



T.C.
ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü



Sayı : 98644460-405.03-48275
Konu: Kullanma ve Ön İzin, İrtifak Hakkı Tesisi
ve Kiralamalarda KDV Tahsilatı

27.02.2017

DAĞITIMLI

İlgi : a)03.12.2009 tarihli ve 113775 sayılı yazı.
b)19.02.2013 tarihli ve 13734 sayılı yazı.
c)12.01.2010 tarihli ve 229 sayılı yazımız.
ç)Milli Parklar Dairesi Başkanlığı'nın 08.04.2013 tarihli ve 98644460-405-66523 sayılı yazısı.
d)13.03.2014 tarihli ve 57508 sayılı yazımız.
e)MALİYE BAKANLIĞI (Gelir İdaresi Başkanlığı)'IN 08.02.2017 tarihli ve 15736 sayılı yazısı.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-p maddesi dahilinde Maliye Bakanlığından alınan ilgi (a) ve ilgi (b)'de kayıtlı yazılar gereği Bakanlığımız Bölge Müdürlüklerine gönderilen ilgi (c) ve (ç)'de kayıtlı Genel Müdürlüğümüz yazılarında; Hazine kavramı içerisinde yer alan Bakanlığımızca (Genel Müdürlüğümüzce) yapılan taşınmaz kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesine yönelik tüm işlemlerde (**Kanunun 17/4-p maddesinin yürürlük tarihi ile bağlı olmaksızın**) KDV yönünden istisna kapsamında işlem yapılması gerektiği Bakanlığımız Bölge Müdürlüklerine bildirilmiştir.

Ayrıca, Genel Müdürlüğümüzün ilgi (d)'de kayıtlı yazısı ile; 6527 sayılı Kanun'un 7 nci maddesi ile 2873 sayılı Milli Parklar Kanunu'nun 17 nci maddesinde yapılan değişiklik neticesinde, Bakanlığımızca (Genel Müdürlüğümüzce) yapılan taşınmaz kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesine yönelik işlemlerde, KDV yönünden istisna kapsamında işlem yapılmaya devam edilip edilmeyeceği hakkında Maliye Bakanlığının görüşleri talep edilmiştir.

Konuya dair Maliye Bakanlığından alınan ve ekte gönderilen ilgi (e)'de kayıtlı yazıda (**Ek**);

Hazine adına kayıtlı taşınmazların, 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde "**Genel Bütçeli Kamu İdareleri**" kapsamında yer alan Bakanlığımızın ana hizmet birimi olan Genel Müdürlüğümüzce kiralanması, irtifak hakkı tesis edilmesi, kullanma ve ön izin verilmesi sonucunda alınacak bedellerin, Orman ve Su İşleri Bakanlığının Döner Sermayesi tarafından tahsil edilmesi veya Döner Sermayesinde gelir olarak kaydedilmesinin prensip olarak istisna uygulamasını etkilemediği belirtilerek, Bakanlığımızca (Genel Müdürlüğümüzce) Hazine adına kayıtlı taşınmazların kiralanması, irtifak hakkı tesis edilmesi, kullanma izni veya ön izin verilmesi işlemlerinde, bu işlemlerle ilgili bedellerin Bakanlığımız Döner Sermaye İşletmesince tahsil edilmesi durumunda da, Bakanlıklarının ilgi (a) ve (b)'de kayıtlı

Bu evrak 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na göre elektronik olarak imzalanmıştır.
Evrak doğrulama adresi: <http://ebys.ormansu.gov.tr/Dogrulama.aspx?d=fOzq>



T.C.
ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞI
Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü



yazılarında yer alan açıklamalar çerçevesinde istisna uygulamasına devam edilmesi gerektiğinin Bakanlığımıza bildirildiği hususunda,
Bilgilerinizi ve gereğini arz ve rica ederim.

Nurettin TAŞ
Bakan a.
Genel Müdür

DAĞITIM :

Gereği:
Bölge Müdürlükleri

Bilgi:
Strateji Geliştirme Başkanlığı
İç Denetim Birimi Başkanlığı
Merkez Saymanlık Müdürlüğü
Rehberlik ve Teftiş Başkanlığı
Döner Sermaye İşletme Müdürlüğü
Hukuk Müşavirliği

Bu evrak 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'na göre elektronik olarak imzalanmıştır.
Evrak doğrulama adresi: <http://ebys.ormansu.gov.tr/Dogrulama.aspx?d=fOzq>



T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : 43370460-130[5301-2724]-F_15736
Konu : ORMAN VE SU İŞLERİ BAK(KDV
İSTİSNASI)

08.02.2017

ORMAN VE SU İŞLERİ BAKANLIĞINA
(Doğa Koruma ve Milli Parklar Genel Müdürlüğü)

- İlgi : a) 03/12/2009 tarih ve 113775 sayılı yazımız.
b) 19/02/2013 tarih ve 13734 sayılı yazımız.
c) 13/03/2014 tarih ve 28726411-400-57508 sayılı yazımız.

