



Tolga KAYA(*)

**BELEDİYELERİN
KURUMLAR VERGİSİ
MÜKELLEFİYETİ
AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ**
*EVALUATION OF
MUNICIPALITIES AS TO BEING
CORPORATE TAXPAYERS*



Salih KAN(**)

ÖZ

Belediye, belediye kanununda; belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak tanımlanmıştır. Belediyeler belde halkının bu ihtiyaçlarını temin edebilmek için bir takım faaliyette bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin bir kısmından gelir elde etmektedirler. Belediyelerin gelir sağladıkları bu faaliyetlerinin kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından sınırlarının tespit edilmesi, hangi şartlarda mükellefiyet tesisinin gerekeceği hangi şartlarda vergi mükellefiyeti tesisine ihtiyaç duyulmayacağını tespiti önem taşımaktadır.

Anahtar kelimeler: Belediye, gelir sağlayıcı faaliyet, kurumlar vergisi, iktisadi işletme

ABSTRACT

According to Municipality Law, municipality is a public corporation which is established in order to meet the common needs of local residents and whose decision-making body is formed by local electors and which has an administrative and fiscal autonomy. Municipalities undertake certain operations in order to meet local needs. They derive income from some of these operations. From corporate tax point of view, it is important to identify the boundaries of such operations and determine whether or not that municipality needs to be considered as a corporate taxpayer.

Keywords: Municipality, income generating operation, corporate tax, economic operation

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

(**) Sayıştay Denetçi Yardımcısı, E.VMY

1- GİRİŞ

5393 sayılı Belediye Kanununun görev ve sorumluluk başlıklı 14'üncü maddesinde belediyelerin mahalli müşterek nitelikte olmak kaydıyla ekonominin ve ticaretin geliştirilmesi hizmetlerini yapacağını ve yaptırabileceğini belirtmekte olup Belediye Kanununun 70 ve 71'inci maddelerinde ise belediyelerin kendisine verilen görev ve hizmet alanlarında, ilgili mevzuatta belirtilen usullere göre şirket kurabileceği ve özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini belediye meclisinin kararına istinaden İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme oluşturabileceğini belirtmektedir. Yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri belediyelerin idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi olarak sınırları belli bir bölgede ekonomik faaliyetlerde bulunduğunu açıkça göstermektedir. Makalemizin konusu Belediyelerin piyasa ekonomisi içerisindeki ekonomik ve ticari faaliyetlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu yönüyle değerlendirilmesi olup aşağıda bu konu detaylı olarak açıklanmıştır.

2- MÜKELLEFİYETİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 1'inci maddesinde iktisadi kamu kuruluşlarının kazançları kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmiş olup 2'nci maddesinde de Devlete, İl özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sinai ve zirai işletmeler şeklinde iktisadi kamu kuruluşlarının tanımı yapılmıştır. Yine aynı maddede İktisadî kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceğini, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi de bunların iktisadî niteliğini değiştirmeyeceğini belirtmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinde belediyelere ilişkin istisnalar aşağıda sayılmıştır;

- a) Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fennî ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuvarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları, yarış yerleri, kitap, gazete, dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar,
- b) Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar,
- c) Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar,
- ç) Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izniyle açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar,
- d) Yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları,
- e) İl özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen;

- 1- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
 - 2- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
 - 3- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar
- f) 1Münhasıran bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlar, (Bunların vergi muafiyetinden yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığınca belirlenir.) kurumlar vergisinden muaftır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinin 4.1. nolu bölümünde kamu idare ve kuruluşlarından maksatın, merkezi yönetim kapsamına dahil olan genel ve özel bütçeli daireler ile il özel idareleri, belediyeler ve köylerin olduğunu belirtmiştir

Yukarıda açıklanan kanun hükümlerinden hareketle, belediyelere bağlı idarelerden olan EGO, İSKİ gibi kuruluşların esas faaliyetleri dışındaki faaliyetleri ile belediyelerin şirketleri ve tüzel kişiliğe haiz işletmelerinin muaflik hükümleri dışındaki faaliyetlerinin kurumlar vergisine tabi olduğu sonucu çıkmaktadır.

