hakların kiralanmasında, kiralanın hakkın iktisadi işletmenin aktifinde yer alıp almadığına bakılacaktır. Ancak hakkın tapuya tescili söz konusu değilse, KDVK'nın 17/4-d maddesiyle düzenlenen istisnaya bakılmaksızın vergileme yapılacaktır.

Yine Hazinesinin özel mülkiyetinde olup tahsisli veya genel bütçeye dahil dairelerin hizmetlerini karşılamak üzere kiralanmış taşınmazlarda, görevli personelin ihtiyacını karşılamak amacıyla uygun görülecek bir yerin ihtiyaca göre çay ocağı, kantin vb. amaçlarla kullanılmak üzere kiraya verilmesi, işletme hakkının kiraya verilmesi ola-

rak değerlendirilmesi gerekecektir. İdare, bu yerlerde sahip olduğu işletme hakkını, belirli bir kira bedeli karşılığında belli bir süre kiralayabilecektir. Bu tür kiralama işlemleri Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-d maddesindeki istisna kapsamına girmediğinden vergiye tabi olması gerekmektedir.

Bir kiralamanın, işletme hakkı kiralaması mı yoksa gayrimenkul kiralaması mı olduğu hususu çok açık olmamakla birlikte bu konuda şöyle bir belirleme de yapılabilir: Hiç kullanılmayan boş, içinde bir işletmenin mevcut olduğunu gösteren emare bulunmayan bir binanın kiralanması işletminin gayrimenkul kiralaması olarak değerlendirilmesi gerekir. Kiralanan binada ne iş yapılacağına bakılarak, işlemin gerçek mahiyeti değiştirilemez, işlem tesis edilemez. Ancak binanın içine örneğin bir çay ocağı, market ya da kantin işletmesi için gerekli teçhizat, makine ve donanım yapılarak kiraya veriliyorsa, burada bir gayrimenkul kiralamasından değil, işletme hakkı kiralamasından bahsedilir. Zira Maliye Bakanlığı'nın 09.11.1998 tarih ve 40043 sayılı yazısında bu husus ifade edilmiştir. Bu durumda, işletme hakkı kiralaması Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olup, 30 Seri No'lu KDV Genel Tebliği'nin F Bölümü hükmü gereği, işleme ait KDV'nin de sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

2.5- Konu Hakkında Verilen Muktezalar, Örnekler

2.5.1- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 10.10.2008 Tarih ve 29333 Sayılı Muktezası

Baz istasyonu kurulmak üzere kiralanın Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü'ne ait stadyum ve gayrimenkuller için katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı ile ilgili verilen mukteza da özetle şöyle denilmektedir:

“Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 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 veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise, İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar, her türlü mesleki kuruluşlar iktisadi işletme mahiyetinde olmadıklarından bunlara ait gayrimenkullerin kiralanması prensip olarak katma değer vergisinden müstesna olacaktır.

Buna göre, katma bütçeli kuruluşlar arasında yer alan ve ekonomik niteliği olmayan fakat sosyal ve kültürel hizmetleri sunmayı amaçlayan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğüne bağlı Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne ait stadyum ve gayrimenkullerin baz istasyonu kurulmak amacıyla şirketiniz tarafından kiralanması işlemi katma değer vergisine tabi değildir.”

2.5.2- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 10.11.2009 Tarih ve 38127 Sayılı Muktezası

“Bilindiği üzere, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-f maddesinde, Gelir Ver-

gisi Kanununun 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 veya bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınai, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin, katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise, İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri, katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

Buna göre, iktisadi işletme mahiyetinde olmayan İstanbul Üniversitesi Fen Fakültesi ve Beyazıt Merkez Kütüphane binalarındaki alanların baz istasyonu kurmak amacıyla yapılan ihale sonucunda şirketiniz tarafından kiralanması işlemi, 3065 sayılı Kanun’un 17/4-d maddesi gereğince Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.”

2.5.3- Gelir İdaresi Başkanlığı’nın

08.08.2011 Tarih ve KDVK-60/2011-1

Sayılı KDV Sirküleri

Konu ile ilgili olarak 60 sayılı KDV Sirkülerinde aşağıdaki örnekler verilmiştir:

- Belediye veya bir devlet üniversitesine ait arsanın kiraya verilmesi KDV Kanunu’nun 17/4-d maddesine göre KDV’den müstesnadır. Ancak arsanın, bu kurumların iktisadi işletmesine dahil olması veya bu kiralama işlemi nedeniyle bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu kiralama işlemi Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV’ye tabi olacaktır.

- Belediye veya bir devlet üniversitesi tarafından bir yerin çay bahçesi olarak işletilmek üzere

kiraya verilmesi durumunda işletme hakkının kiralınması söz konusu olacağından, çay bahçesinin, kiraya veren kurumun bir iktisadi işletmesine dahil olup olmadığına bakılmaksızın, bu kiralama işlemi Kanunun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabi tutulacaktır.

- 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.

- Şehiriçi özel toplu taşıma hattının kiralınması, işletme hakkının kiralınması niteliğinde olduğundan Kanunun 1/3-f maddesi kapsamında KDV'ye tabidir.

- Bir kişinin sahibi olduğu otomobili il özel idaresine kiraya vermesi işlemi Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olacaktır.

- Bir vakfın, iktisadi işletmesine dahil olmayan gayrimenkulünü kiraya vermesi, Kanunun 17/4-d maddesine göre KDV'den müstesnadır.

- KDV mükellefiyeti olmayan işhanı yönetimine ait otoparkın kiraya verilmesi, Kanunun 1/3-f maddesi gereğince KDV'ye tabidir. ,

lanması işlemleri KDV'den müstesnadır.

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

Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralınması işlemleri KDV Kanunu'nun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi olmakla birlikte iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması 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 kiralınması işlemleri ise Kanunun 1/3-f maddesine göre KDV'ye tabi tutulacaktır.

3- SONUÇ

KDV Kanunu'nun 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 Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralınması işlemlerinin KDV'nin konusuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 17/4-d maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kira-