İlgi (c) de kayıtlı yazımızda; 2873 sayılı Milli Parklar Kanununa tabi bulunan ve Hazine adına kayıtlı olan milli park, tabiat parkı, tabiat anıtı ve tabiatı koruma alanlarındaki taşınmaz ve taşınmaz üzerinde yer alan yapı veya tesislerin kiralanması, ittifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesine yönelik işlemlerde ilgi (a)'da kayıtlı yazımız çerçevesinde KDV Kanununun 17/4-p maddesi gereğince istisna kapsamında işlem yapıldığı, ancak ilgili mevzuatta yapılan değişiklik sonucunda 01/03/2014 tarihinden itibaren söz konusu işlemler nedeniyle alınan bedellerin Bakanlığımız Döner Sermaye İşletmesine gelir olarak kaydedilecek olmasının istisna uygulamasına engel teşkil edip etmeyeceği sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşları kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamına alınmışlardır. Aynı Kanunun 2 nci maddesinin altıncı fıkrasında, iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmamasının, 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 niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

İktisadi kamu kuruluşları, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşu kavramı, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları da ihtiva eder.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.1.) bölümünde iktisadi kamu kuruluşunun ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, bu Tebliğin "2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler" bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde de iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliğinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz

1/3



etmesinin, 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 faaliyetler olduğu, kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, demek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği ifade edilmiştir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınıai 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 gerekmekte olup aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir.

Öte yandan, kiralama işlemlerinde iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususu, kuru mülkiyet kiralaması ile iktisadi işletme mahiyetinde bulunan bir gayrimenkulün kiralanması halinde ayrı ayrı değerlendirmeye tabi tutulmaktadır.

Kuru mülkiyet kiralaması şeklinde gerçekleştirilen kiralamalar ticari amaçla ya da ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmediği veya devamlı surette belirli bir hacim ve ehemmiyette olmadığı müddetçe bu kiralama işlemi nedeniyle oluşacak iktisadi işletmeden söz etmek mümkün bulunmamaktadır. Ancak, işletilmeye hazır hale getirilen veya iktisadi bir faaliyetin icrasına tahsis edilen gayrimenkullerin kiralanması ticari nitelik arz edeceğinden, bu tür kiralamalarda iktisadi işletmenin oluştuğu kabul edilecektir.

Ayrıca, 6831 sayılı Orman Kanununun "VI. Milli parklar" başlıklı 25. maddesinde "Orman Genel Müdürlüğü; mevkii ve özelliği dolayısıyla lüzum göreceği ormanları ve orman rejimine giren sahaları; bilim ve fennin istifadesine tahsis etmek, tabiatı muhafaza etmek, yurdun güzelliğini sağlamak, toplumun çeşitli spor ve dinlenme ihtiyaçlarını karşılamak, turistik hareketlere imkan vermek maksadıyla, milli parklar, tabiat parkları, tabiat anıtları, tabiatı koruma sahaları ve orman mesire yerleri olarak ayırır, düzenler, yönetir ve gerektiğinde işletir veya işlettirir." denilmektedir.

2873 sayılı Milli Parklar Kanununun "Döner sermaye gelirleri" başlıklı 17. maddesinde de "Bu Kanuna tabi alanlardan elde edilecek gelirler, Orman ve Su İşleri Bakanlığı döner sermayesine gelir kaydedilir. Bu gelirler, münhasıran bu Kanun gereği iltiyac duyulan mal, hizmet ve yatırımların finansmanında kullanılır." açıklamaları yer almaktadır.

Diğer yandan; KDV Kanununun 1/3-c maddesinde; Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu hükmüne yer verilmiş, 17/4-p maddesinde Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtilak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemlerinin KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; Hazine adına kayıtlı taşınmazların 5018 sayılı Kanuna ekli (1) sayılı cetvelde "Genel Bütçeli Kamu İdareleri" kapsamında yer alan Orman ve Su İşleri Bakanlığı'nun ana hizmet birimi olan Genel Müdürlüğünüzce kiralanması, irtilak hakkı tesisi edilmesi, kullanma ve ön izin verilmesi sonucu alınacak bedellerin Orman ve Su İşleri Bakanlığı'nun

Döner Sermayesi tarafından tahsil edilmesi veya Döner Sermayesine gelir olarak kaydedilmesi prensip olarak istisna uygulamasını etkilememektedir.

Bu çerçevede, Genel Müdürlüğünüzce Hazine adına kayıtlı taşınmazların kiralanması, irtifak hakkı tesis edilmesi, kullanma izni veya ön izin verilmesi işlemlerinde bu işlemlerle ilgili bedellerin Bakanlığımız döner sermaye işletmesince tahsil edilmesi durumunda da ilgi (a) ve (b) de kayıtlı yazılarımızda yer alan açıklamalar çerçevesinde istisna uygulamasına devam edilmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini arz ederim.

Mahmut SÜTCÜ
Bakan,
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı