

Toprak Sulama Arklarının Temizlenmesi Sonucunda Alınan Ücretlerin Vergilendirilmesi

Belge türü	Özelge
Kanun	KURUMLAR VERGİSİ KANUNU
Özelge no	43456486-125-20079
Tarih	08.12.2022

T.C.

BURDUR VALİLİĞİ

Defterdarlık Gelir Müdürlüğü

Sayı : 43456486-125-20079

08.12.2022

Konu : Toprak Sulama Arklarının Temizlenmesi Sonucunda Alınan Ücretlerin Vergilendirilmesi

İlgi :

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; 6172 sayılı Sulama Birlikleri Kanununu hükümlerine göre kurulmuş olan sulama birliğinizin, Devlet Su İdaresi tarafından inşa edilen ve birliğinizce devralınan sulama tesislerinin bakım onarımını yapmak ve yaptırmak ile sorumlu olduğu; söz konusu tesislerin açık kanal sulama tesisi olarak inşa edilmiş bir tesis olması itibarıyla arazilere sulama suyunun ulaşımı sırasında toprak sulama arklarının kullanıldığı, bu su arklarının temizlenmesi, yabancı otlarla mücadele edilmesi, su israfının önlenmesi için arkların insan gücüyle ve iş makinesi ile temizlenmesinin gerektiği, gelirinizin su kullanım hizmet bedeli olduğu, su arklarının açılması, temizliği sırasında iş makinesi kira bedelinin su kullanım hizmet bedeline ilave edilmeyip ilgili arazi sahiplerinden alındığı belirtilerek; toprak sulama arklarının zorunlu olarak iş makinesi ile temizliği durumunda, iş makinesi kira bedeli olarak ek ücret alınmasının vergisel durumu görüşümüz sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde iktisadi kamu kuruluşları, kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olup anılan maddenin üçüncü fıkrasında, Devlete, il özel idarelerine, belediyelere, diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; maddenin altıncı fıkrasında ise iktisadi 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 etkilemeyeceği, mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, il özel idareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmelerinin kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun uygulanmasına ilişkin açıklamaları içeren 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

-(2.3.1.) bölümünde, iktisadi kamu kuruluşlarının, kamu idare ve kuruluşlarına ait veya bağlı olan tüm iktisadi işletmeleri kapsadığı, bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları kavramının, hem kamu iktisadi teşebbüslerini hem de kamu kurum ve kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen iktisadi kuruluşlar ile döner sermayeli kuruluşları kapsamına aldığı; ayrıca iktisadi kamu kuruluşlarının ticari, sınai veya zirai bir işletme oluşturup oluşturmadığı hususunda, Tebliğin (2.4.)

bölümünde yapılan açıklamaların dikkate alınması gerektiği,

-(2.4.) bölümünde, iktisadi işletmelerin 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 organizasyona bağlı 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, kâr edilmemesinin, kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyeceği, ayrıca kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme oluştuğunun kabul edileceği; iktisadi işletme 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,

- (4.10.) bölümünde, muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, şebeke suyunun boru hattı ile dağıtımını yapan işletmelerin anlaşılması gerektiği, çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışlarının bu kapsamda değerlendirilmeyeceği

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, 5355 sayılı Mahallî İdare Birlikleri Kanununun 3 üncü maddesinde, mahallî idarenin, il özel idaresi, belediye ve köyü; mahallî idare birliğinin ise birden fazla mahallî idarenin, yürütmekle görevli oldukları hizmetlerden bazılarını birlikte görmek üzere kendi aralarında kurdukları kamu tüzel kişisini ifade ettiği; 4 üncü maddesinde de birliğin, birlik tüzüğüünün kesinleşmesinden sonra Cumhurbaşkanının/Bakanlar Kurulunun izni ile kurulacağı ve tüzel kişilik kazanacağı hükme bağlanmıştır.

