

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

TÜRK HUKUKUNDA KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ
MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ
İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Fehmi GÜNAY

Ankara-2020

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU
ANABİLİM DALI

TÜRK HUKUKUNDA KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ
MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ
İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

Tezli Yüksek Lisans Tezi

Fehmi GÜNAY

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2020

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

**TÜRK HUKUKUNDA
KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK
KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN
VERGİLENDİRİLMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Tez Danışmanı: Doç. Dr. Cenker GÖKER

TEZ JÜRİSİ ÜYELERİ

Adı ve Soyadı

İmzası

1- Doç. Dr. Cenker GÖKER

.....

2- Doç. Dr. Oytun CANYAŞ

.....

3- Dr. Öğr. Üyesi İ. Hakan FURTUN

.....

4-.....

.....

5-.....

.....

Tez Savunması Tarihi: 13.01.2020

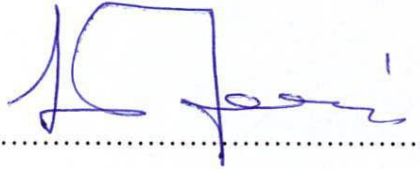
T.C.
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Doç. Dr. Cenker GÖKER danışmanlığında hazırladığım “*Türk Hukukunda Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi (Ankara-2020)*” adlı yüksek lisans tezimdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih: 31/01/2020

**Tezi Hazırlayan Öğrencinin
Adı Soyadı ve İmzası**

Fehmi GÜNAY



İçindekiler

İçindekiler	i
Tablolar Listesi	iii
Kısaltmalar	iv
Giriş	1
BİRİNCİ BÖLÜM	5
KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA GENEL BİR BAKIŞ	5
I. TÜRKİYE'DE MESLEKİ ÖRGÜTLENMENİN KISA TARİHİ	5
II. HUKUKİ DAYANAKLARI, ÖZELLİKLERİ, STATÜLERİ VE AMAÇLARI	9
A. HUKUKİ DAYANAKLARI	9
B. ÖZELLİKLERİ	13
C. HUKUKİ STATÜLERİ	14
D. AMAÇLARI	18
III. TÜRKİYE'DE KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI	19
A. GENEL BİLGİLER	19
B. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İŞTİRAKLER ve İKTİSADİ İŞLETMELER	25
İKİNCİ BÖLÜM	37
TÜRK HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME	37
I. TİCARET HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME	37
A. TİCARİ İŞLETME İLE İLGİLİ KAVRAMLAR	37
B. TİCARİ İŞLETME	40
C. ESNAF İŞLETMESİ	50
D. TACİR VE TACİR SAYILMANIN SONUÇLARI	54
II. VERGİ HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME	58
A. GENEL OLARAK	58
B. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ İKTİSADİ İŞLETME	59
C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA İKTİSADİ İŞLETME	122
III. İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMUŞ SAYILMAMA	124
A. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA	124
B. DİĞER KANUNLARDA	126

IV. DANIŞTAY KARARLARINDA İKTİSADİ İŞLETME	129
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	138
KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ.....	138
I. VERGİLENDİRMENİN EKONOMİK FONKSİYONLARI VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARINI VERGİLENDİRMEDEKİ AMAÇLAR	138
A. VERGİLENDİRMENİN EKONOMİK FONKSİYONLARI	138
B. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARINI VERGİLENDİRMEDEKİ AMAÇLAR	139
II. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU	143
A. VERGİ USUL KANUNU	146
B. GELİR VERGİSİ KANUNU	174
C. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU	191
D. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU	206
E. DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ KANUNLARI	219
III. VERGİ MATRAHLARININ TESPİTİ	236
A. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ	236
B. KDV MATRAHININ TESPİTİ	266
IV. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ SORUNU	269
A. KVK'YA GÖRE MEVCUT DURUM	269
B. VERGİ UYGULAMALARINDA DERNEK KABUL EDİLME	270
C. VERGİ İDARESİNİN UYGULAMASI	271
D. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARININ GÖRÜŞLERİ	275
E. DANIŞTAY KARARLARI	279
F. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER	286
Sonuç ve Öneri.....	293
Özet	297
Summary	298
Kaynakça.....	299

Tablolar Listesi

Tablo No. Tablo Adı	Sayfa No.
Tablo 1. Türkiye’de Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Üst Kuruluşları	19
Tablo 2. Sayılarla Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları	24
Tablo 3. Ticari İşletme Tipleri	48
Tablo 4. Bütçe Gelirleri İçinde Vergi Türlerinin Payları	145



Kısaltmalar

age.	: Adı geçen eser
agm.	: Adı geçen makale
agr.	: Adı geçen rapor/rehber
b.	: Bent
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dn.	: Danıştay
E.	: Esas No
f.	: Fıkra
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
K.	: Karar No
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
MB	: Maliye Bakanlığı
md.	: Madde
Nr.	: Number (Numara)
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
TMK	: 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
vb.	: ve benzeri
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VUK	: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
Y	: Yıl

Giriş

Türkiye’de oda, borsa, baro, alt birlik şeklinde yerel düzeyde ve bunların üst kuruluşları şeklinde birlik ve konfederasyon adıyla tüzel kişiliği haiz kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları faaliyet göstermektedir. Bu meslek kuruluşlarıyla ilgili anayasal düzenleme 1982 Anayasası’nın 135’inci maddesidir. Bu madde hükümlerine göre bu tür meslek kuruluşları Anayasada ve kuruluş kanunlarında belirtilen amaçlar dışında faaliyette bulunamazlar.

Mesleki amaçlarla kamu tüzel kişiliğini haiz statüde özel kanunla kurulan görev, yetki ve yükümlülükleri kanun ve yönetmeliklerle belirlenen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ticari faaliyette bulunma, kazanç elde etme ve bunu paylaşma amaçları bulunmamaktadır. Bununla birlikte kuruluş kanunlarında belirtilmesi şartıyla bu meslek kuruluşlarının şirket kurması veya kurulu bir şirkete ortak olması da mümkündür. Öte yandan bu tür meslek kuruluşları amaçlarına ulaşabilmek için kuruluş kanunlarına dayanarak gelir ve kazanç elde edebilirler. Gerçekten de mesleki eğitim hizmeti sunmak, çeşitli belgeleri düzenlemek ve bu belgeleri muhataplarına vermek, tasdik etmek, ilan ve yayın yapmak gibi kendilerine kanunla verilmiş görevleri yapmaları karşılığında bu meslek kuruluşları ücret, bedel vb. gelirlere sahip olabilmektedirler. Ayrıca bu meslek kuruluşlarının, kira, faiz, kar payı gibi gayrimenkul ve menkul sermaye iradı, menkul kıymetlerin alım-satımı kazancı gibi gelirler elde etmeleri de mümkündür. Bu tür meslek kuruluşları da tıpkı diğer yükümlüler gibi bina, arsa ve arazileri, kara, deniz ve hava araçları sebebiyle veya damga vergisine tabi kâğıtları imza etmek suretiyle bazı vergi, resim ve harçlara muhatap olabilmektedirler. Diğer yandan bu tür meslek kuruluşlarının, ticaret şirketleri ve kooperatif statüsü dışında kalan ve devamlı olarak ticari, sınai ve zirai faaliyet göstermeleri suretiyle iktisadi işletmeleri de olabilmektedir. Anlaşılacağı üzere kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bir yandan tüzel/hükmi kişilikleri

itibariyle diğ er yandan iktisadi işletmeleri marifetiyle çeşitli vergilerin mükellefi olabilmektedirler.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, tüzel kişilikleri bakımından kurumlar vergisi mükellefi olmayıp bu türdeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmamıştır. Ancak KVK gerekçesinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, vergi uygulamaları bakımından dernek addedilmiş olup bunlara ait iktisadi işletmelerin her hal ve takdirde kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir. Bu gerekçeye dayanılarak vergi idaresi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmeleri kurumlar vergisi mükellefi olarak kayıt ve tescil etmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmenin mahiyeti, KVK'da belirlenmiş olup buna göre iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olabilmesinin  n şartlarından biri iktisadi işletmenin dernek, sendika, vakıf veya cemaate ait olmasıdır. KVK'nın kurumlar vergisinin konusunu ve mükelleflerini belirleyen maddelerindeki hükümler göz önünde bulundurulduğunda bu sayılanlar dışında kalan kurum, kuruluş, birim veya oluşumlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmadığı söylenebilir. Zira Türk hukukunda Anayasadan kaynaklanan vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca bir kimsenin vergi mükellefi olması için vergi kanununda konu ve mükellef maddelerinde bu durumun açık bir şekilde belirlenmiş olması icap eder. Bu durumda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmadığı hususu, sadece KVK hükümlerine bakılarak belirlenememektedir. Bununla birlikte kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisi mükellefleri arasında bulunan devlete ve belediyelere ait iktisadi kamu kuruluşları veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar vergisi mükellefi olması beklenir. Bu durum, vergilerin genelliği

ve adalet ilkelerinin bir gereğidir. Nitekim kanun koyucu meslek kuruluşlarına ve siyasi partilere ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olduğunu kanun gerekçesinde ifade etmiştir. Öte yandan vergi idaresinin bu gerekçeye dayalı uygulamaları ve yargının da kararlarında bu gerekçeyi dayanak alması, bu konuda idare ve yargıda görüş birliği olduğunu göstermektedir. Bu konuda kanunla açık bir düzenleme yapılmayıp gerekçeye dayanılarak bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefleri kapsamına alınması dikkatimizi celp etmiştir. Dolayısıyla bu mesele odağında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ilişkin bilgiler sunulmuş, mesleki örgütlenmenin tarihi gelişiminden kısaca bahsedilmiştir. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının hukuki dayanağı, amaçları, hukuki nitelikleri ile Türkiye’de bulunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ilişkin çeşitli bilgilere bu bölümde yer verilmiştir.

İkinci bölümde Türk hukukunda iktisadi işletme kavramı, ticaret hukuku ve vergi hukuku açısından ayrı başlıklar altında ele alınmıştır. Ticari işletmenin tanımına ve unsurlarına, esnaf işletmesi ve tacir olmanın sonuçlarına dair açıklamalara ve vergi hukukunda iktisadi işletmenin unsurlarına ve özelliklerine, iktisadi işletmenin mükellefiyetine engel olmayan durumlara ve yapılan faaliyetlerin iktisadi niteliğini değiştirmeyen hususlara dair açıklamalara yer verilmiştir. Yine bu bölümde bazı kurumlar açısından faaliyet, görev veya gelirler sebebiyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmama şeklindeki düzenlemelere değinilmiştir. Danıştay kararlarında iktisadi işletme kavramıyla ilgili açıklamalara da bu bölümde yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Bu bölümde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumuna ilişkin açıklamalara yer verilmiş ayrıca bu türdeki meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti sorunu, Gerekçe’de vergi uygulamalarında dernek sayılan kurum ve kuruluşları da içine alan bir yaklaşımla ele alınmıştır. Çalışmanın sonunda, iktisadi işletme deyiminin mahiyet ve kapsam itibarıyla vergi hukuku kavramı olarak Kanun’da tanımlanması ve iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu kurum, kuruluş, oluşum veya birimlerin mevcut duruma göre daha kapsamlı olarak ve kanun hükmünde belirtilmesi şeklinde öneride bulunulmuştur. Bu öneri yanında iktisadi işletmeyi esas alan mevcut yöntem yerine, bilişim teknolojileri alt yapısındaki gelişmeler ve vergilemenin ekonomik işlevleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle Kanun’da ve Gerekçe’de sayılanlarla birlikte iktisadi hayatta karşılaşılan diğer kurum, kuruluş, birim veya oluşumların doğrudan kurumlar vergisi mükellefi olarak belirlenmesi yönteminin de değerlendirilebileceği şeklinde bir görüşe de yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA GENEL BİR BAKIŞ

