



BELEDİYELERİN İMTİYAZLARINA İLİŞKİN KATMA DEĞER VERGİSİ UYGULAMASI

Yusuf CUMHUR (*)

1 - GİRİŞ

5393 sayılı Belediye Kanunu belediyelere bir takım imtiyazlar vermiştir. Belediyeler kanunla verilen bu imtiyazları bizzat kendileri kullanabilirken, kanunun verdiği yetki çerçevesinde başkalarına da kullanılabilmektedirler. Söz konusu imtiyazların belediyelerce kullanılmasında ve bu imtiyazların başkalarına kullandırılmasında KDV doğmaktadır. Uygulamada bu hususlarda bir takım tereddütler doğmakta ve bazı belediyelerde yanlış uygulamalar yapılmaktadır. Bu çalışmada, belediyelerin imtiyazlarına ilişkin KDV uygulaması anlatılmaya çalışılacaktır.

2- BELEDİYELERİN İMTİYAZLARINI BİZZAT KENDİLERİNİN KULLANMASI

Belediyelere kanunla verilmiş imtiyazların bizzat belediyeler tarafından kullanılması veya

belediyelerce başkalarına kullandırılması durumunda KDV uygulaması farklılık göstermektedir. O nedenle, söz konusu imtiyazların bizzat belediyelerce kullanılması veya başkalarına kullandırılması durumlarında KDV uygulamasını ayrı başlıklar altında incelemek gerekir.

5393 sayılı Kanunun “Belediyenin yetkileri ve imtiyazları” başlıklı 15’inci maddesinde belediyelerin imtiyazları ve yetkileri belirtilmiştir.

“Belediyenin yetkileri ve imtiyazları şunlardır:

a) Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla her türlü faaliyet ve girişimde bulunmak.

b) Kanunların belediyeye verdiği yetki çerçevesinde yönetmelik çıkarmak, belediye yasakları koymak ve uygulamak, kanunlarda belirtilen cezaları vermek.

c) Gerçek ve tüzel kişilerin faaliyetleri ile ilgili olarak kanunlarda belirtilen izin veya ruhsatı vermek.

d) Özel kanunları gereğince belediyeye ait vergi, resim, harç, katkı ve katılma paylarının tarh, tahakkuk ve tahsilini yapmak; vergi, resim ve harç dışındaki özel hukuk hükümlerine göre

(*) Sayıştay Başdenetçisi

tahsili gereken doğal gaz, su, atık su ve hizmet karşılığı alacakların tahsilini yapmak veya yaptırmak.

e) Müktesep haklar saklı kalmak üzere; içme, kullanma ve endüstri suyu sağlamak; atık su ve yağmur suyunun uzaklaştırılmasını sağlamak; bunlar için gerekli tesisleri kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek; kaynak sularını işletmek veya işlettirmek.

f) Toplu taşıma yapmak; bu amaçla otobüs, deniz ve su ulaşım araçları, tünel, raylı sistem dâhil her türlü toplu taşıma sistemlerini kurmak, kurdurmak, işletmek ve işlettirmek.

g) Katı atıkların toplanması, taşınması, ayrıştırılması, geri kazanımı, ortadan kaldırılması ve depolanması ile ilgili bütün hizmetleri yapmak ve yaptırmak.

h) Mahallî müşterek nitelikteki hizmetlerin yerine getirilmesi amacıyla, belediye ve mücavir alan sınırları içerisinde taşınmaz almak, kamulaştırmak, satmak, kiralamak veya kiraya vermek, trampa etmek, tahsis etmek, bunlar üzerinde sınırlı aynî hak tesis etmek.

i) Borç almak, bağış kabul etmek.

j) Toptancı ve perakendeci hâlleri, otobüs terminali, fuar alanı, mezbaha, ilgili mevzuata göre yat limanı ve iskele kurmak, kurdurmak, işletmek, işlettirmek veya bu yerlerin gerçek ve tüzel kişilerce açılmasına izin vermek.

k) Vergi, resim ve harçlar dışında kalan dava konusu uyuşmazlıkların anlaşmayla tasfiyesine karar vermek.