3- BELEDİYELERİN BÜTÇE İÇİ İŞLETMELERİNİN KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

5393 sayılı Belediye Kanununun 71'inci maddesinde belediye, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini İçişleri Bakanlığının izniyle bütçe içinde işletme kurarak yapabileceği belirtilmiştir. Bu şekilde kurulan işletmelerin tüzel kişiliği bulunmamakta olup Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliğinin "İşletmeler" başlıklı 21'inci maddesinde *"belediyeler, özel gelir ve gideri bulunan hizmetlerini kurum bütçesi içerisinde işletme kurarak yapabilirler. İşletmeler için ayrı bütçe düzenlenmeyip, kurum bütçesi içerisinde ana hizmet birimi gibi kodlanır."* hükmünden anlaşılabacağı üzere bütçe içi işletmeler ticari işletme şeklinde düşünülmemiş belediyenin ana hizmet birimi gibi idari bir yapı olarak tasvir edilmiştir. Ancak işletme denince 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunun da tanımı yapılan ticari işletme akla gelmektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 11'inci maddesindeki tanıma göre ticari işletme; esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletme şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan anlaşılabacağı üzere bir ticari işletmenin üç unsuru vardır; esnaf faaliyetlerini aşması, gelir sağlamayı hedef edinme, faaliyetinin devamlı olması şeklinde açıklanabilir. Bu üç unsur aşağıda daha ayrıntılı açıklarsak:

1- Gelir Sağlamayı Hedef Edinme: Ticari işletmenin ilk unsuru gelir sağlamak amacıyla hareket etmektir. Burada önemli olan gelir sağlama amacının varlığıdır. Gerçekten gelir sağlanmamış olması, hatta zarar edilmiş olması işletmenin, ticari işletme sayılmasına engel oluşturmaz.

2- Devamlılık: Bir ticarî işletmeden söz edebilmek için, bu işletmenin sürekli bir nitelik taşıması gerekir. Devamlılık, daimilik demek değildir. Başlangıcı ve bitimi belli bir zaman süreci içinde etkinlikte bulunmak, devamlılığı sağlamaya yeterlidir. Ancak burada önemli olan fiilin devamından çok, devam kasıt ve niyetidir. Yine, faaliyet konusunun niteliği gereği kesintili olması devamlılık unsurunu zedelemeyiz. İşletme, konusu gereği periyodik de çalışabilir, yazlık sinemalar, plajlar gibi.

Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu incelendiğinde, bazı hükümlerin satır aralarında mali idarenin "devamlılık" unsuruna yaklaşımı ve "devamlılık" vur-

gusunun yapıldığı görülür. Örneğin; GVK'nın 37/4. maddesinde; gayrimenkullerin alım, satım ve inşaa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden elde ettikleri kazancın ticari kazanç olduğu hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin devamında; kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların da ticari kazanç olduğu belirtilmiştir (GVK Mad.37/5). Aynı şekilde Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinde; "Ticari, sınaî, ziraî faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir." hükmü yer almaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun ise 2. maddesinin 3. ve 5. bentlerinde; iktisadi kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti açıklanırken faaliyetin devamlılık unsuruna atıfta bulunmaktadır¹.

Mali İdare konuya ilişkin görüşlerini 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde dile getirmiştir. Tebliğin 2/4 bölümünde yer alan açıklamalar aşağıdaki gibidir;

"Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir. .