I. TÜRKİYE’DE MESLEKİ ÖRGÜTLENMENİN KISA TARİHİ

Ülkemizdeki mesleki örgütlenmenin başlangıcının, XIII. yüzyılda ortaya çıkan ahilik ve ahilik teşkilatı olduğu söylenebilir. Anadolu’da Bizans döneminde loncalar da bulunmaktaydı. Anadolu Selçukluları döneminde faal olan ahilik teşkilatının Osmanlı Devleti’nin kuruluş dönemlerinde varlığını koruduğu anlaşılmaktadır. Bununla birlikte bazı değişimlere uğramıştır. Ahilik teşkilatının ilk dönemlerde Osmanlı devletinin güçlü ekonomik ve sosyal yapıları olduğu söylenebilir. Ahilik teşkilatı, ilkin esnaf ve sanatkârları, ardından bazı ticaret erbabını bünyesine almıştır. Bu teşkilatların devletçe verilmiş çeşitli görevleri bulunmakla beraber topluma, kültüre ve askeri konulara ilişkin işlevleri de vardı. Ayrıca ahilik teşkilatlarının üstlendiği mesleki fonksiyonları da bulunmaktaydı. Ahilik teşkilatı gedik ve loncalar şeklinde dönüşmüştür. Zamanla ekonomik, siyasi ve sosyal alanlardaki değişimlere bağlı olarak lonca sisteminde bozulmalar olmuştur. Ahilik teşkilatı, Islahat Fermanı ve Tanzimat Fermanı akabinde Avrupa’daki gibi dernek ve oda şeklinde mesleki örgütlenme cereyanında kalmıştır ¹. Gedik ve loncalar tedricen tasfiye edilmiş, yapılan hukuki düzenlemelerle oda ve cemiyet tipi mesleki örgütlenmeye geçilmiştir. Mesleki örgütlenmede, esnaf cemiyeti, ticaret, sanayi ve ziraat odası şekli tercih edilmiştir. Bu örgütlenme tipi, avukatlar, tabipler, eczacılar, mühendis ve mimarlar, muhasebeciler gibi diğer mesleklerce de tercih edilir olmuştur. Böylece mesleki örgütlenme esnaf ve sanatkârları aşan bir şekilde avukatlık,

¹ Cumhurbaşkanlığı DDK Araştırma ve İnceleme Raporu, (28.09.2009, S. 2009/6), www.tccb.gov.tr. (10.01.2014).s. 155.

tabiplik, mühendislik, mimarlık, muhasebecilik gibi diğer meslekleri de kapsayacak şekilde genişlemiştir. Özellikle 1950'den sonra özel kanunlarla meslek üst kuruluşları kurulmuştur. 1961 Anayasası ile mesleki örgütlenme alanında köklü değişiklikler yapılmıştır. Bu anayasa ile meslek kuruluşlarına dair özel bir düzenleme yapılarak meslek kuruluşlarının kamu kurumu niteliği öne çıkarılmıştır. 1982 Anayasası da bu modeli esas olarak büyük oranda korumuş ve meslek kuruluşlarına kamu tüzel kişiliği statüsü kazandırmıştır².

Günümüzde “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu” şeklinde ifade edilen meslek örgütlerinden başta gelenlerinin, bu kuruluşlara ait henüz Anayasal bir düzenleme yok iken kurulmuş ve faaliyete başlamış olduğu³ anlaşılmaktadır. Bu anlamdaki ilk meslek örgütü 1881'de kurulan Ziraat Odası, ikincisi ise 1882'de kurulan İstanbul Ticaret Odası'dır. Bu tür örgütlenme, Cumhuriyet döneminde Türk Medeni Kanunu, Dernekler Kanunu ve diğer çeşitli kanunlara bağlı olarak gelişmiş ve sonunda 1961 Anayasa ile (md. 122) anayasal bir esasa kavuşturulmuştur⁴. Türkiye'de meslek kuruluşlarının tarihi, ortaçağın esnaf localarına ve ahilik teşkilatına kadar uzanır. Çağdaş anlamda meslek kuruluşlarının ise IX. yüzyılın ikinci yarısından itibaren ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Bu meslek kuruluşlarının, yabancı uyruklu tacirler tarafından İstanbul ve İzmir'de kurulan ticaret odaları olduğu bilinmektedir. Bu ticaret odalarına, Osmanlı uyruklusu ticaret ve sanat erbabının katılmasıyla birlikte, ticaret ve sanayi odaları teşkil edilmiştir. Ayrıca avukatlar tarafından barolar, çiftçiler tarafından ise ziraat odaları kurulmuştur⁵.

² Cumhurbaşkanlığı DDK, agr, s. 155-157

³ Metin Günday, Orhan Tekinsoy, Mustafa Bayram Mısır, Yunus Bakihan, Çamurdan, **Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları Raporu**, Ankara Tabip Odası, http://www.ato.org.tr/files/documents/kamu_kurumu_niteliğindeki_meslek_kur_rapor.pdf. (10.01.2014).

⁴ <https://www.istesob.org.tr/kamu-kurumu-niteliğindeki-meslek-kuruluslari/>. (4.9.2019).

⁵ Metin Günday, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2004, s. 498.

Türkiye’de meslek kuruluşları ile ilgili olarak Cumhuriyetin ilk Anayasalarında (1921 ve 1924 Anayasaları) bir düzenleme olmadığı bilinir. Bu konuda anayasal düzeyde ilk düzenlemenin 1961 Anayasası’nda (md. 122) yapılmış olduğu anlaşılır. Meslek kuruluşlarıyla ilgili 1982 Anayasası’nda (md. 135) bulunan düzenlemenin ise ayrıntılı⁶ olduğu görülür. Her iki anayasanın anılan maddeleri tetkik edildiğinde, kenar başlıklarının “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları” olduğu görülecektir. Bu tür meslek kuruluşlarının kamu tüzel kişiliğini haiz olduğuna ilişkin belirlemenin 1984 Anayasası’nda (md. 135) yapılmış olduğu anlaşılmaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, hizmet yerinden yönetim kuruluşları arasında olduğu ifade edilmiştir. Tüzel kişiliği haiz ve kişi topluluğu olan meslek kuruluşlarını, mensupları olan meslektaşları oluşturur. Yapıları ve görevleri itibariyle diğer kamu kurumlarından farklı olan ve Anayasaya göre kurulan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları kamu tüzel kişiliğine sahiptirler. Bazı kamu görevlerini ifa eden bu tür meslek kuruluşlarının mensupları üzerinde kamu hukukundan kaynaklanan bazı yetkileri de bulunmaktadır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında; ticaret, sanayi, ticaret ve sanayi, tabip, mimar ve mühendis, eczacı, ziraat, noter odaları, ticaret borsaları ve barolar gibi kuruluşlar bulunmaktadır. Bu sayılanların birlikleri de kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur⁷.

Kuruluş kanunlarına bakıldığında, meslek kuruluşlarının bir kısmının 1961 Anayasası öncesinde ve sonrasında, diğerlerinin se 1982 Anayasası sonrasında kurulduğu görülür. Gerçekten de ticaret, sanayi, deniz ticaret odaları ve ticaret borsaları ile bunların üst kuruluşu olan Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği’nin 1950 yılında 5590 sayılı Kanunla

⁶ Günday, **İdare Hukuku**, s.498.

⁷ Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Gözden Geçirilmiş 7. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 1994, s. 136.

kurulduğu, 2004 tarihli 5174 sayılı Kanunla yeniden düzenlendiği anlaşılmaktadır. Türk Tabipleri Birliği (1953), Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği (1954), Veteriner Hekimler Birliği (1954), Türk Eczacıları Birliği (1956), ziraat odaları ile Ziraat Odaları Birliği (1957), Bankalar Birliği (1958), Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği (1959) de 1961 Anayasası öncesinde kurulmuştur. Yerel düzeydeki oda, birlik ve federasyonları ile Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu (1925, 1943, 1949), 1961 Anayasası öncesinde kurulmuş olup 1964 yılında yeniden düzenlenmiştir. 1961 Anayasası döneminde kurulan meslek kuruluşlarının ise, noter odaları ile Türkiye Noterler Birliği, Türkiye Seyahat Acentaları Birliği⁸ ve Türkiye Barolar Birliği olduğu anlaşılmaktadır.

1982 Anayasası sonrasında kurulmuş olan bu tür meslek kuruluşları; Türk Dış Hekimleri Birliği, Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, Türkiye Bankalar Birliği, Türkiye Katılım Bankaları Birliği (Özel Finans Kurumları Birliği), Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği, Türkiye Tohumcular Birliği, Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği, Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği, Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketler Birliği Turist Rehberleri Birliği, Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği'dir.

⁸ Kuruluş kanununda açıkça “kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olduğu” belirtilmemiş olup, üye giriş aidatının belirlenmesine ilişkin işleme karşı yapılan itirazın görüleceği yargı merciinin tespitine dair bir ihtilafta Dn. 8. D. 'nin 16.11.1999 tarihli, E.1998/6358, K.1999/6243 sayılı kararında kanunla kurulmuş olması ve yaptığı kamu hizmeti esas alınarak bu birliğin mesleki kamu kurumu/kuruluşu olduğu kabul edilmiştir. Cumhurbaşkanlığı DDK Araştırma Raporunda da bu birlik kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları arasında ele alınmış ve incelenmiştir.

II. HUKUKİ DAYANAKLARI, ÖZELLİKLERİ, STATÜLERİ VE AMAÇLARI

A. HUKUKİ DAYANAKLARI

1. Anayasa Hükümü

Daha önce de ifade edilmiş olduğu üzere, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarıyla ilgili Anayasal düzeyde ilk düzenleme 1961 Anayasası'nda (md. 122) yapılmıştır. 1982 Anayasası'nda da kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ilişkin ayrıntılı bir düzenleme bulunmaktadır. Bu düzenleme, Anayasanın 135'inci maddesinde yapılmış olup anılan madde metni aynen aşağıda olduğu gibidir.

“H. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları

***Madde 135 –** Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve üst kuruluşları; belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hakim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak maksadı ile kanunla kurulan ve organları kendi üyeleri tarafından kanunda gösterilen usullere göre yargı gözetimi altında, gizli oyla seçilen kamu tüzel kişilikleridir.*

Kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüslerinde asli ve sürekli görevlerde çalışanların meslek kuruluşlarına girme mecburiyeti aranmaz.

Bu meslek kuruluşları, kuruluş amaçları dışında faaliyette bulunamazlar.

Bu meslek kuruluşları ve üst kuruluşları organlarının seçimlerinde siyasi partiler aday gösteremezler.

Bu meslek kuruluşları üzerinde Devletin idari ve mali denetimine ilişkin kurallar kanunla düzenlenir.

Amaçları dışında faaliyet gösteren meslek kuruluşlarının sorumlu organlarının görevine, kanunun belirlediği merciin veya Cumhuriyet savcısının istemi üzerine mahkeme kararıyla son verilir ve yerlerine yenileri seçtirilir.

Ancak, milli güvenliğin, kamu düzeninin, suç işlenmesini veya suçun devamını önlemenin yahut yakalamanın gerektirdiği hallerde gecikmede sakınca varsa, kanunla bir merci, meslek kuruluşlarını veya üst kuruluşlarını faaliyetten men ile yetkilendirilebilir. Bu merciin kararı, yirmidört saat içerisinde görevli hakim onayına sunulur. Hakim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, bu idari karar kendiliğinden yürürlükten kalkar.”

Anayasanın bu düzenlemesi muvacehesinde, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının özel kanunlarında çeşitli değişiklikler yapıldığı ve bu değişikliklerin; kuruluş amaçları ve organların seçimi, idari vesayet denetimi, yasak faaliyetler gibi hususlarda olduğu, böylece bu meslek kuruluşlarının aynı veya benzer hükümlere tabi kılındığı söylenebilir. Diğer yandan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve

bunların üst kuruluşları şeklinde ifade edilen bu meslek kuruluşlarının tümünün, Anayasa tarafından kamu tüzel kişisi olarak nitelendiği anlaşılmaktadır⁹.

2. Kanuni Düzenlemeler

a. Kuruluş Kanunları

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, yukarıda yer verilmiş olan Anayasa hükmüne (md. 135) istinaden özel kuruluş kanunlarıyla kurulurlar. Dolayısıyla meslek kuruluşlarının tabi olduğu hükümler, ayrıntılı olarak bunların kuruluş kanunlarında da bulunmaktadır. Türkiye’deki kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait kuruluş kanunlarına ilişkin bazı bilgiler ileride Tablo 1’de gösterilmiştir.

Bu meslek kuruluşlarının amaçları, görevleri, organları, üyeliğe ilişkin esaslar, organların seçimi ve denetime ilişkin usuller ve diğer konular her bir meslek kuruluşunun kendi özel kanununda düzenlenmiştir. Öte yandan, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının özel kanunlarının uygulanmasını, bu kanunların ayrıntılarını göstermek üzere statü, yönetmelik adıyla genel düzenleyici idari işlemlere de rastlanılmaktadır¹⁰.

b. Dernekler Kanununun İlgili Hükümleri

Özel kanunlarında hüküm bulunmayan durumlarda meslek kuruluşları hakkında da uygulanacağı belirtilen bazı hükümlerin öteden beri Dernekler Kanunu’nda var olduğu görülmüştür. 1972 tarihli ve 1630 sayılı Dernekler Kanunu’nun 75’inci maddesinde yazılı maddelerin (35, 36, 37, 39 ve 42) ve bu maddelere ilişkin müeyyidelerin (yürürlükte olduğu dönemde) meslek kuruluşları için de geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu

⁹ Mustafa AVCI, **Türkiye’de Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012, s. 81, 84.