l) Gayrisihhî müesseseler ile umuma açık istirahat ve eğlence yerlerini ruhsatlandırmak ve denetlemek.

m) Beldede ekonomi ve ticaretin geliştirilmesi ve kayıt altına alınması amacıyla izinsiz satış yapan seyyar satıcıları faaliyetten men etmek, izinsiz satış yapan seyyar satıcıların faaliyetten men edilmesi sonucu, cezası ödenmeyerek iki gün

içinde geri alınmayan gıda maddelerini gıda bankalarına, cezası ödenmeyerek otuz gün içinde geri alınmayan gıda dışı malları yoksullara vermek.

n) Reklam panoları ve tanıtıcı tabelalar konusunda standartlar getirmek.

o) Gayrisihhî işyerlerini, eğlence yerlerini, halk sağlığına ve çevreye etkisi olan diğer işyerlerini kentin belirli yerlerinde toplamak; hafriyat toprağı ve moloz döküm alanlarını; sivilaştırılmış petrol gazı (LPG) depolama sahalarını; inşaat malzemeleri, odun, kömür ve hurda depolama alanları ve satış yerlerini belirlemek; bu alan ve yerler ile taşımalarda çevre kirliliğı oluşmaması için gereken tedbirleri almak.

p) Kara, deniz, su ve demiryolu üzerinde işletilen her türlü servis ve toplu taşıma araçları ile taksi sayılarını, bilet ücret ve tarifelerini, zaman ve güzergâhlarını belirlemek; durak yerleri ile karayolu, yol, cadde, sokak, meydan ve benzeri yerler üzerinde araç park yerlerini tespit etmek ve işletmek, işlettirmek veya kiraya vermek; kanunların belediyelere verdiği trafik düzenlemesinin gerektirdiğı bütün işleri yürütmek.

(l) bendinde belirtilen gayrisihhî müesseselerden birinci sınıf olanların ruhsatlandırılması ve denetlenmesi, büyükşehir ve il merkez belediyeleri dışındaki yerlerde il özel idaresi tarafından yapılır.

Belediye, (e), (f) ve (g) bentlerinde belirtilen hizmetleri Danıştayın görüşü ve İçişleri Bakanlığının kararıyla süresi kırkdokuz yılı geçmemek üzere imtiyaz yoluyla devredebilir; toplu taşıma hizmetlerini imtiyaz veya tekel oluşturmayacak şekilde ruhsat vermek suretiyle yerine getirebileceğı gibi toplu taşıma hatlarını kiraya verme veya 67 nci maddedeki esaslara göre hizmet satın alma yoluyla yerine getirebilir.

...

Belediyelerin yetkileri ve imtiyazları bir maddede belirtilmiş olduğundan yetki ve imtiyazları

nın ayrıştırılması gerekir. İmtiyazın sözlük anlamı; “ayrıcılık, taviz, ödün, başkalarına verilme-yen hak”tır. Türk Dil Kurumu Sözlüğü’nde ise; “fabrika kurmak, maden işletmek vb. için bir kişi veya kuruluşa devlet tarafından verilen özel izin” olarak tanımlanmaktadır. Türk Dil Kurumu tara-fından yapılan tanımlamaya göre belediyelerin imtiyazlarının, 15’inci maddenin (e), (f), (g) ve (j) bentlerinde belirtilen haklardan ibaret olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Madde başlığının belediyelerin yetkileri ve imtiyazları olarak dü-zenlenmiş olmasından ve söz konusu imtiyazlar-la ilgili olarak “yapar, yaptırır, işletir, işletirir” gi-bi ifadeler kullanılmış olduğundan, belediyelerin imtiyazlarını başkalarına sözleşme ile devredibi-leceği konusunda yetki verilmektedir.

