

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Usul Müdürlüğü

Sayı : B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01.12-1408

19/04/2012

Konu : Derneğin kira geliri elde etmesi
durumunda iktisadi işletme oluşup
oluşmadığı, mükellefiyet durumu ve defter
tutma yükümlülüğü

İlgi kayıtlı özelge talep formunuzda, Derneğimize ait gayrimenkullerin 2010 yılı Nisan ayından itibaren konut olarak kiraya verildiğini belirterek, elde edilen kira geliri nedeniyle iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı, iktisadi işletme oluşması durumunda kurumlar vergisi, geçici vergi ve katma değer vergisi açısından da mükellefiyet tesisi yapılıp yapılmayacağı ve hangi defterlerin tutulması gerektiği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup, aynı Kanunun 2 nci maddesinin beşinci fıkrasında da dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi işletme olduğu; altıncı fıkrasında ise 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, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Dernekler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, dernek tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletme oluşturacak nitelikte devamlı ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir.

03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" başlıklı (2.4) bölümünde iktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerektiği, aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyeceği ifade edilmiştir.

İktisadi işletmenin 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.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5/b) bendinde, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden %20 oranında tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin, "Dernek veya vakıflara ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri" başlıklı (15.3.2.2.) bölümünde,

"Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, mülkiyeti Derneğimize ait meskenlerin kiraya verilmesi faaliyetinin, ticari bir organizasyona bağlı olmaksızın yapılması halinde Derneğimize bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacağından söz konusu meskenleri kiralayanlar tarafından, kira ödemelerinden yapılan tevkifat nihai vergilendirme olacaktır. Ancak sözü edilen gayrimenkul kiralama faaliyetinin ticari bir organizasyon (iş yeri açılması, personel istihdamı gibi) çerçevesinde yapılması durumunda Derneğimize ait bir iktisadi işletme oluşacağından, bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ve dolayısıyla söz konusu meskenlerin kiraya verilmesi sonucu elde edilen gelirler için ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya 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 oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu düzenleme ile dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşması söz konusu olmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratların dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında Derneğimize bağlı iktisadi işletme oluşmayacak olup söz konusu vergi kesintileri nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu,

1/3-f maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu,

8/1-h maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerin verginin mükellefi olduğu,

17/4-d maddesinde; İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerinin KDV'den istisna olduğu,

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, Derneğimizin iktisadi işletme mahiyetinde olmayan gayrimenkullerinin kiraya verilmesi KDV Kanununun 17/4-d maddesi gereği KDV'den istisna olacak ancak, söz konusu gayrimenkullerin ticari bir organizasyon dahilinde kiraya verilmesi halinde ise bir iktisadi işletme oluşması söz konusu alacağından elde edilen kira geliri üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.

3. VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 172 nci maddesinde, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutmaya mecbur oldukları, 176 ncı maddesinde tüccarların defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılmış oldukları ve I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre; II nci sınıf tüccarların işletme hesabı esasına göre defter tutacakları, 177 nci maddesinin 5 inci bendinde, kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişilerin (bunlardan işlerinin icabı bilanço esasına göre defter tutmalarına imkan veya lüzum görülmeyenlerin, işletme hesabına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilir.) I inci sınıfa dahil oldukları hüküm altına alınmış, 182 nci maddede bilanço esasında tutulacak defterler sayılmış, 220 nci maddede ise tasdike tabi defterlere ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Buna göre, mülkiyeti Derneğimize ait meskenlerin kiraya verilmesi faaliyeti dolayısıyla iktisadi işletme oluşmaması halinde Vergi Usul Kanunu hükümlerince defter tutma zorunluluğunuz bulunmamaktadır. İktisadi işletme oluşması halinde ise anılan Kanun hükümlerine göre defter tutulacağı tabiidir.

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.