¹⁰ Avcı, age., s. 97.

maddelerde sırasıyla; “*yasak faaliyetler, silah bulundurma yasağı, Savunma ve Sivil Savunma hizmetlerine hazırlayıcı faaliyette bulunma yasağı, bildiri yayımlama, idare ve kolluk kuvvetlerinin yetkileri*” ve bu hususlara ilişkin ceza hükümlerinin bulunduğu anlaşılmaktadır.

Yürürlükteki 2004 tarihli ve 5253 sayılı Dernekler Kanunu’nda, meslek kuruluşlarının da tabi olduğu belirtilen bazı hükümler bulunduğu görülmektedir. Anılan kanunun 35’inci maddesinden, bazı maddelerin (19, 20, 23, 26, 28, 29, 30 ve 31) ceza hükümleriyle birlikte kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hakkında da uygulanacağı belirtilmiştir¹¹. Anılan kanuna bakıldığında, bu maddelerin “*beyanname verme yükümlülüğü ve denetim, kolluk kuvvetlerinin yetkisi, genel kurul toplantısı ve organlara seçilenlerin idareye bildirilmesi, izinle kurulabilecek tesisler, dernek adları, bazı ad ve işaretleri kullanma yasağı, kurulması yasak olan dernekler ve yasak faaliyetler, kayıt ve yazışma dili*” ile ilgili hükümler içerdiği görülür. Söz konusu hususlardaki kurallara aykırı fiillere ilişkin kesilecek idari para cezaları ise 32’nci maddede düzenlenmiştir.

Özel kanunlarında düzenlenmemiş olmak kaydıyla bu çalışma konusu kapsamında meslek kuruluşları hakkında, 5253 sayılı Kanun’un, izinle kurulabilecek yurt, pansiyon, lokal olarak sayılan tesislerle ilgili maddesinin (md.26) uygulanabileceği söylenebilir. Bu madde sözü edilen tesislerin açılması ve işletilmesi hususlarında mülki idare amirinden izin alınması mecburiyetiyle ilgilidir. Ayrıca maddedeki atfa bağlı olarak lokal işletmelerinin açılışının vergi dairesine bildirilmesi (Dernekler Yön. md.59), lokal ve yurtlar dışında kalan tesislerinin genel hükümlere tabi olması (Dernekler Yön. md. 95) söz konusudur.

¹¹ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., s.200.

B. ÖZELLİKLERİ

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının genel nitelikleri, metni yukarıda aynen yer verilmiş olan Anayasa maddesindeki hükümden çıkarılan niteliklerdir. Buna göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ortak özellikleri şunlardır; “kamu kurumu niteliğinde olmak, kanunla kurulmak, organlarını kendi üyeleri arasından seçmek, zorunlu üyelik esasına dayanmak ve kuruluş amaçları dışında faaliyet gösterme yasağına tabi olmak, özerk bütçeli olmak”¹².

Türkiye’de meslek kuruluşlarına kamu kurumu niteliği tanınmış olmakla birlikte Fransa’da meslek kuruluşlarının “kamu kurumu” niteliği yoktur. Türkiye’de kamu tüzel kişiliğini haiz bu meslek kuruluşları, Fransa’da özel hukuk tüzel kişisi telakki edilmektedir¹³.

Devletin idari ve mali denetimine tabi olmak, belli bir mesleğe mensup üyelerden oluşmak ve anayasa ve kanunla belirlenmiş amaçları olmak, organların seçiminde siyasi partiler tarafından aday gösterilemeyeceği de bu tür meslek kuruluşlarının ortak nitelikleri arasında bulunmaktadır¹⁴.

Bu özellikler bir başka şekilde aşağıdaki gibi de sıralanabilir¹⁵.

1. Kamu kurumu niteliğinde olmak,
2. Kanunla kurulmak,
3. Organlarının üyeleri arasından seçilmesi,
4. Zorunlu üye olma esasına dayanmak,

¹² Günday, **İdare Hukuku**, s. 498-500., Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 187-191.

¹³ Kemal Gözler, **İdare Hukuku**, C. I, 2. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2009, s. 600-601.

¹⁴ Gözübüyük, age., s. 136.

¹⁵ Günday-Tekinsoy-Mısır-Çamurdan, agr.,

5. Kuruluş amaçları haricinde faaliyet gösterme yasağına tabi olmak,
6. Özerk bütçeli olmak.

Ayrıca bu özelliklere mesleğin gereği gibi icra edilmesine ilişkin olarak kurulmak ve üyelerine disiplin cezası verme yetkisine sahip olmak özellikleri de eklenebilir¹⁶. Diğer yandan bu meslek kuruluşlarının; kamu tüzel kişiliğine ve bazı kamu gücü ayrıcalıklarına sahip olmak, özerk olmakla birlikte merkezi idarenin vesayet denetimine tâbi olmak, iç kuruluş ve işleyişlerinin ve personelinin özel hukuka tâbi olması gibi ortak özellikleri de bulunmaktadır¹⁷.

C. HUKUKİ STATÜLERİ

Bilindiği üzere, modern hukukta kişi kavramı içinde sadece insanlar değil, insan ve mal toplulukları da bulunmaktadır. Gerçek kişiler, insanlardır. Tüzel kişiler ise insan veya mal topluluklarıdır. İnsan toplulukları belli amaçları gerçekleştirmek üzere bir araya gelmiş olan insanların oluşturduğu topluluklardır. Belirli amaçlara tahsis edilmiş mallar ise mal topluluklarını ifade eder. TMK'da tüzel kişilere ilişkin genel düzenlemeler yanında, sadece dernek ve vakıfların tüzel kişiliğine dair özel düzenlemeler de bulunmaktadır. Dernekler ve vakıflar hakkında 5253 sayılı Dernekler Kanunu ve 5737 sayılı Vakıflar Kanunu da çeşitli hükümler barındırmaktadır. Öte yandan çeşitli kanunlarda da tüzel kişilik konusunda özel hükümler bulunmaktadır. Örneğin ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğu hususu TTK'da, kooperatiflerin tüzel kişiliği haiz olduğu hususu ise 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir.

¹⁶ Avcı, age., s. 99.

¹⁷ Gözler, age., s. 600-604.

Tabi olunan hukuka göre kamu hukuku veya özel hukuk tüzel kişiliğinden bahsedilir. Kamu hukukuna tabi olan kamu hukuku tüzel kişileri, kamu gücünü temsil ettiklerinden ötürü diğer kişilerle ilişkilerinde üstün bir durumdadırlar. Kamu hukuku tüzel kişileri kanunla kurulurlar. Bunların kuruluşu, faaliyetleri, sona ermeleri gibi hususlarda özel hukuk tüzel kişilerindeki gibi irade değil, kanun hükümleri geçerli olur. Bu manada kamu idareleri de denilen devlet, iller, belediyeler, köyler ve kamu kurumları (TRT, YÖK, üniversiteler, hastaneler gibi) kamu tüzel kişileridir¹⁸.

Kamu tüzel kişileri, kamu hukukuna tabi olan, kamu kudretini temsil eden, kuruluş, işleyiş ve sona erişleri kendi iradeleriyle değil, kanuna veya idari bir işleme dayanan, kendilerini feshedemeyen, mahkeme kararıyla da dağıtılamayan tüzel kişilerdir¹⁹.

Çeşitli menfaat gruplarının toplumun genel menfaatine ters bir şekilde gelişmesine ve faaliyette bulunmasına engel olmak amacıyla bu tür meslek kuruluşlarına kamu tüzel kişiliği verilmiştir. Kanunla kurulmak ve kamu tüzel kişiliği verilmek suretiyle bu kuruluşlara mensup olanların mesleki faaliyetlerini kamu hukuku kurallarına tabi tutmak mümkün olmuştur. Bu kapsamda bu kuruluşlara bir kısım kamu görev ve yetkileri verilmiştir. Kanun koyucunun iradesiyle ve kanunla kurulan, zorunlu üyelik sistemine tabi olan meslek kuruluşları bu yönleriyle, özel hukuka tabi olarak ve kişilerin serbest iradesiyle kurulan, zorunlu üyelik sistemine tabi olmayan sendika ve derneklerden farklıdır. Meslek kuruluşları, her türlü faaliyeti kamu hizmeti olan kamu kurumlarının dışında kalan kuruluşlardır²⁰.

¹⁸ Turgut Akıntürk, **Medeni Hukuk**, Genişletilmiş 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s. 179-181.

¹⁹ Akıntürk, age., s. 180.

²⁰ Günday, **İdare Hukuku**, s. 499.

Anayasaya hükmü uyarınca kanunla kurulan meslek kuruluşlarının kamu tüzel kişiliği, anlaşılacağı üzere Anayasadan doğmaktadır. Bazılarının kuruluş kanunlarında kamu tüzel kişisi olduğu belirtilmemiş olsa da kanunla kurulan veya kanunun verdiği açık yetkiyle idare tarafından idari bir işlemle kurulan ve kamu gücü ayrıcalık ve yükümlülükleriyle donatılmış olan bu meslek kuruluşlarının kamu tüzel kişisi oldukları söylenebilir. Öte yandan bu kuruluşlara kamu kurumu niteliği ve kamu tüzel kişiliği tanınmış olması konusunda bazı eleştiriler de bulunmaktadır²¹.

Danıştay, önceki kararlarında meslek kuruluşlarını, “kamu tüzel kişiliğini haiz kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu” veya “kamu tüzel kişiliği” ifadeleriyle nitelendirmiş ve bu kuruluşları “kamu tüzel kişisi” olarak kabul etmiştir. Yakın tarihli kararlarında ise bu kuruluşların hukuki statü ve niteliklerini, Anayasa’da ifade edilen “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu” olarak belirtmiştir. Bazı hususlar tartışmalı olsa da Danıştay kararlarında, bu kuruluşlar için pozitif hukukta geçen hükümlerde bulunan tanımlama ve nitelendirmeler esas alınmaktadır²². Yargıtay ise bir kararında hukuk sistemimizde “kamu kurum ve kuruluşları” deyiminin Devlet organlarını, Bakanlıkları, merkezi ve yerel idare kuruluşlarını ve bunlara bağlı olarak kurulan birlik ve teşekkülleri ifade ettiğini ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kamu kurum ve kuruluşları kapsamında olmadığını belirtmiştir²³.

Başka bir kararda meslek kuruluşlarının Anayasa’nın 135’inci maddesine göre *kamu kurumu niteliğinde* olduğu ifade edilmiştir. Bu kararda, “*kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının idari yapı içinde bulunduğu*” ifade edilmiş ve bunların “*kamu*

²¹ Gözler, age., s. 607-609. Gözler Kemal, “Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı Neye Yarar? K. Begüm İsbir’in Kamu Tüzel Kişiliği İsimli Doktora Tezinin Düşündürdükleri”, <http://www.idare.gen.tr/kamu-tuzelkisiligi.pdf> (16.09.2018).

²² Cumhurbaşkanlığı, agr., s. 286.

²³ Yrg. 18. HD. nin 25.05.2004 tarihli E.2004/2245, K.2004/4421 sayılı kararı,

hizmeti ifa eden idari birimler” olduğu belirtilmiştir. Buradan hareketle meslek kuruluşu odalara kayıt yaptıırma işlemi, bir idari işlem olarak kabul edilmiştir²⁴.

Öte yandan kamu kurumu niteliğindeki meslek odalarının yönetim kurullarınca verilen üyelikten çıkarılma kararları da Yargıtay’ca idari nitelikte bir işlem olarak değerlendirilmiş ve bu işleme karşı iptal davasının idari yargıda açılacağına hükmedilmiştir. Bu tür meslek kuruluşlarının hukuki niteliğinin tartışmalı bir konu olduğu ortadadır. Anayasaya göre kurulan meslek kuruluşları, kamu kurumu dışında, bunlardan ayrı ve farklı, nev’i şahsına özgü bir kamu tüzel kişiliği olan kuruluşlardır. 1961 Anayasası’nda bu kuruluşların kamu tüzel kişiliği açıkça belirtilmemiş olmasının bu tartışmaların önemli bir boyutunu oluşturduğu anlaşılmaktadır. 1982 Anayasası’nda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kamu tüzel kişiliğini haiz olduğu açıkça belirtilmiş olduğu göz önünde bulundurulduğunda, pozitif hukukta “kamu kurumu” deyiminin yer aldığı hükümlerin bu kuruluşları kapsamadığı, buna karşın “kamu tüzel kişiliği” deyiminin bulunduğu maddelerin, bu kuruluşları kapsadığı kabulünün²⁵, bu kuruluşların hukuki niteliğiyle ilgili muğlaklığın çözümünde ilke olarak benimsenebileceği söylenebilir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, devlete yönelik olarak mesleği temsil etme, mesleğe yönelik olarak ise mesleğin iç disiplinini sağlama görevleri bulunmaktadır. Bu tür meslek kuruluşları mesleğin iç disiplinini sağlamak amacıyla düzenleyici idari işlem olan yönetmelik ve tebliğ türünde düzenlemeler yapmak, mesleğin

²⁴ Yrg. 4. HD nin 13.05.2003 tarihli E.2003/1621, K.2003/6233 sayılı kararı.

<https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/yargitay-kararlari>, (10.02.216).

²⁵ Harun ÇETİNTEMELE, “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları”. İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler –III-. İçinde. Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, İkinci Baskı. Ankara (1986), Aktaran Cumhurbaşkanlığı DDK, agr, s.180.

yürütülmesini denetlemek ve disiplin hükümlerini icra etmek şeklinde yetkiler kullanabilmektedirler²⁶.

D. AMAÇLARI

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının amaçları, Anayasa'nın 135'inci maddesinde; (1) belli bir mesleğe mensup olanların müşterek ihtiyaçlarını karşılamak, mesleki faaliyetlerini kolaylaştırmak, (2) mesleğin genel menfaatlere uygun olarak gelişmesini sağlamak, (3) meslek mensuplarının birbirleri ile ve halk ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere meslek disiplini ve ahlakını korumak olarak açıkça belirtilmiştir. Bu genel amaçların bu meslek kuruluşlarının tümü için geçerli olması yanında kuruluş kanunlarındaki kuruluş amaçlarının farklılıklar gösterdiği, özellikle barolar birliği ve noterler birliği gibi kuruluşu Anayasal düzenleme öncesine dayanan meslek kuruluşlarının kuruluş kanunlarında Anayasa'daki genel amaçlar dışında farklı amaçlara ilişkin düzenlemeler bulunduğu, Anayasadaki düzenlemeden sonra kurulan meslek kuruluşlarının kuruluş kanunlarında ise genel olarak Anayasada belirtilen amaçlara paralel düzenlemeler bulunduğu görülmektedir²⁷.

²⁶ Gözler, age., s. 605-607.

²⁷ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr, s. 49.

III. TÜRKİYE’DE KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARI

A. GENEL BİLGİLER

Türkiye’deki kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşları, kuruluş kanunlarına ilişkin kanun sayısı ve bu kanunların Resmi Gazete’de yayımlandığı tarihler itibarıyla aşağıda Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1. Türkiye’deki Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Üst Kuruluşları

S. No	ADI	KANUN	R. G.TARİHİ
1	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketler Birliği	6361 sayılı	13.12.2012
2	Turist Rehberleri Odaları Birliği	6326 sayılı	22.06.2012
3	Türk Dış Hekimleri Birliği	3224 sayılı	25.06.1985
4	Türk Eczacıları Birliği	6643 sayılı	02.02.1956
5	Türk Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu	5362 sayılı	21.06.2005
6	Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği	6235 sayılı	04.02.1954
7	Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği	5193 sayılı	22.06.2004
8	Türk Tabipleri Birliği	6023 sayılı	31.01.1953
9	Türk Veteriner Hekimleri Birliği	6343 sayılı	18.03.1954
10	Türkiye Bankalar Birliği	5411 sayılı	01.11.2005
11	Türkiye Barolar Birliği	1136 sayılı	07.04.1969
12	Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği	6362 sayılı	30.12.2012
13	Türkiye Katılım Bankaları Birliği	5411 sayılı	01.11.2005
14	Türkiye Noterler Birliği	1512 sayılı	05.02.1972
15	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği	5174 sayılı	01.06.2004
16	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	3568 sayılı	13.06.1989
17	Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği	6362 sayılı	30.12.2012
18	Türkiye Seyahat Acentaları Birliği	1618 sayılı	28.09.1972
19	Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği	5684 sayılı	14.06.2007
20	Türkiye Tohumcular Birliği	5553 sayılı	08.11.2006
21	Türkiye Ziraat Odaları Birliği	6964 sayılı	23.05.1957

Kaynak: Tablo 1, <https://www.kaysis.gov.tr> ve meslek kuruluşlarının internet sitelerinden yararlanılarak tarafımızca hazırlanmıştır.

Tablo 1’de sayı bilgisi verilen kanunlarla; ticaret, sanayi, ticaret ve sanayi, deniz ticaret odaları, ticaret borsaları ve bunların üst kuruluşu Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB) (5174 sayılı Kanun); esnaf sanatkârlar odaları, esnaf sanatkârlar odaları birlikleri, esnaf sanatkârlar odaları federasyonları ve bunların üst kuruluşu olan Türkiye

Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu (TESK) (5362 sayılı Kanun); ziraat odaları ile bunların üst kuruluşu olan Türkiye Ziraat Odaları Birliği (TZOB) (6964 sayılı Kanun); mimar ve mühendis odaları, şehir plancıları odası ve bunların üst kuruluşu olan Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği (TMMOB) (6235 sayılı Kanun); tabip odaları ve bunların üst kuruluşu olan Türk Tabipleri Birliği (6023 sayılı Kanun); diş hekimleri odaları ve üst kuruluşu olan Türk Diş Hekimleri Birliği (3224 sayılı Kanun); veteriner hekim odaları ve bunların üst kuruluşu olan Türk Veteriner Hekimleri Birliği (6343 sayılı Kanun); eczacı odaları ve bunların üst kuruluşu olan Türk Eczacıları Birliği (6643 sayılı Kanun: Resmi Gazete: 2.2.1956 / 9223); barolar ve bunların üst kuruluşu olan Türkiye Barolar Birliği (1136 sayılı Kanun); serbest muhasebeci mali müşavirler odaları, yeminli mali müşavirler odaları ve bunların üst kuruluşu olan Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) (3568 sayılı Kanun:13.6.1989 / 20194); noter odaları ve bunların üst kuruluşu olan Türkiye Noterler Birliği (1512 sayılı Kanun); tohumculuk alt birlikleri ve bunların üst kuruluşu olan Türkiye Tohumcular Birliği (5553 sayılı Kanun); mevduat, kalkınma ve yatırım bankalarının üye olmak zorunda olduğu Türkiye Bankalar Birliği (5411 sayılı Kanun); kalkınma bankalarının üye olmak zorunda olduğu Türkiye Katılım Bankaları Birliği (5411 sayılı Kanun); sermaye piyasasında aracılık faaliyetinde bulunmaya yetkili sermaye piyasası aracı kuruluşlarının üye olmak zorunda olduğu Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği (2499 sayılı Kanun); sigorta ve reasürans şirketlerinin üye olmak zorunda olduğu Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği (5684 sayılı Kanun); gayrimenkul değerlendirme uzmanlığı lisansına sahip olanların üye olmak zorunda olduğu Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği (2499 sayılı Kanun) kurulmuştur²⁸.

²⁸ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., s. 414-423.

Tablo 1’de gösterilen birliklerin kuruluş kanunlarında tüzel kişiliği olduğu belirtilmiştir. Birliklerin bazılarında, yerel olarak teşkilatlanmış olan oda, borsa, birlik, federasyon, alt birlik gibi meslek kuruluşlarının tüzel kişiliği ve kamu kurumu niteliği ile ilgili hükümler kuruluş kanunlarında bulunmaktadır. Kuruluş kanunlarındaki teşkilat yapılarına ilişkin hükümler dikkate alındığında²⁹;

- Türkiye Bankalar Birliği, Katılım Bankaları Birliği, Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği, Türkiye Sigorta ve Reasürans Birliği ve Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği gibi üst kuruluşların yerel düzeyde örgütlenmiş ayrı tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşları olmadığı; illerde tüzel kişiliği bulunmayan şube, temsilcilik ve büro gibi yerel birimlerinin bulunduğu,

- Tabip odaları ve Türk Tabipleri Birliği, noter odaları ve Türkiye Noterler Birliği, eczacı odaları ve Türk Eczacıları Birliği ile veteriner hekim odaları ve Türk Veteriner Hekimleri Birliği’nde, anılan odaların üst kuruluşun bir organı olduğu ve *birlik tüzel kişiliği içinde yer aldığı*, ayrı tüzel kişiliklerinin bulunmadığı,

- Ticaret, sanayi odaları, borsalar ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği, esnaf ve sanatkârlar oda, birlik ve federasyonları ile Türkiye Esnaf ve Sanatkârları Konfederasyonu, ziraat odaları ile Türkiye Ziraat Odaları Birliği, barolar ve Türkiye Barolar Birliği, diş hekimleri odaları ve Türk Diş Hekimleri Birliği, serbest muhasebeci mali müşavirler (SMMM) odaları ve yeminli mali müşavirler (YMM) odaları ile Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği, tohumcular alt birlikleri ve Türkiye Tohumcular Birliği’nde ise merkezdeki birliklerin ve yerel düzeydeki ticaret, sanayi, odaları ile borsaların, esnaf ve sanatkârlar oda, birlik ve federasyonlarının, baroların, diş hekimleri, SMMM ve YMM odaları ile tohumculuk alt

²⁹ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., s. 423-428

birliklerinin ayrı ayrı *tüzel kişiliği haiz kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşları oldukları*,

- Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği'nin kamu kurumu niteliğinde tüzel kişiliği haiz bulunduğu açık olmakla birlikte bu birliğe bağlı olan mühendis ve mimar odalarının tüzel kişiliği konusunda ilgili Kanun'da açık bir hüküm olmadığı, bununla birlikte çıkan ihtilaflar üzerine *yargı mercilerince odaların tüzel kişiliğinin bulunduğu* kararlaştırıldığı ve çıkarılan TMMOB Ana Yönetmeliğinde, mimar ve mühendis odalarının Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliğinin “bağlı odaları” olarak tanımlandığı ve odaların üst kuruluşun yani Birliğin bağlı kuruluşları şeklinde yapılandırıldığı,

anlaşılmaktadır.

6326 sayılı Turist Rehberliği Meslek Kanunu uyarınca kurulduğu anlaşılan Turist Rehberleri Birliği (TUREB), 7 adet turist rehberleri odası ile 6 adet bölgesel turist rehberleri odasının üst kuruluşudur. Söz konusu odalar ve bunların üst kuruluşu olan Turist Rehberleri Birliği'nin kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olduğu³⁰ belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 8'inci maddesi hükmüne göre turist rehberleri odaları ile bunların üst kuruluşu olan Turist Rehberleri Birliği, tüzel kişiliği haiz kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşudur. Birden fazla birlik şeklinde kurulabilen bu meslek kuruluşlarının kendine özgü teşkilatlanma şekli olduğu söylenmiştir³¹. Fakat 6326 sayılı Kanun'da odalar ve odalardan müteşekkil birliklerden bahsedilmektedir. Elektronik

³⁰ <http://www.tureb.org.tr/tr/Page/Detail/50>, (18.12.2017).

³¹ Avcı, age., s. 249, 615 nolu dipnot.

Kamu Bilgi Yönetim Sistemi'nde (KAYSİS) kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları arasında Turist Rehberleri Birliği'nin bulunmadığı³² görülmüştür.

2004 tarihli ve 5193 sayılı Optisyenlik Hakkında Kanun'a 2017'de eklenen Ek 1'inci maddede “*kamu kurumu niteliğinde optisyen-gözlükçüler odaları ve Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği*”nin kurulması ile ilgili düzenleme yapılmıştır. Aynı Kanun'a eklenen geçici 4'üncü maddede ise, bu birliğin ilk genel kurulunun yapılması, organlarının belirlenmesi, yönetmelik hazırlanması ve odaların belirlenmesi ile ilgili düzenlemeler bulunmaktadır. Bu hükümlere istinaden çıkarılan (Resmî Gazete: 24.05.2019-30783) yönetmelik hükümleri kapsamında 20 adet bölge optisyen-gözlükçüler odası kurulduğu (Resmî Gazete:28.6.2019-30815) ilan edilmiştir.

³² <https://www.kaysis.gov.tr>. (06.06.2019).

Aşağıda kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşları ve yerel düzeydeki meslek kuruluşlarına ilişkin sayısal bilgiler görülmektedir.

Tablo 2. Sayılarla Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları

Sıra No	Adı	Üst Kuruluş	Oda Borsa	Baro	Bölgesel Oda	Alt Birlik	Fede - rasyon	Toplam
1	Türk Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu	1	3.098			82	13	3.194
2	Türkiye Ziraat Odaları Birliği	1	784					785
3	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği	1	365					366
4	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği	1	85					86
5	Türkiye Barolar Birliği	1		78				79
6	Türk Tabipleri Birliği	1	65					66
7	Türk Veteriner Hekimleri Birliği	1	56					57
8	Türk Eczacıları Birliği	1			54			55
9	Türk Diş Hekimleri Birliği	1	36					37
10	Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği	1	24					25
11	Türk Optisyen-Gözlükçüler Birliği	1			20			21
12	Türkiye Noterler Birliği	1	18					19
13	Turist Rehberleri Odaları Birliği	1	7		6			14
14	Türkiye Tohumcular Birliği	1				7		8
15	Türkiye Bankalar Birliği	1						1
16	Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği	1						1
17	Türkiye Katılım Bankaları Birliği	1						1
18	Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği	1						1
19	Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği	1						1
20	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketler Birliği	1						1
21	Türkiye Seyahat Acentaları Birliği	1						1
Toplam		21	4.538	78	80	89	13	4.819

Kaynak: Tablo 2, meslek kuruluşlarının internet sitelerinden yararlanılarak tarafımızca düzenlenmiştir.

Tablo 2'deki bilgilere göre, Türkiye'de 21 adet üst kuruluşun (birlik/konfederasyon) bulunduğu, 1-14'üncü satırlarda yerel düzeyde oda, borsa, baro, bölgesel oda, alt birlik şeklinde 4.812 adet meslek kuruluşunun olduğu; 15-21'inci satırlarında ise yerel düzeyde kurulu herhangi bir meslek kuruluşu olmadığı görülmektedir.

B. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İŞTİRAKLER ve İKTİSADİ İŞLETMELER

Meslek kuruluşları, özel kuruluş kanunlarının verdiği izinle ve tanıdığı imkânla şirket kurabilmekte, kurulu çeşitli şirketlere ortak olabilmektedir. Öte yandan bu meslek kuruluşları sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde olmayan ve ticari, sınai ve zirai faaliyet gösteren iktisadi işletmelere de sahip olabilmektedirler. Aşağıda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iştirakler ve iktisadi işletmeler gösterilmiştir³³.

1. Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği (TOBB)

TOBB'un aşağıda sayılan iştirakleri olduğu anlaşılmaktadır³⁴.

1. Formula İstanbul Yatırım AŞ (FİYAŞ)
2. GAP GİDEM Danışmanlık, Eğitim, Organizasyon ve Fuarçılık Ltd. Şti.
3. Gaziantep ABİGEM Danışmanlık ve Eğitim AŞ
4. Gelişen İşletmeler Piyasaları (GİP) AŞ
5. Gümrük ve Turizm İşletmeleri Ticaret (GTİ) AŞ
6. İstanbul Dünya Ticaret Merkezi (İDTM) AŞ
7. İzmir ABİGEM Danışmanlık ve Özel Eğitim AŞ
8. İzmir Fuarçılık Hizmetleri Kültür ve Sanat Etkinlikleri AŞ (İZFAŞ)
9. KOBİ Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklığı AŞ (KOBİAŞ)
10. Kocaeli ABİGEM AŞ
11. Kredi Garanti Fonu İşletme ve Araştırma (KGF) AŞ
12. TOBB-BİS Organize Sanayi ve Teknoloji Bölgeleri (TOBB-BİS) AŞ
13. TOBTİM Uluslararası Ticaret Merkezleri (TOBTİM) AŞ
14. UMAT Gümrük ve Turizm İşletmeleri Turizm (UMAT GTİ) AŞ
15. Umumi Mağazalar Türk (UMAT) AŞ
16. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası (VOB) AŞ

³³ Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait olan bazı iktisadi işletmelere ilişkin bilgilere, bu meslek kuruluşlarının internet sitelerinde bulunan çalışma raporlarında yer alan açıklamalardan ulaşılabilmektedir.

³⁴ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 129.

2. Türkiye Esnaf Ve Sanatkârlar Konfederasyonu (TESK)

TESK'in iştirakleri şunlardır³⁵.

1. ASİLSAN (Ardeşen Silah Fabrikası)
2. Birlik Sigorta AŞ
3. KOBİ AŞ (KOBİ Yatırımlarına Ortaklık AŞ)
4. Kredi Garanti Fonu
5. Plaka Sigorta ve Aracılık Hizmetleri Ltd. Şti.
6. SAMTAŞ
7. TESK Otel

Öte yandan TESK'in ESYEM İktisadi İşletmesi olduğu ve bu iktisadi işletmenin mesleki yeterlilik sınavları düzenleyip başarılı olanlara belgelendirme yaptığı anlaşılmaktadır³⁶.

3. Türk Ziraat Odaları Birliği (TZOB)

Bu birliğin, Ziraat Odaları Sigorta Aracılık Hizmetleri AŞ adında bir iştiraki ile TZOB İktisadi İşletmesi olduğu anlaşılmaktadır³⁷.

4. Türk Tabipler Birliği (TTB)

Birliğin bir adet iktisadi işletmesi olduğu anlaşılmaktadır: TTB İktisadi işletmesi.

TTB Merkez Konseyi 2017-2018 Çalışma Raporunda yer alan TTB iktisadi işletmesine ait bilançodaki bilgilerden iktisadi işletmenin 5 bin TL sermayesinin olduğu, aktif ve pasif büyüklüğünün 33.683,46TL olduğu, dönemin net kâr ile sonuçlandığı

³⁵ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 221.

³⁶ www.teskesyem.org.tr, (08.02.2018).

³⁷ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 319.

anlaşılmaktadır³⁸. İktisadi işletmenin ayrı bir gelir tablosu olmadığı TBB'ye ait gelir tablosu içinde iktisadi işletmenin gelir ve giderlerinin ayrı kalemlerde gösterildiği ve iktisadi işletmenin petrol ofisi reklam geliri (108 bin TL) ile kira gideri (99,7 bin TL) bulunduğu anlaşılmaktadır.

5. Türk Eczacılar Birliği (TEB)

Birliğe ait olan TEB İktisadi İşletmesinin³⁹, yurt dışından ilaç getirmek ve hastalara teslim etmek işlemlerini yaptığı anlaşılmaktadır.

6. Türk Diş Hekimleri Birliği (TDB)

TDB'nin aşağıda belirtilen bir iştiraki ile bir iktisadi işletmesi olduğu anlaşılmaktadır³⁴.

1. TDB Fuar ve Organizasyon Limited Şirketi
2. TDB Dergi Yayıncılığı İktisadi İşletmesi

TDB'nin Olağanüstü Genel Kurul Çalışma Raporunda mali tablolar ile ilgili bölümde Fuar ve Organizasyon Ltd. Şti. ve Dergi Yayıncılığı İktisadi İşletmesine ait bilanço ve gelir tabloları da bulunmaktadır. Bahse konu iktisadi işletmeye ait 2018 yılı bilanço ve gelir tablosunda faaliyet gelirlerinin dergi geliri, toplum ağız diş sağlığı geliri ve TDB Akademi gelirlerden oluştuğu, dönem karından (167,2 bin TL) vergi karşılığı (37 bin TL) ayrıldığı ve dönemin net kâr ile sonuçlandığı anlaşılmaktadır⁴⁰.

³⁸ TBB Çalışma Raporu, s.933-934, http://www.ttb.org.tr/c_rapor/2016-2018/2016-2018.pdf. (19.06.2019).

³⁹ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 669.

⁴⁰ TDB Çalışma Raporu, [http://www.tdb.org.tr/tdb/v2/yayinlar/TDB_Calisma_Raporu/Olaganustu_GK_Calisma_Raporu_\(Kasim_2018-Nisan_2019\).pdf](http://www.tdb.org.tr/tdb/v2/yayinlar/TDB_Calisma_Raporu/Olaganustu_GK_Calisma_Raporu_(Kasim_2018-Nisan_2019).pdf). (19.06.2019).

7. Türk Veteriner Hekimler Birliği

Bu birliğin, Türkiye Veteriner Hekimler Birliği İktisadi İşletmesi bulunduğu ve bu iktisadi işletmenin, dergi basım ve dağıtımını yaptığı, basılı evrakları bastırıp odalara sattığı ve Birlikçe tertip edilen çeşitli toplantı ve organizasyonları gerçekleştirdiği anlaşılmaktadır⁴¹.

8. Türkiye Ziraat Odaları Birliği (TZOB)

Bu birliğin Ziraat Odaları Sigorta Aracılık Hizmetleri AŞ adlı bir iştiraki ve TZOB İktisadi İşletmesi bulunduğu ve iktisadi işletmenin Avrupa Birliği hibe projeleri kapsamında Ziraat Odalarına proje hazırlanması konusunda teknik destek vermek üzere kurulmuş olduğu ⁴² anlaşılmaktadır.

9. Türk Barolar Birliği (TBB)

Bu birliğin TBB İktisadi İşletmesi olduğu anlaşılmakla birlikte ne tür faaliyette bulunduğu konusunda bilgi edinilememiştir⁴³.

10. Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB)

TÜRMOB’a ait iki iktisadi işletme olduğu anlaşılmaktadır: ⁴⁴.

1. TESMER Eğitim Yayın ve Yazılım Hizmetleri İşletmesi
2. TÜRMOB Basın Yayın Dağıtım İşletmesi

⁴¹ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 610.

⁴² Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 319.

⁴³ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 728.

⁴⁴ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s.778.

TESMER Eğitim Yayın ve Yazılım Hizmetleri İşletmesi TÜRMOB'a ait iktisadi işletme olup TÜRMOB'un internet sitesinde yayımlanmış olan 2018 yılı Faaliyet Raporunda⁴⁵ bulunan mali tablolarda adı anılan iktisadi işletmeye ait mali bilgiler de bulunmaktadır. 2018 yılı Faaliyet Raporunda yer verilen 2018 yılı bilançosundaki bilgilere göre TESMER Eğitim Yayın Ve Yazılım Hizmetleri İşletmesine tahsis edilen fon 5 milyon TL'dir. Bilançoda 51,5 milyon TL'yi aşan tutarda öz varlık olarak olumlu farklar dikkat çekmektedir. Raporda yer alan 2018 yılı gelir tablosunda⁴⁶ ise faaliyetin 4,7 milyon TL'yi aşan bir kâr ile sonuçlandığı ve bunun olumlu fark şeklinde nitelendirildiği görülmektedir. Gelir tablosunda dönem kârından ayrılmış bir vergi karşılığı olmadığı dikkat çekmektedir. Anılan iktisadi işletmenin 2018 yılına ait bilançosundan, bu iktisadi işletmenin sermayesinin 5 milyon TL olduğu, tutarları itibariyle bilançonun aktifindeki dönen varlıklardan önemli kalemlerin alacaklar (7 milyon TL) ve stoklar (5,7 milyon TL); duran varlıklardan ise demirbaşlar (3milyon TL) ve haklar (35,6 milyon TL) olduğu; pasifindeki önemli kalemlerin ise satıcılara borçlar (855 bin TL) ile vergi ve sigorta borçlarından (1 milyon TL) oluşan kısa vadeli yabancı kaynaklar (2,5 milyon TL) ile tamamı ortaklara borçlardan kaynaklı uzun vadeli yabancı kaynaklar (36,8 milyon TL) kalemi olduğu anlaşılmaktadır. İktisadi işletmenin geçmiş yıllar zararları nedeniyle öz kaynaklarının negatif (4,7 milyon TL) olduğu dikkat çekmektedir. Bahse konu iktisadi işletmenin 2018 yılı gelir tablosundan, dönem satışlarının %53 oranında brüt satış karı ile sonuçlandığı, döneme ait AR-GE ve Genel Yönetim Giderleri ile Pazarlama ve Satış Giderleri olarak gözüken faaliyet giderleriyle

⁴⁵TÜRMOB Faaliyet Raporları, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/899c94a5-eb70-4e49-9242-90a6ac6d0548/31-12-2018-tarihli-konsolide-bilanco>. (19.06.2019.)

