

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : 27575268-105[229- 8823]-1038

18/09/2013

Konu : Belediye bünyesinde kurulan işletmenin
vergisel yükümlülükleri hk.

İlgi özelge talep formlarınızda; Belediye Başkanlığınızın hizmetleri çerçevesinde İçişleri Bakanının ... tarihli onayı ve bu onaya istinaden ... tarih ve ... sayılı Belediye Meclisi kararı ile İşletme ve İştirakler Müdürlüğü bünyesinde faaliyetlerini yürütmek üzere "... İşletmesi" adı altında bir "Bütçe İçi İşletme" kurulmasına karar verildiği, bu işletmede ... vb. mamullerin üretimi ve satışının yapılacağı belirtilerek,

- Başkanlığınız bünyesinde kurulacak bu işletmeye ayrı bir vergi kaydı yaptırılmasına gerek olup olmadığı, Başkanlığınızın mevcut vergi kayıtları ve vergi numarasından işlemlerin yürütülüp yürütülemeyeceği,

- İşletmenin gelir ve giderlerinin Belediye Başkanlığınız bütçesinden karşılanacağı bundan ötürü işletmenin muhasebe kayıtlarının kurum içerisinde muhasebe yetkililerince mi yoksa dışarıdan hizmet alım şeklinde temin edilecek muhasebeci/mali müşavir tarafından mı tutulması gerektiği,

- Başkanlığınızın yasal zorunlulukları ve yükümlülüklerinden dolayı muhtasar ve katma değer vergisi yönünden ayrı bir mükellefiyetinin olup olmayacağı,

- Gelirlerin Belediyenizin veznelerine veya Belediyeniz adına açılacak banka hesaplarına yatırılacağından satışların belgelendirilmesinin tahsilat makbuzu ile mi yoksa, işletme adına bir yazar kasa alınarak veya fatura bastırılarak mı yapılacağı,

- Belediye Başkanlığınızın devreden KDV alacağının bulunduğu, işletmenin KDV si ile mahsuplaşma yapıp yapılamayacağı,

hususlarında Başkanlığımızdan görüş talebinde bulunmaktasınız.

A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

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 iş yerlerinin 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.

03/04/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazetede 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.

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.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilir.

Belediye Başkanlığınız, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefi olmayıp devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai faaliyetlerin mevcudiyeti halinde Başkanlığınıza bağlı oluşacak iktisadi işletmeler kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Bununla birlikte, 5/5/2012 tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 6 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenen 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "14.1. Beyannamenin Verilmesi" başlıklı bölümünde; her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname vereceği, mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesinin söz konusu olmayacağı ancak tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekeceği bu nedenle söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği, ayrıca iktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerektiği, aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesinin mümkün olduğu, ancak farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği belirtilmiştir.

Buna göre, Belediyeniz İşletme ve İştirakler Müdürlüğü bünyesinde "... İşletmesi" adı altında kurulması kararlaştırılan işletmenizde; ... vb. mamullerin üretilerek satışının yapılması halinde söz konusu ticari faaliyet nedeniyle Başkanlığınıza bağlı bir iktisadi kamu kuruluşu oluşacağından bu iktisadi kamu kuruluşu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi ve Belediyeniz tüzel kişiliğine ait işlemler ile ilişkilendirilmeden hazırlanacak kurumlar vergisi beyannamesinin iktisadi işletmenizin kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde bentler halinde sayılan ödemelerin (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yapıldığı sırada istihkak sahiplerinin gelir veya kurumlar vergilerine mahsuben tevkifata tabi tutarak, tevkif edilen vergilerin muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Başkanlığınıza bağlı iktisadi kamu kuruluşu tarafından Belediye Başkanlığınıza kar payının aktarılması durumunda, aktarılan kar payı üzerinden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 6/b-i bendi gereğince vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 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 veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetlerinin KDV ye tabi olduğu, ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre tayin ve tespit olunacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, gerçekleştirilecek ... ürünlerin üretimi ile satışı nedeniyle Belediye Başkanlığınıza bağlı bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu faaliyetler Kanunun 1/3-g maddesi uyarınca KDV ye tabi olacaktır. Dolayısıyla bu faaliyetleri nedeniyle Belediyeniz bünyesinde oluşan iktisadi işletme adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesi ve mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerin yerine getirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, mezkur Kanunun "Vergi İndirimi" başlıklı 29/1 inci maddesinde, mükelleflerin, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler sırasında hesaplanan katma değer vergisi ile ithalat sırasında ödenen katma değer vergisini indirebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Ancak Kanunun 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin indirimi mümkün değildir.

