

Okul aile birliğinin, okulun döner sermaye işletmesine araç kiralamasında KDV ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-7716-869
Tarih	12.10.2011

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIğI

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIğI

(Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü)

Sayı : B.07.1.GİB.4.06.18.02-32234-7716-869

12/10/2011

Konu : Okul aile birliğinin, okulun döner sermaye işletmesine araç kiralamasında KDV ve belge düzeni hakkında.

İlgi dilekçenizde; ... Meslek Lisesi Okul Aile Birliği olarak bir minibüse sahip olduğunuz, söz konusu aracı Okulunuzun Döner Sermaye İşletmesine ihtiyaçları nedeniyle kiraladığınız, Döner Sermaye İşletmesinin kira bedelinin ödenmesi sırasında Birliğinizden makbuz istediği, Birliğinizin de bağış makbuzu düzenlediği, ancak Okulunuzun Döner Sermaye İşletmesinin 2007 yılı evraklarının Sayıştayca incelenmesi neticesinde, düzenlemiş olduğunuz bağış makbuzları ile ödeme yapılmasının geçerli olmayacağı, bunun yerine gelir makbuzu düzenlenmesi gerektiğinin belirtildiği, bunun üzerine Döner Sermaye İşletmesinin araç kira ödemelerinde gelir belgesi düzenlenmesini istediği, ancak okul aile birliklerinin Okul Aile Birliği Yönetmeliği'nin 20'inci maddesinin g ve h bentlerine göre ayni ve nakdi bağış alındı belgesi ve nakdi gider belgesi düzenleyebildiği belirtilerek, konu hakkında Başkanlığımızdan görüş

talebinde bulunulmuştur.

Konuyla ilgili olarak VEDOP sisteminden yapılan mükellefiyet sorgulaması neticesinde; ... dönemi itibariyle ... Vergi Dairesi Müdürlüğünce Birliğiniz adına ... vergi numarasıyla gelir stopaj vergisi yönünden mükellefiyet tesis edildiği, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numaralı mükellefi ... Lisesi Döner Sermaye İşletmesinin ise yazımız tarihi itibariyle 1998 döneminden itibaren gelir stopaj ve katma değer vergisi yönünden mükellefiyetinin bulunduğu anlaşılmıştır.

I- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1/1'inci maddesinde, verginin konusuna giren işlemler açıklanmış olup, aynı maddenin 3-f bendinde; Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca, Kanun'un 9/1'inci maddesinde ise "Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." hükmüne yer verilmektedir.

Konuyla ilgili olarak, 30 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin "F-Kiralama ve Reklam Verme İşlemlerinde Sorumluluk Uygulaması" başlıklı bölümünde, Kanun'un 1/3-f maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işleminin, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi katma değer vergisine tabi olacağı, bu kiralama işlemleriyle ilgili katma değer vergisinin, kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle gerçek usulde katma değer vergisi mükellefiyetinin bulunmaması ve kiralayanın gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olması şartlarının birlikte var olması halinde kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği belirtilmiştir.

Bu itibarla, adı geçen Döner Sermaye İşletmesi tarafından Okul Aile Birliğinizden kiralanılan araçtan dolayı ödenen toplam kira bedeli üzerinden (%18) oranında katma değer vergisi hesaplanarak 2 No.lu KDV beyannamesiyle sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi, aynı Döner Sermaye İşletmesi tarafından ödenen bu katma değer vergisinin ise 1 No'lu KDV beyannamesinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 227'inci maddesinde; bu Kanun'da aksine hüküm olmadıkça bu Kanun'a göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu, defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükelleflerin de vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecbur oldukları (Götürü usulde tespit edilen giderler hariç.) hükme bağlanmıştır.

Buna göre, mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak yüklendiği katma değer vergisinin indirim konusu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmesi gerekmekte olup, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmeyen belgeler ise vergi kanunları açısından tevsik edici mahiyette bulunmamaktadır.

Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun 229 ve müteakip maddelerinde, fatura ve fatura yerine geçen belgelere ilişkin düzenlemeler yapılmış olup, söz konusu Kanun'un 229, 230, 231 ve 232 inci maddelerinde, faturanın tarifi, şekli, nizami ve fatura kullanma mecburiyetinde (fatura vermek ve almak zorunda) olanlara dair hükümler; 233, 234 ve müteakip maddelerinde ise, fatura yerine geçen belgelerden perakende satış vesikaları (fatura kullanma haddini aşmamak kaydıyla), gider pusulası ve diğer belgelere ilişkin hükümler yer almıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 234'üncü maddesinde yer alan hükme göre; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa; yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir.

Yine Vergi Usul Kanunu ve Kanun'un verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı'nca düzenlenme mecburiyeti getirilen tevsik edici belgeler ile ilgili olarak 164 ve 206 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik'de düzenlemeler yapılmıştır.

Bahsedilen Yönetmelik'in 13/e maddesinde; Genel ve Katma Bütçeli İdarelere, İl Özel İdarelerine, Belediyeler ve Köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile 233 sayılı Kamuk İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde tanımı yapılan teşebbüs, teşekkül, kuruluş, müessese, bağlı ortaklık, iştirak ve işletmelerin kullanacakları belgeleri Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinde belirtilen bilgileri taşıması kaydıyla anlaşmalı matbaalar dışındaki matbaalara da bastırabilecekleri, ancak, bu şekilde belge bastırılması halinde, belgenin üzerine "Vergi Usul Kanunu Yönetmelik hükümlerine tabi değildir." ibaresinin yazılmasının zorunlu olduğu düzenlenmiştir.

