BELEDİYELERE AİT GAYRİMENKULLERİN SATIŞI VE KİRALANMASI HUSUSLARININ KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Uğur UĞURLU(*)

I - GİRİŞ

Bilindiği üzere Belediyeler bir beldenin veya belde halkının yerel nitelikteki ortak veya medeni gereksinimlerini düzenlemek ve karşılamak amacıyla hizmet gören kamu tüzelkişilerdir. Yerinden yönetim kuruluş olan belediyeler kamuya hizmet verirken birçok vergisel problem ile karşı karşıya gelmektedir. Bu problemlerden biri de belediyelerin mülkiyetinde olan gayrimenkulleri satması ve kiralaması durumunda katma değer vergisi tahsil edip etmeyeceğidir.

II- BELEDİYELERİN MÜLKİYETİNDE OLAN GAYRİMENKULLERİN SATIŞINDAKİ KDV UYGULAMASI

Belediyelere ait gayrimenkullerin satılması durumunda kamu parası ve kamu yararı söz olduğu için bu gayrimenkuller belediyelerce istenildiği şekilde satılamamaktadır. Belediyeler gayrimenkul satım işlemini belli bir usul dahilinde yerine getirmek zorundadır. Bu usul ihale kanunlarına bağlı olarak yapılacak olan bir ihale süreci ile bu ihale süreci sonunda imzalanacak olan ihale sözleşmesidir.

Kamu ihaleleri hukukumuzda iki yasayla düzenlenmiştir. Bu yasalar 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu[1] ve 4734 sayılı Kamu İhale Kanunudur[2]. Bugün genel bütçeli idareler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler yapım işleri, mal ve hizmet alımları bakımından 4734 sayılı Kamu İhale Kanununa tabi iken satım, kira, trampa, mülkiyetten gayri ayni hak kurulması ve taşıma işleri bakımından 2886 sayılı Devlet İhale Kanuna tabidir. Dolayısıyla belediyelerin yapacakları gayrimenkul satım işlemi ister sürekli olsun ister arızi olsun 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Belediyelerin mülkiyetinde olan gayrimenkulleri satışında KDV tahsil edip etmeyeceğini belirlemedeki en önemli unsur gayrimenkulün ne kadarlık bir süreden beri belediyenin mülkiyetinde olduğudur. Bu nedenle konuyu en az iki tam yıldan beri belediyenin mülkiyetinde olan gayrimenkuller ve iki tam yıldan daha az süredir belediyenin mülkiyetinde olan gayrimenkuller olarak iki grupta inceleyeceğiz.

II-A- En Az İki Tam Yıldan Beri Belediyenin Mülkiyetinde Olan Gayrimenkuller

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının r bendi aşağıdaki gibidir.

"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

(*) Vergi Denetmenleri

[1] 10.09.1983 Tarih ve 18161 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.
[2] 22.01.2002 Tarih ve 24648 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

hisseleri ile gayrimenkullerin satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları gayrimenkul ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır."

Anlaşılacağı üzere 5615 sayılı kanunun[3] yayınlanmasıyla belediyelerin en az iki tam yıl süreyle mülkiyetinde tuttukları gayrimenkulleri satmaları durumunda KDV hesaplamayacakları açık bir şekilde belirtilmiştir. Dolayısıyla bu düzenleme ile belediyelerin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının r bendi gereği en az 2 tam yıl mülkiyetinde tuttukları gayrimenkulleri satmaları durumunda KDV hesaplamayacaklardır.

İstisnanın uygulanabilmesi için; gayrimenkullerin belediyeler adına tapuya tescil edildikleri tarihten itibaren, 2 tam yıl dolduktan sonra devir veya teslime konu edilmeleri gerekmektedir

II-B- İki Tam Yıldan Daha Az Süredir Belediyenin Mülkiyetinde Olan Gayrimenkuller

Belediyeler iki tam yıldan daha az süreyle mülkiyetinde bulundurdukları gayrimenkulleri satmaları durumunda gayrimenkul alıcısından KDV tahsil edecek midir.?

3065 sayılı KDV kanunun birinci maddesinin üçüncü fıkrası **(d)** bendinde "müzayede mahallinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar" ın KDV'ne tabi olduğu belirtilmiştir.

Madde metninden anlaşılacağı üzere müzayede mahallilerinde yapılan satışların arızi veya sürekli olup olmadığının önemi olmaksızın KDV ye tabi olacağı anlaşılmaktadır Müzayede ise bir mal veya mülkün en yüksek bedel teklif edene satılmak üzere satışa sunulması işlemidir.

15 seri numaralı KDV Genel Tebliğinin[4]. I bölümünde

".....

Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d maddesine göre cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde, yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışlar katma değer vergisine tabi bulunmaktadır." İfadelerine yer verilmiştir.

Peki Belediyelerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanununu çerçevesinde yaptıkları gayrimenkul satışları, müzayede mahallinde yapılan satış olarak değerlendirilip KDV tahsil edilmeli midir.?

Konuyu öncelikle yargı kararları ışığında daha sonra da Maliye Bakanlığı kararları ışığında açıklamaya çalışacağız. Konuyla ilgili olarak açılan bir dava süreci şöyledir;

İstanbul Büyükşehir Belediyesince, davacı adına tapu tahsis belgeli taşınmazın pazarlık usulüyle satılması sırasında satış bedeli üzerinden katma değer vergisi tahsil edilmiştir. Bunun üzerine davacı tarafından açılan davada İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 11.7.1996 gün ve 1996/1674 sayılı kararında;

"3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesinin 3-d bendinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğunun belirtildiği, olayda müzayede suretiyle yapılmış bir satış değil pazarlık usulüyle satış söz konusu olduğundan katma değer vergisine tabi tutulmasının yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle tahsil edilen katma değer vergisinin iadesine" karar verilmiştir.

İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin bu kararı Danıştay 11. Dairesinin 19.03.1998 gün, E.1998/368 -

[3] 04.04.2007 Tarih Ve 26483 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

[4] 21.07.1985 Tarih ve 18181 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

K.1998/1108 sayılı kararı ile bozulmuştur. Danıştay bozma kararında şu açıklamalara yer vermiştir.

".....

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d maddesinde, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğu hükme bağlanmış, 2/1. maddesinde teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmış ve aynı Kanunun 10/a maddesinde ise, vergiyi doğuran olayın mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde meydana geldiği belirtilmiş bulunmaktadır.

Öte yandan, 15 seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin I. bölümünde, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallinde yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların katma değer vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Yukarıda yer alan yasa hükümleriyle bu konudaki açıklamaların birlikte değerlendirmesinden, bir malın en yüksek bedel teklif edene satılmak üzere satışa sunulması için yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Olayda, ... Mahallesi ... pafta, .. ada ve ... parsel sayılı ... m² alanlı ve tapu tahsis belgeli taşınmazın, 2981 sayılı Yasanın Uygulama Yönetmeliğinin 25. maddesine göre; ... TL + KDV bedelle pazarlık usulüyle satılmasına, satış bedelinin Mesken ve Gecekondu İşleri Müdürlüğüne ait 4 nolu fon hesabına aktarılmasına, her türlü resim, harç ve doğabilecek vakfiye bedellerinin alıcıya ait olması kaydıyla davacıya ihalesine ve 2886 sayılı Devlet İhale Kanununun 31. maddesine göre ita amirinin onayına sunulmasına ..... tarihinde karar verildiği, ita amirince... tarihinde onay verilmesi sonucu kesinleşen satış bedeli üzerinden katma değer vergisinin tahsil edildiği, söz konusu katma değer vergisinin iadesi istemiyle açılan davada ise vergi mahkemesince, ortada müzayede suretiyle yapılmış bir satış bulunmadığı gerekçesiyle katma değer vergisinin iadesine hükmedildiği anlaşılmaktadır. Bu durumda, Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde pazarlık usulüyle gerçekleştirilen satışın müzayede suretiyle yapılan satıştan bir farkının olmaması karşısında, pazarlık sonucu belirlenen satış bedeli üzerinden tarh edilen katma değer vergisinde yasaya aykırılık bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir."