Ayrıca yine aynı Kanunun 33/1 inci maddesinde "Bu Kanuna göre indirim hakkı tanınan işlemlerle indirim hakkı tanınmayan işlemlerin bir arada yapılması halinde, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisinin ancak indirim hakkı tanınan işlemlere isabet eden kısmı indirim konusu yapılır." denilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Belediye Başkanlığınıza ait bir iktisadi işletme oluşması halinde, söz konusu iktisadi işletmenin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı KDV den, yalnızca bu satışlara ilişkin olarak yüklenilen KDV yi indirmesi mümkündür. Ancak, Belediyenizin ihtiyaçları için satın alınan mal ve hizmetlere ilişkin ödenen KDV nin, belirtilen işletmenin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilmesi mümkün değildir.

C) 3100 SAYILI KANUN YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3100 sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanunun 1 inci maddesinin bir numaralı bendinde; "Satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, bu Kanuna göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetindedirler." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre mükelleflerin sattıkları emtia veya yaptıkları iş karşılığında belge düzenlemek zorunda olmaları ve ... İşletmesinin kurumlar vergisi mükellefiyetinin olması nedeniyle işletmede ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyeti bulunmaktadır.

D) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8 inci maddesinde; " ... Türkiye Cumhuriyeti tabiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir." hükmü yer almış, 4358 sayılı Kanun uyarınca vergi kimlik numarasının kullanımına yönelik olarak yayımlanan tebliğler ile uygulamaya yön verilmiştir.

Buna göre, Belediye Başkanlığınıza tarafından iktisadi işletme oluşturacak şekilde ticari, sınai ve zirai faaliyetlerde bulunulması durumunda bu faaliyetler nedeniyle Başkanlığınıza ait iktisadi işletme oluşacağından, oluşacak iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi, buna göre ayrı vergi numarası alınması ve mükellefiyetle ilgili olarak Vergi Usul Kanununa göre defter tutma, belge düzenine uyma ve diğer vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi gerekmektedir. Öte yandan, kurumlar vergisine tabi olacak iktisadi işletmenin bilanço esasına göre defter tutmak zorunda olduğu tabiidir.

Mezkur Kanunun mükerrer 257 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendinde yer alan düzenleme ile Maliye Bakanlığı, vergi beyannameleri ve bildirimlerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesi, beyanname ve bildirimlerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye veya zorunluluk getirmeye yetkili kılınmıştır.

Bu yetkiye istinaden yayımlanan 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 3568 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan tebliğler gereğince aktif büyüklüklerinin veya net satış hasılatlarının belli bir tutarın üzerinde olması nedeniyle beyannamelerini serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirlere imzalatmak zorunluluğu bulunmayan mükelleflerin istemeleri halinde kendi beyannamelerini kullanıcı kodu, parola ve şifre almak suretiyle elektronik ortamda göndermeleri uygun görülmüştür.

15 No.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinde ise 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu uyarınca çıkarılan tebliğlere göre belirlenen aktif büyüklük ile net satış tutarı ölçüleri şartı aranılmaksızın, Katma Bütçeli İdarelerin, İl Özel İdarelerin, Belediyelerin ve bunlara bağlı iktisadi işletmelerin, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin, Devlet ve Kamu İktisadi Teşebbüsleri İştiraklerinin, Döner Sermayeli İşletmelerin, Özerk Kuruluşlar ile Diğer Kamu Kurumlarının ve Noterlerin istemeleri halinde bağlı buldukları vergi dairesinden kullanıcı kodu, parola ve şifre olarak beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendilerinin gönderebilecekleri belirtilmiştir.

Buna göre Belediye Başkanlığınıza bağlı ... İşletmesince, 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin ekinde yer alan "Elektronik Beyanname Gönderme Talep Formu" doldurulup bağlı buldukları vergi dairesine müracaat edilmesi halinde beyannamelerini elektronik ortamda göndermek üzere kullanıcı kodu, parola ve şifre alabilmeleri alınabilecektir. Ayrıca iktisadi işletmenizin muhasebeye ilişkin işlemlerinin, işletmede bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanuna göre ruhsat almış bulunan meslek mensupları tarafından yerine getirilmesi mümkün bulunmaktadır.

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.