⁴⁶ TÜRMOB 2018 Yılı Faaliyet Raporu, <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/5c7f04c9-43d7-409a-aea8-1340bda87291/31-12-2018-tarihli-bilanco>. (19.06.2019).

(7,8 milyon TL) birlikte faaliyet kârının %15 oranında olduğu anlaşılmaktadır 2018 yılının 3 milyon TL'yi aşan tutarda olumlu fark ile sonuçlandığı görülmektedir.

11. Türkiye Sermaye Piyasası Aracı Kuruluşları Birliği

Bu birliğin iştirakleri aşağıda gösterilmiştir.⁴⁷

1. Gelişen İşletmeler Piyasası AŞ
2. Merkezi Kayıt Kuruluşu AŞ
3. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası AŞ

12. Türkiye Seyahat Acentaları Birliği (TÜRSAB)

Bu birliğin iştirakleri aşağıda gösterilmiştir.⁴⁸

1. Denizciler Turizm ve Denizcilik AŞ
2. İzmir Hava Yolları AŞ
3. KOMER AŞ
4. Seyahat Acentaları Meslek Eğitim Hizmetleri AŞ
5. TURSER TURSAV Servis Sigorta Acenteliği Ltd. Şti.
6. TÜRSAB Seyahat Acentaları Hizmetleri Ticaret Limited Şirketi.

13. Turist Rehberleri Birliği (TUREB)

Bu birliğe ait bir iktisadi işletme olduğu anlaşılmaktadır: TUREB iktisadi işletmesi⁴⁹. Birliğe ait internet sitesinde çalışma tarihi itibarıyla bu iktisadi işletmenin faaliyet konusuyla ilgili bir bilgi bulunmamaktadır.

⁴⁷ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 916.

⁴⁸ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 974, 975.

⁴⁹ Turist Rehberleri Birliği, <http://www.tureb.org.tr/tr/Page/Detail/84>. (18.11.2017).

14. Ankara YMM Odası

Bu odaya ait bir adet iktisadi işletme bulunduğu anlaşılmaktadır: Ankara YMM Odası İktisadi işletmesi. İnternet sitesinde yayımlanmış olan 2016, 2017 ve 2018 yılı çalışma raporlarında ⁵⁰ bu yıllara ilişkin Denetleme Kurulu raporlarına da yer verilmiş olup bu raporlardaki bilgilerden, Ankara YMM Odası İktisadi İşletmesinin eğitim organizasyon, basılı yayın, radyo ve televizyon, bilgisayar ve bilgi işlem konularında faaliyet göstermek üzere 2012 yılında 10.000TL sermaye ile kurulduğu, işletme faaliyetinin tüzüğüne göre ve yönetim kurulu kararları doğrultusunda yürütüldüğü, ayrı bir bütçesi ve muhasebesinin olduğu, iktisadi işletme adına yevmiye, defter-i kebir ve envanter defterleri tasdik ettirildiği, muhasebesinin bir SMMM tarafından tutulduğu ve yıllık faaliyet ve sonuçlarının tüzük uyarınca oda denetleme kurulu tarafından denetlendiği anlaşılmaktadır. Anılan denetleme raporunda yer verilmiş olan 2015-2016 yıllarına ait bilanço ve gelir tablolarına göre geçmiş yıllarda kâr elde edilmiş olduğu, 2015 yılında eğitim hizmet faaliyetinden hasılat elde edilmiş olduğu ve maliyet ve giderler ile menkul kıymet satış geliri sonucunda dönem faaliyetinin kâr ile sonuçlandığı, bu dönem kârından vergi karşılığı ayrıldığı, 2016 ve 2017 yıllarında her hangi bir satış geliri bulunmadığı ve genel yönetim giderlerinden dolayı bu dönemlerdeki faaliyetlerinin sonucunun zarar olduğu, 2018 yılında ise eğitim hizmeti verilmiş olduğu ve vergi ve diğer yükümlülükler karşılığı ayrıldığı dönemin net kârla (118.305,00TL) sonuçlandığı anlaşılmaktadır.

⁵⁰Ankara YMM Odası Çalışma Raporları,

<http://www.ankaraymmo.org.tr/#!/webicerik2/557f611e710a7713a423bdaa>. (26.01.2018; 17.06.2019).

15. Maden Mühendisleri Odası

Bu odaya ait Maden Mühendisleri Odası İktisadi İşletmesi ⁵¹ bulunduğu anlaşılmakta olup Odanın 2016-2017 dönemi çalışma raporunda iktisadi işletmeye ait gelir tablosu ve bilançosu da bulunmaktadır. Anılan rapora göre bu iktisadi işletmenin sermayesinin 58.494,00TL olduğu, 2.791.819,74 TL satış hasılatının büyük kısmının belge ve hizmet karşılığı gelirlerden ve Zonguldak şubesinin lokal gelirlerinden oluştuğu; 3,1 milyon TL olan giderlerin de gelir kalemlerine paralellik arz ettiği ayrıca personel giderlerinin de payının büyük olduğu anlaşılmaktadır. Mali tablolarındaki bilgilere göre oda iktisadi işletmesinin 2017 dönemine ilişkin faaliyeti zararlı (130,5 bin TL) sonuçlanmıştır⁵².

16. Makine Mühendisleri Odası

Odanın internet sitesindeki Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavir Raporundaki bilgilerden odaya ait Teknik Hizmetler Belgelendirme Birimi İktisadi İşletmesi adında bir iktisadi işletme bulunduğu anlaşılmaktadır⁵³. Öte yandan bazı ticaret odalarına ait iştiraklerin bulunduğu anlaşılmaktadır⁵⁴. Bunlar aşağıda gösterilmiştir.

17. Kayseri Ticaret Odası

Bu odanın iştirakleri şunlardır⁵⁵.

⁵¹ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 441.

⁵² Maden Mühendisleri Odası 44. Dönem Çalışma Raporu 2014-2016, Bölüm 13 Mali Rapor, http://www.maden.org.tr/resimler/ekler/be2402b2fb63544_ek.pdf?tipi=19&turu=X&sube=0_ (19.06.2019).

⁵³ Makine Mühendisleri Odası, Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavir Raporu https://www.mmo.org.tr/sites/default/files/mali_veriler/ymm_raporu_2015.pdf. (18.12.2017).

⁵⁴ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek1 s.137-139

⁵⁵ Cumhurbaşkanlığı DKK, agr, Ek, s. 137-138.

1. Askeri Pil Sanayi ve Tic. AŞ
2. ÇİNKUR AŞ
3. Erciyes Teknopark AŞ
4. Gümrük ve Turizm İşletmeleri.
5. Halk Bankası AŞ
6. KAYGAZ AŞ
7. Kayseri Otelcilik AŞ
8. Kayseri Serbest Bölgesi Kurucu ve İşletici AŞ
9. Kayseri Tekstil AŞ
10. Kay-Tur.
11. Yak-Taş Yakacak AŞ

Kayseri Ticaret Odasının iştirakleri arasında, internet sayfasındaki bilgiye erişim tarihi itibariyle aşağıdakiler de bulunmaktadır⁵⁶.

1. Kayseri Dünya Tic. Merk.
2. Kayseri Türk Kül. Arş. Vkf.
3. Kayseri Ticaret Odası Turizm İşletmeleri AŞ
4. ABİGEM Avrupa Birliği İş Geliştirme Merkezi AŞ
5. TOBB Personeli Sigorta Ve Emekli Sandığı Vakfı.
6. Balo Batı Anadolu Lojistik Organizasyonlar AŞ

Kayseri Ticaret Odasının iştiraklerine ilişkin güncel bilgi aşağıdaki gibidir⁵⁷.

1. ABİGEM Avrupa Birliği İş Geliştirme Merkezi A.Ş
2. ASPİLSAN AŞ

⁵⁶ http://www.kayserito.org.tr/istiraklerimiz_Odamiz_4_1.html. (18.12.2017).

⁵⁷ <https://www.kayserito.org.tr/odamiz/istiraklerimiz>. (19.06.2019).

3. Erciyes Teknopark AŞ
4. Gümrük ve Turizm İşletmeleri Tic. AŞ
5. Halk Bankası AŞ
6. Kayseri Büyükşehir Enerji AŞ
7. Kayseri Dünya Ticaret Merkezi
8. Kayseri Ticaret Odası Turizm İşletmeleri AŞ

18. İstanbul Ticaret Odası (İTO)

İTO'nun iştirakleri şunlardır⁵⁸.

1. Doğu Yatırım Holding AŞ
2. Dudullu OSB Müteşebbis Teşekkülü
3. Formula İstanbul Yatırım AŞ
4. İkitelli OSB Müteşebbis Teşekkülü
5. İstanbul Tuzla Boya ve Vernik OSB Müteşebbis Teşekkülü
6. İstanbul Tuzla Mermerciler OSB Müteşebbis Teşekkülü
7. Motor Sporları ve Organizasyon AŞ
8. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası AŞ
9. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası AŞ

İTO'nun hissedarı olduğu kuruluşlara ilişkin güncel bilgiler aşağıda gösterilmiştir⁵⁹.

1. Bilişim Vadisi
2. Formula Yatırım AŞ
3. Gümrük ve Turizm İşletmeleri Ticaret A.Ş (GTİ)

⁵⁸ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr.,Ek, s. 138

⁵⁹ <https://www.ito.org.tr/tr/kurumsal/hissedari-oldugumuz-kuruluslar>. (14.01.2020).

4. İstanbul Dünya Ticaret Merkezi AŞ (İDTM)
5. Teknopark İstanbul AŞ
6. Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası AŞ
7. Türkiye Sınai Kalkınma Bankası AŞ (TSKB)
8. Umumi Mağazalar Türk A.Ş (UMAT)

19. Edirne Ticaret ve Sanayi Odası (ETSO)

Bu odanın iştirakleri aşağıda gösterilmiştir ⁶⁰.

1. Edirne Et ve Et Ürünleri Entegre Tesisleri San. Tic. AŞ
2. Edirne Girişim Çimento Madencilik AŞ
3. Edirne Turizm AŞ (ETUR)
4. Gümrük ve Turizm İşletmeleri AŞ
5. İpsala Gümrük UMAT AŞ
6. Set Çimento AŞ
7. Trakya Teknopark Yönetici AŞ

Diğer yandan internet sitesindeki bilgilere göre ETSO'nun iştirakleri şunlardır⁶¹.

1. Limak Batı Çimento Sanayi ve Ticaret AŞ
2. ETUR Edirne Turizm ve Endüstri AŞ
3. Edirne Girişim Enerji Lojistik Hizmetleri Sanayi ve Tic. AŞ
4. UMAT Gümrük ve Turizm İşletmeleri Tic. AŞ
5. Gümrük ve Turizm İşletmeleri Tic. AŞ
6. Trakya Teknopark Yönetici AŞ

⁶⁰ Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 139.

⁶¹ <http://etso.org.tr/site/kurumsal/istiraklerimiz>. (10/10/2019)

7. Trakya Avrupa Birliğı İş Geliştirme Merkezi (ABİGEM) AŞ

20. Ankara Ticaret Odası (ATO)

ATO'nun iştirakleri řunlardır⁶².

1. Baştaş Başkent Çimento Sanayi AŞ
2. Ereğli Demir ve Çelik Fab. AŞ
3. Gümrük ve Turizm İşletmeleri AŞ
4. Halk Bankası AŞ
5. İhracat Bankası AŞ
6. Koç Holding AŞ
7. T.C. Merkez Bankası AŞ
8. UMAT Umumi Mağazalar AŞ

⁶² Cumhurbaşkanlığı DDK, agr., Ek, s. 139.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME

I. TİCARET HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME

A. TİCARİ İŞLETME İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Ticaret hukuku, en sade bir şekilde, üretim, değişim ve tüketime yönelik ticari faaliyetleri düzenleyen hukuk dalı olarak tanımlanabilir. Ticaret hukukuna ilişkin düzenlemeler cumhuriyet öncesinden başlamış ve günümüze kadar çeşitli değişikliklerle gelmiştir. Bu kapsamda 1850 yılında kabul edilmiş olan Kanunname-i Ticaret cumhuriyetle birlikte yerini 1926 tarihli 865 sayılı Ticaret Kanunu'na, bu kanun yerini 1956 tarihli 6672 sayılı Ticaret Kanunu'na, bu kanun da yerini 2011 tarihli 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) bırakmıştır⁶³.