3- Esnaf Faaliyetlerini Aşmak: Bir işletmenin ticari işletme olarak nitelendirilebilmesi için bu işletmenin etkinlik çapının belirli bir sınırı aşmış olması gerekmektedir. Bu sınır da esnaf işletmesine göre belirlenmektedir. İktisadi faaliyetin nakdi sermayeden çok bedeni çalışmaya dayanmasını ve kazancın ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olması işletmenin esnaf işletmesinin sınırı olarak tanımlanabilir. TTK'nın 15'inci maddesinde; "İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11'inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır. Ticari işletme ile esnaf işletmesi arasındaki sınır, Bakanlar Kurulunca çıkarılacak kararnamede gösterilir." Esnaf faaliyeti 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununda küçük bir sermaye ile hayati geçimini sağlamak amacıyla yapılan faaliyet olarak nitelendirildiğinden belediyelerin ticari faaliyet kapsamında yapmış olduğu faaliyet esnaf faaliyeti ile kıyaslanamayacak kadar yüksek meblağlı işlemli faaliyetler olduğu ortadadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ve hükümler ışığında belediyelerin ilgili madde hükmü gereğince kendi hizmetlerini karşılamak amacıyla kurmuş olduğu bütçe içi işletmelerin ticari işletmenin unsurlarından olan gelir sağlama amacını yansıtmaması nedeniyle kurumlar vergisine tabi olmayacağı aşikârdır. Ancak söz konusu işletmeden belediyelerin bağlı, iktisadi işletmelere veya üçüncü şahıslara satış yapılması halinde gelir sağlama unsuru sağlanmış olacak ve kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerekeceği kanaatindeyiz. Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09.05.2006 tarih B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.07/1899 sayılı kanaatimizi destekler nitelikteki özeldes; "...Belediyenin ana hizmet birimlerinin akaryakıt ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulan Bütçe İçi Akaryakıt

¹ Murat Ceyhan, Türk Mevzuatında Devamlılık Kavramı; http://www.alomaliye.com/2010/murat_veyhan_turk_vergi_mevzuatinda_devamlilik.htm; 23.01.2015

İstasyon İşletmesi'nin, gelir sağlamak amacıyla faaliyette bulunmaması sebebiyle ... Belediyesine ait iktisadi işletme oluşturmaması gerekçesiyle kurumlar vergisine tabi tutulması mümkün değildir. Ancak, söz konusu işletmeden bağlı iktisadi işletmelere akaryakıt verilmesi veya üçüncü şahıslara satış yapılması halinde, Belediyenize ait iktisadi işletme oluşacağından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceği tabiidir."şeklindedir.

4- BELEDİYELERİN İKTİSADİ FAALİYETLERİNİN TİCARİ İŞLETME KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Belediye 5393 sayılı Belediye Kanununda; "Belde sakinlerinin mahallî müşterek nitelikteki ihtiyaçlarını karşılamak üzere kurulan ve karar organı seçmenler tarafından seçilerek oluşturulan, idarî ve malî özerkliğe sahip kamu tüzel kişisi" olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan yola çıkarak belediyenin vergi mevzuatı açısından kamu tüzel kişisi olduğu anlaşılmaktadır. Belediyelerin kanuna istinaden yürütmekte olduğu asli kamu görevlerinin ticari faaliyet kapsamında herhangi bir vergisel işleme maruz kalması mümkün değildir. Ancak belediyeler bağlı idare, şirket, işletme, bütçe içi işletme gibi ticari faaliyetlere ek olarak iktisadi faaliyetlerde bulunabilmektedir. Bu faaliyetlere örnek olarak gelirleri sınırlı olan belediyelerin gelir gider dengesini sağlamak amacıyla yapmış olduğu taşınmaz satışları ve kat karşılığı arsa teslimleri gösterilebilir. Belediyeye ait bir işletmenin ya da bir özel şirketin taşınmazını satması karşılığında elde etmiş olduğu gelir (*Kurumlar Vergisi Kanunu 5.1.e maddesindeki istisna şartlarını sağlaması durumunda satıştan sağlanan kazancın %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.*) kurumlar vergisine tabi iken belediye kat karşılığı yaptırdığı 100 adet gayrimenkulü 1 yıl içinde satması karşılığında elde etmiş olduğu gelir belediyenin kurumlar vergisi mükellefiyeti olmadığı için kurumlar vergisi ile ilişkilendirilmemektedir. Bu durumda Vergi Usul Kanunu 3. maddesinde yer verilen "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" hükmüne aykırılık oluşturmaktadır. Zira burada mahallin genel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapılan bir faaliyetten ziyade ticari bir faaliyet söz konusu olmaktadır. Bu durumda her şeyden önce serbest piyasanın uygulanmakta olan ülkemizde, haksız rekabete yol açacaktır.