Belediyelerin imtiyazlarını ortaya koyduktan sonra, belediyelerin bu imtiyazları bizzat kendi-lerinin yerine getirmesinde KDV uygulamasının nasıl olacağına değinmek gerekir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin 3’üncü fıkrasının (g) bendinde; “Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idare-lerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil et-tikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıfla-ra, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işle-tilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşla-rın veya bunlara ait veya tabi diğer müessesele-rin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri” hükmüne yer verildiğinden, bele-diylere verilen imtiyazlarla ilgili olarak kurulan işletmelerce yerine getirilen hizmetler KDV’ye tabidir. 3065 sayılı Kanunun istisnalar ile ilgili maddelerinde, belediyelerin bu imtiyazlarla ilgi-li kurdukları işletmelerce yerine getirilen hizmet-lerin KDV’den istisna edildiğine ilişkin hüküm bulunmamaktadır. O halde, belediyelerin içme suyu, toplu taşıma, şehirlerarası terminal gibi hu-

suslarda kurulan işletmelerince sağlanan hizmet-ler KDV’ye tabidir.

3-BELEDİYELERİN İMTİYAZLARINI SÖZLEŞME İLE BAŞKASINA DEVRETMESİ

Bir önceki bölümde belediyelerin kanunla kendisine verilmiş imtiyazları bizzat kendisinin kullanmasında KDV uygulamasından bahsedil-miştir. Bu bölümde ise söz konusu imtiyazların sözleşme ile devredilmesinde, belediyece tahsil edilen kira bedelinin KDV’ye tabi olup olmadığı-na değinilecektir.

5393 sayılı Kanunun 15’inci maddesinin (e), (f), (g) ve (j) bentlerinde belirtilen belediye imti-yazlarının sözleşme ile başkalarına devredilmesi mümkündür. Çünkü maddede bunları belediye-lerin hem kendisinin yapabileceği veya işletebi-leceği hem de başkalarına yaptırabileceği veya işlettirebileceği belirtilmiştir. Ayrıca 15’inci mad-desin 2’nci fıkrasında Danıştay’ın uygun görüşü ve İçişleri Bakanlığı kararıyla 49 yıllığına imtiyaz sözleşmesi ile kiraya verebileceği belirtilmiştir. O halde, burada belirtilen belediye imtiyazlarının sözleşme ile başkalarına belli süreliğine devredil-mesinde hiçbir tereddüt bulunmamaktadır.

Belediye imtiyazlarının sözleşme ile belli bir süreliğine kiraya verilmesi işleminde KDV uygu-lamasına gelindiğinde, 3065 sayılı Kanunun 1’in-ci maddesinin 3’üncü fıkrasının (f) bendinde “*Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde* belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri”nin KDV’ye tabi olduğu belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 70’inci mad-desinde sayılan mal ve haklar ise şunlardır:

“1. Arazi, bina (Döşeli olarak kiraya verilen-lerde döşeme için alınan kira bedelleri dahildir), maden suları, menba suları, madenler, taş ocak-ları, kum ve çakıl istihsal yerleri, tuğla ve kiremit harmanları, tuzlalar ve bunların mütemmim cü-zileri 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 (İhtira beratının mucitleri veya kanunî mirasçıları tarafından kiralananından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alamenti 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 kanunî mirasçıları tarafından kiralananından 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 eklentileri."

3065 sayılı Kanunun 17'nci maddesinde "Askeri ve sosyal amaçlı istisnalar ile diğer istisnalar" belirtilmiştir. Söz konusu maddenin 4'üncü fıkrasında;

"...

d) İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralınması işlemleri,

...

p) **(5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 06.08.2008)** Hazinece yapılan taşınmaz teslimi ve kiralamaları, irtifak hakkı tesisi, kullanma izni ve ön izin verilmesi işlemleri ile Toplu Konut İdaresi Başkanlığınca yapılan arsa ve arazi teslimleri...

...

r) **(5615 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen bent. Yürürlük; 04.04.2007)** Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile **(5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008)** taşınmazların^(*) satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık **(5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008)** taşınmaz^(**) ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundukları **(5793 sayılı Kanunun 13 üncü maddesiyle değişen ibare. Yürürlük; 06.08.2008)** taşınmaz^(**) ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır."