Görüldüğü üzere İstanbul 3. Vergi Mahkemesinin 11.7.1996 gün ve 1996/1674 sayılı kararını bozan Danıştay 11. Dairesinin 19.03.1998 gün, E.1998/368 - K.1998/1108 sayılı kararında, Devlet İhale Kanunu hükümleri çerçevesinde pazarlık usulüyle gerçekleştirilen satışın müzayede suretiyle yapılan satıştan bir farkının olmadığını bu nedenle belediyenin yaptığı KDV tahsilatını doğru bulmuştur.

Danıştay 11. Dairesinin 19.03.1998 gün, E.1998/368 - K.1998/1108 sayılı kararının ardından İstanbul 3. Vergi Mahkemesi ilk kararında ısrar etmesi üzerine konu Danıştay Dava Daireleri Genel Kuruluna intikal etmiştir. Bunun üzerine Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 28.05.1999 tarih, E.1998/374 - K.1999/330 sayılı kararında şu açıklamalarda bulunmuştur.

".....

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun müzayede mahallerinde yapılan satışların katma değer vergisine tabi olduğunu kurala bağlayan 1 inci maddesinin üçüncü bendinin gerekçesinde; ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılmamış mal ve hizmet teslimleri, "diğer faaliyetler" adı altında ve tek tek sayılmak suretiyle sınırlı olarak vergi kapsamına alınarak esas itibarıyla katma değer vergisi mükellefi olmak veya olmamak gibi nedenlerle ortaya çıkan farklı vergi yüklerinin doğurduğu haksız rekabetin giderilmesinin amaçlandığı açıklanmıştır.

Vergilendirme; 15 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (I) işaretli bölümünde, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d maddesine göre cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye gibi nedenlerle müzayede mahallerinde yapılan açık artırma, pazarlık ve diğer şekillerdeki satışların katma değer vergisine tabi olduğunu belirten

düzenlemesine dayandırılmıştır. Bu düzenleme, cebri icra, izale-i şüyu, ipoteğin paraya çevrilmesi, tasfiye amacıyla ve esasen İcra İflas Kanunu hükümlerine göre öncelikle açık artırma, belli koşullarla ise pazarlık veya diğer şekillerde müzayede mahallinde yapılması gereken satışları kapsamakta ve açık artırma yoluyla yapılması gerekip de pazarlık ve diğer şekillerde yapılan satışlarda katma değer vergisinden kaçınmayı önleyerek, Yasanın 1 inci maddesinin 3 üncü bendinin gerekçesinde öngörülen farklı vergi yüklerinin etkisini gidermeyi amaçlamaktadır.

Olayda, davacı adına tapu tahsis belgesi bulunan taşınmazın, İstanbul Büyükşehir Belediye Encümeninin 22.6.1995 günlü kararıyla ve 2981 sayılı Yasanın Uygulama Yönetmeliğinin 25 inci maddesine göre yapılan pazarlık sonucu belirlenen katma değer vergisi dahil ... lira satış bedeli üzerinden davacıya satışına karar verildiği anlaşılmaktadır. Bu satış işlemi, 15 sayılı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen nitelikte bir satış olmadığı gibi Belediye ile tapu tahsis belgesi bulunan davacı arasında gerçekleştirilen ve 2981 sayılı İmar ve Gecekondu Mevzuatına Aykırı Yapılara Uygulanacak Bazı İşlemler Hakkında Kanun ve bu Kanunun Uygulanmasına Dair Yönetmelik ile belirlenen yöntem uyarınca pazarlıkla yapılmıştır.