Bir faaliyetin ticari faaliyet olarak değerlendirilebilmesi için gelir getirici faaliyetin bir organizasyon kapsamında yapılması gerekmektedir. Organizasyonun tespiti ise uygulamada işyeri açma, işçi çalıştırabilme, sermaye tahsisi gibi emarelere bağlıdır. Ticari kazancın belirlenmesinde diğer kıstas ise faaliyetin devamlı olması gerekliliğidir. Devamlılığın tespitinde ise kasıt ve niyetin bulunması yeterlidir. Bunun tespit edilemediği durumlarda faaliyetin yıl içinde bir defadan fazla tekrarlanmış olması veya hüt müteakip yıllarda tekrarlanıyor olması da devamlılığın karinesini oluşturmaktadır. Örneğimizdeki Belediyenin kat karşılığı yaptırdığı daireleri satması aslında bir ticari organizasyonu gerektirecektir. Ticari organizasyonun oluşması ve yıl içinde bir defadan fazla tekrarlanmış olması veya hüt müteakip yıllarda tekrarlanıyor olması da devamlılığı sağlayacağından kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşmuş olacaktır. Bu durumun belediyenin bu faaliyetiyle ilgili olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesini gerektirecektir.

Ancak bir belediye kendi mülkü olan arsayı 6 daire 2 dükkân karşılığında müteahhit firmaya verirse, ve bu arsa karşılığında almış olduğu daire ve dükkânları belediye hizmetlerinde kullanmak amacıyla teslim alması durumunda ne gelir getirici bir faaliyetten, ne ticari organizasyondan ne de devamlılık

arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden, bu faaliyet nedeniyle belediyeye bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır.

Belediyelerin hangi faaliyetinin kurumlar vergisi açısından vergilendirilip vergilendirilmeyeceği te-oride bu kadar sarıh gözüktürken uygulamada sıkıntılar oluşturmaktadır. Bu bağlamda yargının değişik kararları ve maliye müktezalari bu ayrımın oluşmasında netlik ortaya koyamamıştır. Ancak şekli ve amacı ne olursa olsun ve hangi suretle yapılsa yapılsın belediyelerin ticari, sınai ve zirai faaliyetleri muafiyet kapsamına alınmamışsa her halükarda kurumlar vergisine tabi olacaktır. Kısaca aşağıda sıralayacağımız faaliyetler bu bağlamda kurumlar vergisi mükellefiyeti aranılacaktır².

- Lokal, hamam ve büfe işletmek
- Kanunda sayılan amaçlarla kurulan ve hizmet veren hastaneler hariç her türlü hastane ve poliklinikler,
- Otopark faaliyetleri,
- Bilgisayar ve dil Kursları,
- Kanal Temizleme,
- Soğuk hava depoları,
- Odun, kömür satışları

5- KONUYLA İLGİLİ OLARAK TESPİT EDİLEN ÖZELGELER

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.08.2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.16.16.02-300.11.203-347 sayılı özelgeye göre;

İlgide kayıtlı özelge talep formunda Belediyenize ait düğün salonunun (çok amaçlı salon) nişan, düğün ve diğer toplantılar için 250 TL bedelle kiraya verildiği, maddi durumu iyi olmayan belde sakinleri ile resmi ve kültürel toplantılar için ücret alınmadığından bahisle, bu faaliyetleriniz nedeniyle kurumlar vergisi yönünden yükümlülükleriniz konusunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, iktisadi kamu kuruluşları vergi mükellefiyeti kapsamına alınmış olup aynı Kanunun 2'nci maddesinin üçüncü fıkrasında da devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve birinci ve ikinci fıkralar dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; altıncı fıkrasında ise iktisadi kamu kuruluşları ile 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 işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Söz konusu Tebliğin (2.4.) bölümünde ise iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliklerinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesi olduğu, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir

² Muharrem Özdemir, Belediyelerin Taşınmaz Mal Teslimleri Ve Diğer Vergisel Yükümlülükler, http://www.alomaliye.com/muharrem_ozdemir_belediyelerin.htm, 23.01.2015

organizasyona bağılı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu, Kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek veya vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsamına aldığı, satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesinin, karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği açıklanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, belediyeler, tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmamakla birlikte, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetleri nedeniyle belediyelerin tüzel kişiliklerine bağılı oluşan iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekecektir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 29.02.2012 tarih ve B.07.1.G İB.4.35.16.01-176300-272 sayılı özelgeye göre; (dipnot olarak verilebilir)