Bu Kanunda mahalli idare birliğinden sayılan sulama birlikleri, Kanunun "Sulama birlikleri" başlıklı (mülga) 19 uncu maddesinde, sadece sulama amaçlı olarak kurulan mahalli idare birliklerinde birlik meclisinin, birliğin doğal üyesi olan il özel idaresi için vali, belediye için belediye başkanı ve köy için

muhtar ile birliğin sulama faaliyetinden faydalanan ve belediye meclisi üyeliğine seçilme şartlarına sahip olan çiftçiler arasından birlik tüzüğünde gösterilen sayıda seçilecek üyelerden oluşacağı, seçimin, üye mahalli idare sınırları içinde oturan ve birliğin sulama faaliyetinden faydalanan çiftçilerin katılımıyla o mahallî idare meclisinin gözetiminde yapılacağı belirtilmiştir. Bu madde, 6172 sayılı Sulama Birlikleri Kanununun 21 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılmıştır.

Söz konusu maddenin yürürlükten kaldırılmadan önceki halinde, sulama birliklerinin, o mahalli idare sınırları içerisinde oturan ve sulama faaliyetinden faydalanan çiftçilere hizmet verdiği açıkça görülmektedir.

Mahalli İdare Birlikleri Kanununun 19 uncu maddesinin yürürlükten kaldırılmasıyla sulama birliklerinin kuruluşu 6172 sayılı Kanunun ilgili hükümleri dikkate alınarak yeniden düzenlenmiştir.

6172 sayılı Sulama Birlikleri Kanununun;

- 1 inci maddesinde, sulama birliklerinin kamu tüzel kişiliğine sahip olduğu,

- 2 nci maddesinin (m) bendinde, yerleşim biriminin, 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediye teşkilatı ya da 18/3/1924 tarihli ve 442 sayılı Köy Kanununa göre köy tüzel kişiliği oluşmuş yerleşim yeri ile 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununa göre büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde olup belde belediye ve köy tüzel kişiliğini kaybetmesi sonucu mahalleye dönüşen ancak halen tarımsal faaliyetlerini devam ettiren yerleşim yerlerini ifade ettiği,

- "Birliğin tüzel kişilik kazanması ve birliğe üyelik" başlıklı (mülga) 4 üncü maddesinde ise "*Birlik; tek yerleşim biriminden oluşan birlikler hariç olmak üzere, görev alanı içinde bulunan her yerleşim biriminden; üçüncü dereceye kadar hısımlı olmayan ve her yerleşim biriminden en az birer kişi ve toplamda beş kişiden az olmamak üzere su kullanıcılarının imzaladığı birlik ana statüsünün, DSİ'nin de görüşü alınmak suretiyle Bakanlıkça onaylanması sonucu tüzel kişilik kazanır.*",

- "Mevcut birlikler" başlıklı geçici 1 inci maddesinde, bu Kanunun yürürlüğe girdiği tarihte 5355 sayılı Mahalli İdare Birlikleri Kanununa göre kurulmuş olan sulama birliklerinin onsekiz ay içinde durumlarını bu Kanuna uygun hale getirmek zorunda olduğu,

- 7139 sayılı Kanunun 52 nci maddesiyle eklenen geçici 2 nci maddesinde ise bu maddenin yürürlüğe girdiği 28/04/2018 tarihi itibarıyla mevcut birliklerin tüzel kişiliğinin devam edeceği

hükme bağlanmıştır.

Sulama birliklerinin tüzel kişilik kazanmasına ilişkin 6172 sayılı Kanunun 4 üncü maddesi, 7139 sayılı Kanunun 53 üncü maddesiyle 28/04/2018 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Dolayısıyla, sulama birliklerinin tüzel kişilik kazandığı ilgili maddenin yürürlükten kaldırılmasıyla, bu tarihten sonra yeni sulama birliklerinin kurulması mümkün gözükmemektedir. Ancak, 5355 sayılı Kanun ile kurulmuş olan mevcut sulama birlikleri ile 6172 sayılı Kanun ile kurulmuş olan sulama birlikleri, 6172 sayılı Kanunun geçici 1 ve 2 inci maddesinde yer alan yükümlülöklere uydukları takdirde varlıklarını aynen devam ettireceklerdir.