5393 sayılı Kanunun belediyelere vermiş olduğu yukarıda belirtilen imtiyazların kiraya verilmesi işlemleri, 193 sayılı Kanunun 70'inci maddesinin 5'inci fıkrasında gayrimenkul sermaye iradı olarak belirtilmiş ve 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının (f) bendine göre KDV'ye tabidir. Böylece içme suyu, kullanma suyu, endüstri suyu, atık su ve kaynak sularının işletilmesi imtiyazının; katı atıkların toplanması, taşınması, bertarafı ile ilgili işletme hakkının; toplu taşımacılık işletmesi veya bunla ilgili her türlü işletme hakkının; toptancı ve peraken-

deci hâlleri, otobüs terminali, fuar alanı, mezba-
ha, yat limanı ve iskele kurmak, kurdurmak, işlet-
mek hakkının 3.gerçek veya tüzel kişilere kiraya
verilmesi Katma Değer Vergisine tabidir. Bütün
bu haklar belediyelere verilmiş imtiyaz haklarıdır
ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun
1'inci maddesinin 1'inci maddesinin 3/f bendin-
de sayılan haklardır. Bu hakların kiraya verilme-
si işlemleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Ka-
nunu ve diğer mevzuatla Katma Değer Vergisin-
den istisna edilmemiştir.

Bu imtiyaz haklarının kiraya verilmesi işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu hususu 11 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nde de belirtilmiştir. Söz konusu tebliğin "E-Kamu Kurum ve Kuruluşları, Dernek ve Vakıflar Mesleki Kuruluşlar" başlıklı bölümünde;

"1. Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 3. fıkrasının (g) bendinde sayılan; genel bütçeye dahil idareler, katma bütçeye dahil idareler, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, dernek ve vakıflar ile her türlü mesleki kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamına girmediklerinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak, ancak Gelir Vergisi Kanununun 70. maddesi kapsamına giren diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri ile bu kuruluşlarca gerçekleştirilen her türlü ithalat vergiye tabi olacaktır. Bu meyanda belediyelerin sahip oldukları gayrimenkulleri kiralamaları vergiye tabi olmayacak, ancak bir iş makinasını kiraya vermeleri vergiye tabi tutulacaktır. Mesleki kuruluşların üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri de yukarıdaki tespitler gereğince vergiye tabi tutulmayacaktır.

2. Öte yandan yukarıda sayılan kuruluşlara

ait veya tabi olan veya bunlar tarafından kurulan ve işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşlar iktisadi işletme olarak mütalaa edilecek, bunların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri vergiye tabi olacaktır. Bu çerçevede belediyelere bağlı otobüs, havagazı, su, elektrik, mezbaha, soğuk hava deposu vb. işletmeler ile döner sermayeli kuruluşlar istisnalar kapsamına girmeyen faaliyetleri dolayısıyla vergiye tabi olacaktır. Ancak döner sermayeli kuruluşlar çok çeşitli alanlarda faaliyet gösterdiklerinden bu faaliyetlerin istisnalar kapsamına girip girmediği konusunda tereddüt bulunan hallerde Gelirler Genel Müdürlüğünden görüş istenmesi gerekmektedir" denilmektedir.

Buradaki hükümlerden de anlaşılmaktadır ki, belediyelere kanun ile verilmiş imtiyaz haklarının sözleşme ile başkalarına kiraya verilmesi işlemleri, **GVK'nun 70. maddesinde sayılan bir hakkın kiraya verilmesi işlemi olduğundan ve hak kiralaması işlemi ise iktisadi işletmeye dahil olsun olmasın KDV'ye tabi olduğundan, bu işlemler** KDV'ye tabi olup, kira bedeli ile birlikte KDV'nin de tahsil edilerek vergi dairesine yatırılması gerekir.

4-SONUÇ

5393 sayılı Belediye Kanunu ile belediyelere verilen imtiyazların bizzat belediyelerce işletme kurmak suretiyle kullanılması veya sözleşme ile başkalarına kiraya verilmesi işlemlerinin KDV'ye tabi olduğu; ancak her iki işlemle ilgili KDV uygulamasının farklı olduğu anlatılmıştır. Belediyelerin kanunla verilmiş imtiyazlarını bizzat kendilerinin kullanması veya sözleşme ile başkalarına kiraya vermesi işlemi KDV'den istisna edilmemiştir. Böylece belediyelerin verilen imtiyazlarla ilgili olarak kurdukları işletmeler tarafından yerine getirilen hizmetler ile imtiyazların kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirleri KDV'ye tabidir.