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Karşıyaka Vergi Dairesi Müdürlüğünün ...vergi numaralı mükellefi olduğunuz, 4734 sayılı Kamu İhale Yasası ile tahsil edilen “İhale Şartname Bedeli”, belediye gelirleri arasında yer alan alt yapı çalışmalarını ilgilendiren “Kanal Açma Bedeli” ve Düğün Salonu Tahsis Ücretlerinin Kurumlar Vergisi açısından değerlendirilmesi hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde, dernekler ve vakıflar kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmamakla birlikte, aynı maddenin (ç) bendi ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler mükellefiyet kapsamına alınmıştır. Kanunun 2’nci maddesinde de dernek veya vakıflara ait veya bağılı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve bu maddenin birinci ve ikinci fıkraları dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmelerin, dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri olduğu; bunların kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği hükme bağlanmıştır.

03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “2.4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler” başlıklı 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; bağılılık, 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 bağılı 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, aynı kanunun 4’üncü maddesinin birinci fıkrasının (f) bendine göre, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuş olduğundan Belediyelerin resim veya harç almak suretiyle sunmuş oldukları hizmetler nedeniyle bir iktisadi işletme oluşmayacaktır.

Buna göre, Karşıyaka Belediyesi tarafından harç ve katılım payı konusu yapılmaksızın ilgililerin istekleri üzerine verilen hizmetler karşılığında alınan ve belediye gelirleri arasında yer alan alt yapı çalışmalarını ilgilendiren “Kanal Açma Bedeli”, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu kapsamında alınan “İhale Şartname Bedeli” ile “Düğün Salonu Tahsis Ücretleri”nin karşılığında alınan bedellerin harç olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmayıp anılan hizmetler dolayısıyla Belediye bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

6- SONUÇ

Yukarıda açıklanan hükümlerden ve idarenin görüşlerinden hareketle belediyelerin bağlı idarelerinin, şirketlerinin, tüzel kişiliği bulunan işletmelerinin her durumda Kurumlar Vergisi Kanuna göre mükellef olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bütçe içi işletme şeklinde kurulan işletmeler de ise iki durum hasıl olup bu işletmelerin sadece belediye hizmetleri için satışlar yapması halinde iktisadi ticari işletme unsurlarını taşıyamaması nedeniyle mükellefiyet tesis edilmeyeceği ancak belediye işletmeleri de dahil üçüncü şahıslara satışlar yapması halinde ticari işletme unsurlarını taşıyacağı gerekçesiyle mükellefiyetin tesis edilmesi gerekecektir.

Belediyelerin işletme kapsamında olmayan iktisadi faaliyetleri ise, ticari işletmenin unsurlarını taşıyan bir faaliyet olarak nitelendiriliyorsa kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşmuş sayılacağından vergilendirilmesi gerekmektedir. Belediyelerin faaliyetlerinin ticari işletmenin unsurları açısından değerlendirilmesi neticesinde eğer ticari işletmenin unsurlarını taşıyorsa (ticari organizasyon, gelir sağlamak amacı, devamlılık, esnaf faaliyetlerini aşmak) bu faaliyet bir iktisadi işletmeyi oluşturacak ve bu faaliyet kurumlar vergisi açısından mükellefiyet tesisini gerektirecektir.

KAYNAKÇA

- 5393 sayılı Belediye Kanunu
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ
- CEYHAN M.; Türk Mevzuatında Devamlılık ; http://www.alomaliye.com/2010/murat_ceyhan_turk_vergi_mevzuatinda_devamlilik.htm ; 23.01.2015
- Mahalli İdareler Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği
- ÖZDEMİR M.; Belediyelerin Taşınmaz Mal Teslimleri Ve Diğer Vergisel Yükümlülükler; http://www.alomaliye.com/muharrem_ozdemir_belediyelerin.htm ; 23.01.2015