Tapu tahsis belgesi bulunan taşınmazın İstanbul Büyükşehir Belediyesince davacıya 2981 sayılı Yasa ve Uygulama Yönetmeliğinde belirlenen usulle satışı müzayede mahallinde yapılan satış olmadığından, tahsil edilen katma değer vergisinin davacıya ret ve iadesi yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamıştır."

Anlaşılacağı üzere Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 28.05.1999 tarih, E.1998/374 - K.1999/330 sayılı kararı Danıştay 11. Dairesinin 19.03.1998 gün, E.1998/368 - K.1998/1108 sayılı kararının aksi yönde olmuştur. Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun vermiş olduğu bu kararın mevhumu muhalifinden 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamı çerçevesinde "pazarlık" usulü ile yapılan satışların müzayede suretiyle yapılmış satış olmadığını ancak pazarlık usulü haricinde teklif verilerek yapılan satışların KDV ye tabi olacağını söyleyebiliriz.

Nitekim 2886 sayılı Devlet İhale Kanunun 51. maddesi büyük harcamaları gerektirmeyen bazı önemsiz işler ile acil işlerin pazarlık usulü ile yaptırılmasını öngörmüştür. Devlet İhale Kanunun 17. maddesinin 5 numaralı bendinde ise pazarlık usulü ile yapılacak ihaleler için idarelerin, ilan yapıp yapmamak konusunda serbest bırakmıştır. Oysa aynı kanunun 17. maddesinin 1 numaralı bendinde pazarlık usulü haricindeki teklif usulünde ihalenin yapılacağı yerdeki bulunan ve günlük gazete çıkan yerlerde ihaleler, ihalenin yapılacağı yerde çıkan gazetelerde en az bir gün aralıkla yayınlanmak suretiyle iki defa duyurulacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla pazarlık usulü haricindeki teklif usulünde, yapılan ilanlar ve davetlilerin çağrılması durumları bu usulün müzayede mahallinde yapılan satıştan hiçbir farkı olmadığını kanımızca göstermektedir. Nitekim Devlet İhale Kanunu çerçevesinde yapılan satışlarda da amaç müzayede mahallinde yapılan satışlarda olduğu gibi malı en yüksek bedelle teklif edene satmaktır. Ayrıca müzayede mahallinde yapılan satışların KDV ye tabi olması için mutlaka bir müzayede mahalli olarak tespit edilmiş bir yer olması gerekmemektedir. Nitekim Danıştay 7. Dairesinin 18.02.1987 tarih ve E;1986/127, K;1987/372 sayılı kararında "mirasçılar tarafından açılan izaleyi şüyu davası sonunda sulh hukuk mahkemesince müzayede yoluyla satışına karar verilen traktörün satış bedeli üzerinden katma değer vergisi alınmasında isabetsizlik görülmemiştir." şeklindeki kararında mutlaka KDV doğması için müzayede mahalli aranmamıştır. Verilen kararlardan yapılan bir ilan sonucunda birden fazla alıcı adayının bulunması durumunda ve satışa aracılık edenin bir kamu kuruluşu olması halinde de bu satışların müzayede mahallinde yapıldığı kabul edilmiştir

Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığının kararlarına bakarsak

Maliye Bakanlığının 27.10.1989 tarih ve 75924 sayılı muktezasında;

".....

Bilindiği gibi 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/3-d maddesinde, müzayede suretiyle yapılan satışların vergiye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre belediyelerin 2886 sayılı Kanun kapsamında yapacakları gayrimenkul satışları, müzayede suretiyle yapılan satış kapsamında değerlendirileceğinden katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Ancak belediyelerin 2886 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ve kanun kapsamı dışında olup müzayede suretiyle yapılmayan gayrimenkul satışları ile iktisadi işletmeler dahil olmayan gayrimenkul satışları vergiye tabi değildir" şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yine İstanbul Defterdarlığının 23.02.1993 tarih ve 1927 sayılı muktezasında

"..... Bu açıklamalar çerçevesinde, Belediyenizce satışı yapılan yol artığı niteliğindeki yerlerin KDV karşısındaki durumu aşağıdaki şekildedir.

1-Belediyenizin yol artığı niteliğindeki yerleri hisselendirerek, kendi hisselerini 2886 sayılı kanun hükümlerine veya izale-i şüyu suretiyle yapılan satış kapsamında Katma Değer Vergisine tabi olacaktır. Ancak bu yerlerin 3194 sayılı kanunun 17. maddesine göre satılması durumunda bu satışlar Katma Değer Vergisine tabi olmayacaktır.

2- Yol artığı niteliğindeki yerlerin 2886 sayılı kanun hükümlerine veya izale-i şüyu suretiyle mahkeme kararına göre satışı, müzayede mahallinde yapılan satış kapsamında KDV ye tabi olduğundan, bu satışlar nedeniyle tahsil edilecek Katma Değer Vergisinin, satışın yapıldığı dönem beyannamesinde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyannamede beyan edilen bu işlemlere ait vergiden, belediyenin mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklendiği vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır." şeklinde açıklamalarda bulunulmuştur.

Yukarıdaki muktezalardan anlaşılacağı üzere belediyelerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında yaptıkları gayrimenkul satışlarının KDV'ne tabi tutulacağı belirtilmiştir. Yani belediyelerin 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamındaki satışları, müzayede suretiyle yapılan satış olarak değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak daha öncede belirttiğimiz üzere belediyelerin en az iki tam yıl süreyle mülkiyetinde tuttukları gayrimenkulleri hangi usul dahilinde sattıklarının bir önemi olmaksızın satmaları durumunda 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının r bendi gereği KDV hesaplamayacakları, iki tam yıldan daha az süredir belediyenin mülkiyetinde olan gayrimenkulleri sürekli veya arızi olarak satılması durumunda ise kamu parası ve kamu yararı söz konusu olduğu için 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında satış yapacakları ve bu satışları açık teklif usulü ile satmaları durumunda KDV hesaplamaları gerektiği ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun 28.05.1999 tarih, E.1998/374 - K.1999/330 sayılı kararına istinaden pazarlık usulü ile yapılan satışlarda ise KDV hesaplamamaları gerektiği kanaatindeyiz.

III- BELEDİYELERİN GAYRİMENKUL KİRALAMALARINDA KDV UYGULAMASI

3065 sayılı KDV kanunun birinci maddesinin 3'üncü fıkrasının (f) bendinde "Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması" işlemlerinin katma değer vergisinin konusuna girdiği belirtilmiştir. Zira aynı maddenin devamında şu hükümlere yer verilmiştir.

" Bu faaliyetlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiiyetinde bulunup bulunmadıkları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez" denmektedir.

Anlaşılacağı üzere yapılan kiralama işleminin süreklilik veya arızilik vasfının önemi olmaksızın KDV ye tabi olacaktır. Ancak 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının d bendinde "İktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemlerin" KDV den istisna olacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla kiralama işleminin KDV ye tabi olması için bir iktisadi işletmenin aktifine kayıtlı olması gerekecek, iktisadi işlet-

menin aktifine kayıtlı olmaması durumunda ise yapılan kiralama işleminin kaç defa yapıldığı önemli olmaksızın KDV ye tabi olmayacaktır.

Nitekim 3065 sayılı KDV kanunun 1 seri nolu tebliğinde[5] şu açıklamalarda bulunulmuştur.

"....."

Kanunun 1 inci maddesinin 3/f bendi ile Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri verginin konusuna alınmıştır.

Bu hükme göre; mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiralanması işlemleri verginin konusuna girmektedir. Ancak, Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin 4/d senedi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır.

İktisadi bir işletmeye dahil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilânçoya alınmış olacaktır. Kurumlar ve bilânço esasına tabi olan işletmelerde bilânçonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dahil sayılır. Bilânçonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli katma değer vergisine tabi olacaktır."

3065 sayılı KDV kanunun 11 seri nolu tebliğinde[6] ise şu açıklamalarda bulunulmuştur.

"Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 3 üncü 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 girmediğinden vergiye tabi olmayacaktır. Bu kuruluşlar iktisadi işletme niteliği taşımadığından sahip oldukları gayrimenkullerin kiralanması işlemleri de vergiye tabi olmayacak ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci 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 makinesini kiraya vermeleri vergiye tabi tutulacaktır. Mesleki kuruluşların üyelerinden aldığı kayıt ve tasdik ücretleri de yukarıdaki tespitler gereğince vergiye tabi tutulmayacaktır."

Görüleceği üzere belediyelere ait olan gayrimenkullerin kiralanması durumunda KDV hesaplanmaması gerektiği 11 seri nolu tebliğinde net bir şekilde belirtilmiştir. Fakat gayrimenkullerin belediyeye ait bir iktisadi işletmeye (şirkete) dahil olması durumunda ise kiralamanın arızi veya sürekli olup olmadığının bir önemi olmaksızın belediye tarafından KDV tahsil edileceği açıktır.

IV- SONUÇ

Yerinden yönetim kuruluşlarından biri olan belediyeler kamuya hizmet verirken birçok vergisel problem ile karşı karşıya gelmektedir. Bu problemlerden biri de belediyelerin mülkiyetinde bulunan gayrimenkulleri satması ve kiralaması durumunda katma değer vergisi tahsil edip etmeyeceğidir.

KDV Kanunun 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının r bendi gereğince belediyelerin en az iki tam yıl süreyle mülkiyetinde bulundurdukları gayrimenkulleri hangi usul dahilinde sattıklarının bir önemi olmaksızın satmaları durumunda KDV hesaplamayacaklardır.

Belediyelerin iki tam yıldan daha az süredir mülkiyetinde bulundurdukları gayrimenkulleri satmaları durumunda, kamu parası ve kamu yararı söz konusu olduğu için 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında satış yapacaklardır. 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu kapsamında yapılan satışlar gerek Maliye Bakanlığı gerekse de yargı tarafından müzayede suretiyle yapılan satış olarak değerlendirilmektedir. Müzayede mahallinde yapılan satışlar ise KDV

[5] 30.11.1984 Tarih ve 18591 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

[6] 09.01.1985 Tarih ve 18630 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

kanunun birinci maddesinin üçüncü fıkrası (d) bendi gereğice KDV ye tabi olduğu için Belediyelerin iki tam yıldan daha az süredir mülkiyetinde olan gayrimenkulleri satmaları durumunda KDV hesaplayacaklardır.

Diğer taraftan Belediyelere ait olan gayrimenkullerin kiralanması durumunda KDV hesaplanmaması gerektiği 11 seri nolu tebliğinde net bir şekilde belirtilmiştir. Fakat gayrimenkullerin belediyeye ait bir iktisadi işletmeye (şirkete) dahil olması durumunda belediye tarafından KDV hesaplanacaktır.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

- 4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu

- 2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu

- 5281 Sayılı Kanunun 33 Üncü Maddesinin Gerekçesi

- 1 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

- 11 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

- 15 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Tebliği

- Danıştay 11. Dairesi 19.03.1998 Tarih Ve E.1998/368- K.1998/1108 Sayılı Kararı

- Danıştay 7. Dairesinin 18.02.1987 Tarih Ve E;1986/127, K;1987/372 Sayılı Kararı

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 28.05.1999 Tarih, E.1998/374 - K.1999/330 Sayılı Kararı

- MAÇ, Mehmet. KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık A.Ş, 4. Baskı, 1998

- Gelirler Genel Müdürlüğünün 09.12.1998 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.52/5279-20-2/45984 Sayılı Muktezası

- Gelirler Genel Müdürlüğünün 31.03.1998 Tarih Ve B.07.0.GEL.0.54/5401-2674/12245 Sayılı Muktezası

- Maliye Bakanlığının 27.10.1989 Tarih Ve 75924 Sayılı Muktezası

- İstanbul Defterdarlığının 23.02.1993 Tarih Ve 1927 Sayılı Muktezası