TTK'da esas itibariyle ticari işletme temelinden hareket edilmiş, bununla beraber yer yer ticari işletmenin önüne geçirilmek suretiyle bazı düzenlemelerde tacir kavramı da esas alınmıştır⁶⁴. TTK'da iktisadi işletme deyimi değil, ticari işletme deyimi temel kavram olarak karşımıza çıkmaktadır. Ticaret hukukunun temel kavramlarından biri olan “ticari işletme” deyimi hem TTK'da hem de mülga TTK'da kullanılmıştır. Ticari işletme deyimi, yürürlüğünden önce de Türk hukukunda bilinen bir deyim olmakla beraber mülga TTK'da tarif edilmemiştir⁶⁵.

⁶³ Sabih Arkan, **Ticari İşletme Hukuku**, 20. Bası, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı) Y. No:535, 2019, s.1.

⁶⁴ Arkan, age., s. 25.

⁶⁵ Rıza Ayhan, Mehmet Özdamar, Hayrettin Çağlar, **Ticari İşletme Hukuku**, Genel Esaslar, 3. Bası, Ankara, Yetkin, 2010, s. 39.

Ticari işletme deyimi, TTK'da Ticaret Sicili Tüzüğü'nden esinlenilmek suretiyle müspet bir cümle ile tanımlanmıştır⁶⁶. Ticari işletme deyimi, vergi kanunlarında da geçen bir deyim olup iktisadi faaliyet, iktisadi işletme ifadeleriyle yakın ilişkisi bulunmaktadır.

1. İktisadi Faaliyet

Gelir temin etmek maksadıyla yapılan tüm faaliyetler iktisadi faaliyettir. Ticari işletme sayılmak için iktisadi faaliyet yetmez ayrıca diğer bazı şartlar gerekir. O hâlde her ticari işletme, gelir temin etme maksadını taşımak sebebiyle iktisadi faaliyet olmasına karşın, her iktisadi faaliyet ticari işletme değildir⁶⁷.

Bir ekonomide, ne tür mal ve hizmetlerin hangi miktarda ve nasıl, kimler tarafından ve kimler için üretileceği şeklindeki iktisadi sorunlarla ilgili karar verici olan ev halkı, işletmeler ve devlet gibi karar birimlerinin insan ihtiyaçlarını karşılamak için yaptıkları tüm faaliyetler iktisadi faaliyet olarak tanımlanmıştır. Sermayeli veya sermaye olmaksızın, bedeni veya fikri, tek başına veya bir organizasyon dâhilinde, arızı veya devamlı, sonucunda kar edilsin veya elde edilenle sadece maliyet karşılasın ya da zarar edilsin yeter ki gelir temin etmek amacına yönelik olsun her türlü faaliyet iktisadi faaliyet kapsamında görülmüştür⁶⁸.

Faaliyetin iktisadi olması demek, faaliyetin gerçekleştirilmesinde gelir sağlama hedefinin bulunması demektir. Gelir sağlamayı hedef edinmeyen hayır veya kültürel ve sanatsal amaçlarla yapılan faaliyetler iktisadi değildir. Gelir sağlama hedefi bulunmasına rağmen, faaliyetin çeşitli nedenlerle gelir elde edilmeden sonuçlanması hatta zarar

⁶⁶ Arkan, age., s. 26.

⁶⁷ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age., s. 40.

⁶⁸ Yunus Şengöz, **Türk Vergi Hukukunda İktisadi İşletme**, TÜRMOB Yayınları-325, Sirküler Rapor Serisi, 2007-11, Ankara, 2007, s. 1.

edilmiş olması o faaliyetin iktisadilik niteliğini ortadan kaldırmaz. Modern işletme görüşüne göre, faaliyetin iktisadi niteliğini belirleyen gelir sağlamayı hedefleme unsuru önemini kaybetmiştir. Bu görüşe göre faaliyetin iktisadi olup olmadığında önemli olan **iktisadi bir organizasyonun** varlığıdır⁶⁹.

2. İktisadi İşletme

Nelerin iktisadi işletme sayılacağı ön meselesi hakkında TTK'ya hüküm konulmamıştır. İktisadi işletme, iktisadi faaliyetlerin, emek ve sermayenin muayyen organizasyonu ile yapılmasıdır. Ticari işletmeden bahsedebilmek için *gelir temin etmek* maksadıyla emek ve sermayenin muayyen bir organizasyonla bir araya gelmiş olması gerekir. Dolayısıyla “**her ticari işletme bir iktisadi işletmedir**” fakat “**her iktisadi işletme ticari işletme değildir**”⁷⁰. Bir iktisadi işletmenin ticari işletme sayılması için devamlılık, gelir sağlama maksadı, bağımsızlık, esnaf işletmesi sınırını aşmak gibi şartları taşıması gerekir. İktisadi işletmelerde devamlılık unsuru şart değildir. Dolayısıyla devamlılık unsurunu taşımayan iktisadi işletme ticari işletme sayılmaz⁷¹.

3. Ticari Teşebbüs

Devamlı bir gelir sağlama maksadı ile bağımsız olarak yapılan bütün iktisadi faaliyetler olarak tanımlanan ticari teşebbüs, “*esnaf işletmesini de içine alan dolayısıyla da ticari işletmeden daha geniş bir kavram*”dır⁷². Ticari teşebbüs, devamlılık, gelir sağlama maksadı ve bağımsızlık unsurlarını içerir. Bu sebeple esnaf işletmesini de kapsar.

⁶⁹ Sami Karahan, “Ticari İşletme Ve Tacir Kavramları ile İlgili 6102 Sayılı Ticaret Kanunu Hükümlerinin Değerlendirilmesi” Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi (MÜHF-HAD) Cilt: 18, Sayı: 2, Yıl: 2012 (Özel Sayı).

⁷⁰ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age. s. 40.

⁷¹ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age. s. 40-41.

⁷² Ayhan-Özdamar-Çağlar age., s. 40.

Oysa esnaf işletmesi ticari bir teşebbüs olduğu halde ticari bir işletme değildir. Çünkü esnaf işletmesinde işlerin hacim ve önemi belirli sınırları aşmaz.

Ticari teşebbüsten farklı olduğu vurgulanarak “*iktisadi işletme, sermaye, emek ve müteşebbis üçlüsünün bir organizasyon içinde bir araya gelip faaliyet göstermesi*”⁷³ olarak tanımlanmıştır. İktisadi-hukuki bir bütün ve müessesenin dış çevre ile olan ilişkilerini gösteren bir kavram olarak “teşebbüsün” iktisadi olmayan amaçlar için de kurulabileceği, buna karşın teknik-iktisadi bir bütün ve müessesenin sadece iç bünyesi ile olan ilişkilerini gösteren bir kavram olarak “işletmenin” iktisadi amaçlar için kurulabileceği belirtilmiştir. İktisadi olan teşebbüsler iktisat ilmince; ticari amaçlı teşebbüsler ise hukuk ilmince⁷⁴ konu alınır. Sıkça tekrar edilen bir ifadeyle her ticari işletme özde bir işletme olmakla birlikte, her işletme ticari işletme değildir⁷⁵. “*Her ticari işletme bir iktisadi işletmedir. Ancak her iktisadi işletme ticari olmayabilir*”⁷⁶. Teşebbüs üst bir kavram olup içine ticari işletmeleri, şubeleri, esnafları alır⁷⁷.

B. TİCARİ İŞLETME

1. Tanımı

Mülga TTK’da ticari işletme tarif edilmek yerine ticari işletme sayılan müesseseler belirtilmiş idi. Buna göre ticari işletme sayılan müesseseler; ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler idi. Bu sayılan müesseseler, ticari işletmenin unsurlarına da sahip olmak şartıyla ticari işletme niteliği kazanırlar. Esnaf

⁷³ Selma Çetiner, Armağan Ebru Bozkurt Yüksel, **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, Detay Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, Ankara 2014, s. 28-30.

⁷⁴ Çetiner-Yüksel, age., s. 27.

⁷⁵ Arkan, age., s. 27.

⁷⁶ Çetiner-Yüksel, age., s. 28.

⁷⁷ Çetiner-Yüksel, age., s. 27.

faaliyetinin sınırını aşan özelliklerde olup Kanun’da sayılmış müesseseler ve mahiyetçe bunlara benzeyen işler (menkul mal alım satımı, kıymetli evrak alım satımı, imal ve inşaat işleri, madencilik, matbaacılık, gazetecilik, kitapçılık, yayın, ilan ve istihbarat işleri, özel okul, hastane, açık satış yerleri, umumi mahaller işletilmesi, umumi mağaza ve depoculuk, ambarcılık, borsa ve kambiyo, sarraflık, bankacılık, sigortacılık, yolcu ve yük taşımacılığı, su, gaz, elektrik dağıtımı, telefon, radyo, haberleşme ve yayın işleri, her türlü aracılık işleri ve mahiyetçe bunlara benzeyen işler) ticarethane ve dolayısıyla ticari işletme kabul edilmiştir. Ticarethane kapsamında olan imalat işinden farklı olarak fabrikacılık mutlaka makine veya diğer teknik vasıtalarla yapılan bir ürün vücuda getirme işi (sınai faaliyet) olarak belirtilmiş ve ticari işletme sayılmıştır. Ayrıca işlerin hacim ve önemi, ticari muhasebeyi gerektiriyor ve ona ticari veya sınai bir müessese şekli ve mahiyeti veriyor ise bu durumda, Kanun’da sayılan toprak veya çiftçi ürünlerini olduğu gibi veya zirai sanatı dolayısıyla şeklini değiştirerek satmak, esnafın, güzel sanatlar erbabının bizzat veya işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler üretmesi ve satması şeklindeki işleri görmek üzere açılan müesseseler ise *ticari şekilde işletilen diğer müessese* olarak belirtilmiş ve ticari işletme sayılmıştır. Ticarethane ve fabrika olarak vasıflandırılmayan diğer müesseseler de bu kapsamda yani ticari şekilde işletilen diğer müessese olarak kabul edilmiştir⁷⁸.

Mülga TTK’da tanımı yapılmamakla birlikte eski tüzükte tanımlanan ticari işletme kavramının TTK’da bu tüzükteki tanımdan esinlenmek suretiyle müspet bir tanımının yapıldığı görülür⁷⁹. Gerçekten de TTK’nın birinci kitabının başlığı “Ticari işletme” olup 11’inci maddenin 1’inci fıkrasında ticari işletmenin tanımı yapılmış ve tanımda ticari işletmenin unsurları belirlenmiştir. Buna göre, “*Ticari işletme, esnaf*

⁷⁸ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age. s. 40-46.

⁷⁹ Arkan, age., s. 26.

işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.”

Ticari işletmenin unsurları şu şekilde de tasnif edilebilir⁸⁰.

- 1) Esnaf işletmesinin aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutma,
- 2) Devamlılık,
- 3) Bağımsızlık.

Bu unsurları aşağıdaki gibi tasnif edilmesi de mümkündür⁸¹.

- 1) Gelir sağlama hedefi,
- 2) Devamlılık,
- 3) Esnaf faaliyeti sınırlarını aşmak,
- 4) Faaliyetin devamlı olması ve bağımsız yürütülmesi.

TTK’nın tanımladığı anlamda bir ticari işletmeden bahsedebilmek için yukarıda sayılan unsurların aynı anda mevcut olması gerekir. Bu unsurlar aynı anda mevcut olduğunda, iktisadi işletme “ticari işletme” niteliğini kazanır. Bu unsurlardan birinin eksilmesi ise bu niteliğin kendiliğinden kaybına yol açar. Ticari işletme niteliğinin anılan unsurlardan her hangi birinin varlığına veya yokluğuna bağlı olarak kendiliğinden kazanılması veya kaybedilmesi, ticari işletme sıfatının kazanılıp kaybedilmesi için hukukumuzda her hangi bir şekil şartının olmamasının bir sonucudur⁸². Ticaret Sicili Yönetmeliği’nde ticari işletme TTK’da yapılan tanımın aynısıdır. TTK’da yapılan bu tanımlama sonrasında artık, esnaf işletmesi için belirlenen sınırı aşan düzeyde gelir sağlayan her tür işletme ticari işletme sayılmaktadır. Böylece, bu kapsama giren

⁸⁰ Arkan, age., s. 27-31.

⁸¹ Çetiner-Yüksel, age., s. 28-30.

⁸² Ayhan-Özdamar-Çağlar, age., s. 41.

işletmelerin; ticarethane, fabrika veya ticari şekilde işletilen diğer bir müessese olup olmadığının bir önemi kalmamıştır⁸³.