206 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "A - Kurumlar Vergisinden Muaf Kurumların Düzenleyecekleri Belgelerde "Kurumlar Vergisinden Muaftır" İbaresinin Mutlaka Yer Alacaktır" başlıklı bölümünde ise; Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve

Dağıtım Hakkında Yönetmelik'in 13'ncü maddesinin (e) fıkrasında ve 164 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3'ncü bölümünün son fıkrasında sayılan kuruluşların belgelerini; notere onaylatmadan veya anlaşmalı matbaalara bastırmadan Vergi Usul Kanunu'ndaki bilgileri ve "Vergi Usul Kanunu Yönetmelik Hükümlerine Tabi Değildir." ifadesini taşıması şartıyla kullanabildikleri, Yönetmelik'in verdiği izin gereği bu tür belge kullanan işletmelerden vergiden muaf olan kurumların 01/01/1991 tarihinden itibaren belgelerine ayrıca "Kurumlar Vergisinden Muaftır" ibaresini de kaşeyle basarak veya matbaa baskısı ile bastırarak kullanacakları açıklanmıştır.

Bu çerçevede; döner sermaye işletmelerinin de bağlı olduğu kurumlardan ayrı bütçe ve muhasebe sistemleri, ayrıca, tahakkuk birimleri bulunmasına karşılık, iktisadilik vasıflarının veya bağlı bulundukları kurumlardan ayrı bir tüzel kişiliğinin bulunmaması halinde resmi daire olarak kabul edilmesi gerekir.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, bugüne kadar yapılan uygulamada 3423 sayılı Kanuna dayanılarak, **Millî Eğitim Bakanlığı Döner Sermaye İşletmelerinde Üretimi Teşvik Primi Dağıtım, Parça Baş Üretim, Atölye ve Tesislerin Özel Sektörle İşbirliği Yapılarak İşletilmesi Hakkında Yönetmeliğe göre Milli Eğitim Bakanlığına** bağlı okul veya kurumların bünyesinde kurulan ve ayrı bir tüzel kişiliği bulunmayan döner sermaye işletmelerinin, bağlı oldukları kurumlardan müstakil olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle **Milli Eğitim Bakanlığına** bağlı okul veya kurumların bünyesinde kurulan döner sermaye işletmelerinin de Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtım Hakkında Yönetmelik'in 13'ncü maddesinin (e) fıkrasında ve 164 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3'ncü bölümünün son fıkrasında sayılan kurum ve kuruluşlar arasında değerlendirilmesi; vergi mükellefiyetinin bulunması halinde de mükellefiyetine ilişkin üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelerini Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgelerle tevsik etmesi gerekmekte olup, ayrıca 206 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde belirtilen şekilde belge düzenlemesi de mümkün bulunmaktadır.

Diğer yandan, okul aile birliklerinin Millî Eğitim Bakanlığı Okul-Aile Birliği Yönetmeliği'ne göre düzenlemeleri gereken makbuzlar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgeler arasında bulunmadığından, söz konusu makbuzların vergi kanunları açısından tevsik edici bir hükmü de bulunmamaktadır. Zira vergi uygulamaları açısından bir belgenin tevsik edici mahiyette değerlendirilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen veya Vergi Usul Kanunu ile verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca, düzenleme zorunluluğu getirilen belgelerden olması gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi mükelleflerinin Vergi Usul Kanunu'na göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki açısından, söz konusu belgeleri Kanun'da ve ilgili mevzuatında düzenlenen usul ve esaslar dahilinde kullanmaları zorunlu olup, vergi mükellefi olmayanların ise Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgeleri kullanma mecburiyetlerinin bulunmayacağı tabiidir.

Buna göre, 1739 sayılı Kanun uyarınca Millî Eğitim Bakanlığı Okul-Aile Birliği Yönetmeliği hükümlerine tabi olan ve katma değer vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan Okul Aile Birliğiniz

tarafından, Okulunuz Döner Sermaye İşletmesine kiraladığınız araç için yapılan kira ödemeleri karşılığında bahsedilen yönetmelik hükümlerine göre düzenlenmesi gereken makbuzlar Vergi Usul Kanunu'na göre tevsik edici mahiyette bulunmadığından, dilekçenizde bahsedilen araç kiralaması nedeniyle yüklenilen katma değer vergisinin Döner Sermaye İşletmesi tarafından indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu işlemin, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen veya Vergi Usul Kanunu ile verilen yetkiye istinaden Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerle tevsik edilmesi zorunludur.

Bu itibarla, Okul Aile Birliğinizin katma değer vergisi ve kurumlar vergisi mükellefiyeti ve dolayısıyla fatura ve benzeri belgeleri düzenleme mecburiyeti bulunmadığından, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan ve ayrıca kiraladığı araçtan dolayı sorumlu sıfatıyla II No'lu KDV beyannamesi verme yükümlülüğü olan Okulunuz Döner Sermaye İşletmesinin kiraladığı araç karşılığında Okul Aile Birliğiniz adına gider pusulası düzenlemesi gerekmektedir.

Öte yandan, **Milli Eğitim Bakanlığına** bağlı ... Meslek Lisesi bünyesinde kurulan Döner Sermaye İşletmesinin Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkında Yönetmelik'in 13'ncü maddesinin (e) fıkrasında ve 164 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin 3'ncü bölümünün son fıkrasında sayılan kuruluşlardan olması nedeniyle, gider pusulasının 206 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nin "A" bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde düzenlenebileceği tabiidir.

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.