Ayrıca, 5355 sayılı Kanun ile kurulmuş olan mevcut sulama birlikleri, o mahalli idare sınırları içerisinde oturan ve sulama faaliyetinden faydalanan çiftçilere hizmet verirken; 6172 sayılı Kanun kapsamında kurulan sulama birliklerinde ise yerleşim birimi esası getirilmiştir. Yerleşim birimi esasına göre sulama birlikleri, belediye teşkilatı ya da köy tüzel kişiliği oluşmuş yerleşim yerleri ile büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde olup belde belediyesi ve köy tüzel kişiliğini kaybetmesi sonucu mahalleye dönüşen ancak halen tarımsal faaliyetlerini devam ettiren yerleşim yerlerinde yer alan her su kullanıcısına hizmet vermektedir. Dolayısıyla, 6172 sayılı Sulama Birliği Kanununun yürürlüğe girmesiyle birlikte 5355 sayılı Kanuna göre kurulmuş olan sulama birlikleri mahalli idare birliği vasfını kaybetmiş gibi gözükse de, her iki Kanuna göre kurulan sulama birliklerinin aynı yerde ve aynı amaca hizmet ettiği aşıkardır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5355 sayılı Kanun ile 6172 sayılı Kanun kapsamında kurulan ve kamu tüzel kişiliğine sahip olan sulama birliklerinin, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Ancak, sulama birliklerinin yürüttüğü faaliyetlerin, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde devamlı surette ve bir bedel mukabilinde gerçekleştirilen ticari, sınai ve zirai faaliyetlerden oluşması halinde; bu faaliyetler dolayısıyla sulama birlikleri bünyesinde oluşacak iktisadi

kamu kuruluđu nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekir.

Mahalli idare sınırları içerisinde yer alan su kullanıcılarına hizmet vermekle görevli olan sulama birliklerinin kuruluş kanunu değışmiş olsa da vermiş olduğu hizmetler, 5393 sayılı Belediye Kanununa göre belediye teşkilatı ya da 442 sayılı Köy Kanununa göre köy tüzel kişiliğı olmuş yerleşim yeri ile 5216 sayılı Büyükşehir Belediyesi Kanununa göre büyükşehir belediyesi sınırları dahilinde olup belde belediye ve köy tüzel kişiliğini kaybetmesi sonucu mahalleye dönüşen ancak halen tarımsal faaliyetlerini devam ettiren yerleşim yerleri olarak tanımlanan yerleşim birimi esasına göre aynı şekilde devam ettiğinden; sulama birliklerinin, kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmelerinin bulunması halinde; bu iktisadi kamu kuruluşlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (ı) bendi gereğince kurumlar vergisinden muaf tutulacağı tabiidir.

Dolayısıyla, su kullanıcılarına hizmet vermekle görevli olan sulama birliğinizin yerine getirmiş olduğu hizmetler karşılığında su kullanıcılarından su kullanım hizmet bedeli alması, birliğinize bağılı bir iktisadi kamu kuruluşunun oluşmasını gerektirmekte olup bu iktisadi kamu kuruluşunun, kanal, boru ve benzeri yollarla su dağıtım faaliyetlerinde bulunması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (ı) bendi gereğince kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, sulama suyunun arazilere ulaşımında kullanılan toprak sulama arklarının temizlenmesi işi, su dağıtım faaliyetinin yürütülmesi için zaruri olarak gerçekleştirilen bir iş olması nedeniyle, su dağıtım faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden; sulama arklarının temizlenmesi sonucunda ortaya çıkan ek maliyetlerin su kullanıcılarının ödediğı su kullanım hizmet bedeline ilave edilmeksizin ilgili su kullanıcılarından ek ücret olarak alınması, iktisadi kamu kuruluşunuzun muafiyetini etkilemeyecektir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.