Yukarıda verilen kanuni tanımdan anlaşılacağı üzere bir *ticari işletmeden* bahsedebilmek için evvela bir organizasyon dahilinde iktisadi ve ticari faaliyetleri hedeflemiş bir işletmenin varlığından bahsetmek gerekir. Bu işletmenin esnaf işletmesi için belirlenen sınırın üzerinde bir gelir sağlama hedefi olmalı, bu hedefe ulaşmak için devamlı bir faaliyet içinde bulunmalı ve bu faaliyeti bağımsız bir şekilde yürütmelidir⁸⁴. Bu hususlar, iktisadi işletmenin unsurları (öğeleri⁸⁵) olarak ifade edilmekle birlikte bazı yazarlar bunları iktisadi işletmenin nitelikleri olarak adlandırmıştır⁸⁶. TTK hükümleri (md. 1522) dikkate alındığında, ticari işletmelerin, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler ile büyük işletmeler şeklinde tasnif edilebileceği söylenebilir⁸⁷.

2. Ticari İşletmenin Unsurları

a. Gelir Sağlama Hedefi

Tüm işletmelerde olduğu gibi ticari işletmenin de gelir sağlamayı amaç edinmiş olması şarttır⁸⁸. Gelir sağlama amacının teorik olarak var olması dahi yeterlidir. İşletmenin fiilen sürekli gelir elde etmesi de gerekmez. Bazen veya sürekli olarak zarar da edebilir. Gelir sağlama amacıyla kurulmayan işletmeler ticari işleme değildir. Örnek

⁸³ Arkan, age., s. 26.

⁸⁴ Ali Bozer, Celal Göle, **Ticari İşletme Hukuku**, İkinci Bası, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü Yayını, Ankara 2013, s.7-11.

⁸⁵ Unsur kelimesine, TDK sözlüğünde “öge” olarak karşılık verilmiş, öge kelimesinin birinci anlamı ise “Bir bütünü oluşturan ve bütünden ayrıştırıldığında da kendi başına anlam taşıyan parça” olarak tanımlanmıştır.

⁸⁶ H. Domaniç, **Ticaret Hukukunun Genel Esasları**, İstanbul 2007, s. 139-144. Aktaran; Bozer-Göle, age., s.7.

⁸⁷ Arkan, age., s. 27.

⁸⁸ Arkan, age., s. 27.

olarak fakir ailelere Ramazan ayında bedava yemek dağıtmak üzere doğrudan hayır amaçlı kurulmuş bir aşevi ticari işletme değildir⁸⁹. Dolayısıyla gelir sağlamayı hedef tutma konusunda önemli olan husus gelir sağlama amacının varlığıdır⁹⁰.

Gelir sağlama deyimi, işletme mal varlığının aktif kısmında kesin olarak bir artma olması demek değildir. Ortaklarının mal varlıklarının azalmasını önlemek suretiyle ekonomik değer taşıyan bir faaliyette bulunan tüketim kooperatiflerinde olduğu⁹¹ gibi işletmenin mal varlığında bir azalma olmaması da neticede bir gelirdir⁹². Gelir sağlama, daha genel bir ifadeyle iktisadi menfaat sağlamayı hedef olarak belirlemeyen işletmelerin ticari işletme olmasından bahsedilemez⁹³.

Rekabeti önleyici meslek kuruluşlarının, ortaklarının mal varlığının eksilmesini önlemek amacı göz önünde bulundurulduğunda bu şekilde ekonomik değer ifade eden bir faaliyetin⁹⁴ de ticari işletme olduğu söylenebilir.

Öte yandan bu unsur açısından, elde edilmiş olan gelirin nerelere ve nasıl sarf edildiği önemsizdir. Yani bu gelirin kamuya yararlı amaçlarla harcanması bu işletmenin ticari işletme olmadığını göstermez. Fakat hayır amacıyla fakirlere bedel almaksızın ilaç veren bir eczane de gelir sağlama hedefi olmadığı için ticari işletme sayılmaz⁹⁵. Ayrıca

⁸⁹ Mehmet BAHTİYAR, **Ticaret Hukuku**, 1. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları, 2013, s. 3.

⁹⁰ Arkan, age., s. 27.

⁹¹ Bozer-Göle, age., s. 8.

⁹² Arkan, age., s. 28., Çetiner-Yüksel, age., s.29.

⁹³ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age., s.41.

⁹⁴ Bozer-Göle, age., s.8.

⁹⁵ Arkan, age., s. 27.

işletenin hukuki statüsü; yani işletenin devlet, belediye, dernek, vakıf, serbest meslek erbabı olması, ticari işletme tayini açısından önemsizdir⁹⁶.

b. Devamlılık (Faaliyetin Sürekliliği)

Devamlılık unsuru, ticari işletme içinde yürütülen faaliyetle ilgili olup sadece tek sefere özgü, tasadüfen yapılan faaliyetler, bir ticari işletmeye vücut vermezler⁹⁷. Devamlılık işletmenin faaliyetinin tesadüfi ve bir defalık olmayıp sürekli olmasıdır. Devamlılık, hiç kesintisiz faaliyet göstermek demek değildir ve işin niteliğine bakılarak o faaliyetinin devamlılığı anlaşılabilir⁹⁸.

Ticari işletmenin unsurlarından biri devamlı faaliyette bulunma maksadıdır. Devamlı olarak faaliyette bulunma maksadı gerekli ve yeterli olup faaliyetin sonradan kesintiye uğramasının, ticari işletme sıfatının kazanılmasında doğrudan bir önemi yoktur⁹⁹.

Devamlılık, faaliyetlerin hiç ara verilmeksizin yıllarca devam edeceği anlamına gelmez. Tesadüfi veya arızı bir ticari faaliyet de daima bir ticari işletmenin var olduğunu göstermez. Bazı faaliyetler mevsimlik olduğu halde devamlılık unsurunu taşıdığı için diğer unsurları da taşımak kaydıyla bu tür mevsimlik faaliyetler de ticari işletmedir¹⁰⁰. Yılın tümünde değil, sadece kış mevsiminde işletilen bir otel de ticari bir işletmedir¹⁰¹.

Devamlılık unsurunda önemli olan süreklilik kasıt ve amacdır. Okulların açık olduğu zamanlarda hizmet veren bir lokantanın tatillerde kapalı olması devamlılık unsuru

⁹⁶ Arkan, age., s. 27.

⁹⁷ Arkan, age., s. 31.

⁹⁸ Çetiner-Yüksel, age., s.29.

⁹⁹ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age., s.42.

¹⁰⁰ Bahtiyar, age., s. 5.

¹⁰¹ Bozer-Göle, age., s. 12.

bulunmadığı anlamına gelmez¹⁰².

c. Bağımsızlık

Faaliyetin bağımsız olarak icra edilmesi, işletmenin diğer bir ticari işletmenin iradesi ve işleminden bağımsız bir şekilde muameleler yapabilmesi demektir. Esnaf işletmesi sınırını aşsa bile bağımsız bir şekilde ifa edilmeyen faaliyetler ticari işletme sayılmaz¹⁰³. Bir ticari işletmenin şubesi, bağımsız olmadığı için ticari işletme sayılmaz¹⁰⁴. Türk doktrinin görüşü olarak TTK'ya yansımış olan bu unsur kapsamında bağımsız olarak faaliyet göstermeyen şubeler, merkeze tabi olduğu için ticari işletme sayılmamakta, fakat bağımsız bir şekilde sözleşmelerde aracılık eden acenteler diğer şartların var olması halinde ticari işletme sayılmaktadır¹⁰⁵. Ana şirket ve bağlı şirket ilişkisi açısından ise bu işletmelerin ayrı tüzel kişiliği bulunduğu göz önüne alındığında, hukuken birbirlerinden bağımsız oldukları kabul edilir¹⁰⁶.

d. Esnaf Faaliyeti Sınırını Aşmak

Bir işletmeye ticari işletme özelliğini kazandıran¹⁰⁷ bu unsur, ticari işletmenin asıl önemli unsurudur. Zira diğer unsurlar esnaf işletmelerinde de bulunabilen unsurlardır. Dolayısıyla ticari işletme ile esnaf işletmesini birbirinden ayırabilmek ancak bu unsur ile mümkündür¹⁰⁸.

¹⁰² Arkan, age., s. 31.

¹⁰³ Ayhan,-Özdamar-Çağlar, age., s. 40.

¹⁰⁴ Bozer-Göle, age., s. 12.

¹⁰⁵ Arkan, age., s. 31.

¹⁰⁶ Çetiner-Yüksel, age., s. 30, 31.

¹⁰⁷ Arkan, age., s. 28.

¹⁰⁸ Bahtiyar, age., s. 4.

TTK'ya göre esnafın iktisadi faaliyeti nakdi sermayeden daha çok bedeni çalışmasına dayanır ve bu faaliyetten elde ettiği kazancı kararname ile belirlenen sınırlar içerisinde kalır. Bu sınırlar VUK'da (md. 177/1.f. -1 ve 3 b.) belirlenen tutarların yarısı, 2'nci bentte yazılı tutarın tamamıdır. Dolayısıyla esnaf işletmesi, ticari işletmeden ayrı olup bunlar arasındaki ayırmda temel ölçüt iktisadi faaliyetten elde edilen kazancın tutarıdır. Bu durumda GVK'da düzenlenen vergiden muaf esnaflar ile basit usule tabi olan gelir vergisi mükellefleri TTK kapsamında esnaf işletmesidirler. İşletme hesabı esasına tabi olan mükelleflerin esnaf işletmesi mi, ticari işletme mi olduğu, bunların elde ettikleri kazancın tutarlarına bakılarak belirlenecektir¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Çetiner-Yüksel, age., s. 30.

TTK kapsamında ticari işletme türlerini aşağıdaki tabloda olduğu gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 3. Ticari İşletme Türleri

1. Gerçek Kişiler	1.1. Gerçek Kişi Ticari İşletmeleri			
	1.2. Adi Ortaklık			
2. Tüzel Kişiler	2.1. Şirketler			
		2.1.1. Anonim		
			2.1.1.1. Bakanlık iznine tabi olan AŞ'ler	
			2.1.1.2. Bakanlık iznine tabi olmayan AŞ'ler	
			2.1.1.3. AŞ statüsündeki İDT'ler	
			2.1.1.4. AŞ statüsündeki Diğer Kamu Ticari İşletmeleri	
		2.1.2. Limited		
		2.1.3. Kollektif		
		2.1.4. Komandit		
	2.1.5. Paylı Komandit			
	2.1.6. Kooperatif			
		2.1.6.1. Kooperatif Birlikleri		
	2.2. Yabancı Şirketin Türkiye Merkez Şubesi			
	2.3. Kamuya Ait Ticari İşletmeler			
		2.3.1. Kamu İktisadi Kuruluşları		
		2.3.2. İktisadi Devlet Teşekkülleri		
		2.3.3. Müesseseler		
		2.3.4. Diğer Kamu Ticari İşletmeleri		
3. Tüzel Kişiliği Olmayan Ticari İşletmeler	3.1. İktisadi İşletmeler			
		3.1.1. Vakıf İktisadi İşletmesi		
		3.1.2. Dernek İktisadi İşletmesi		
		3.1.3. Diğer İktisadi İşletmeler		
	3.2. Donatma İştiraki			
	3.3. Ortaklık			

Kaynak: TOBB, <https://www.tobb.org.tr/TurkiyeTicaretSicilGazetesi/Sayfalar/TicariIsletmeTipleri.html>. (14.02.2018).

Tablo 3’de geçen ticari işletme tiplerine ilişkin kısa açıklamalar kaynak internet sitesinde bulunmaktadır. Buna göre “*gayesine varmak için ticari bir işletme işleten*

dernekler tacir” sayılır (6762 TTK md. 18)¹¹⁰ ve (Tic. Sicili Tüz. md. 72, 73 ve 76)¹¹¹ derneklere ait ticari işletmeler, ticaret siciline tescil edilmek zorundadır. İl ve belediye idareleri gibi kamu tüzel kişileri ve meslek kuruluşları da ticari bir amaçla iktisadi işletme kurabilirler.

Mülga Ticaret Sicili Tüzüğü’nde ve Ticaret Sicili Yönetmeliği’nde tescil konusu ticari işletme kavramına bağlı olarak ele alınmıştır. Mülga tüzükte hakiki ve hükmi şahısların işletmesini ve unvanını ticaret siciline tescil ettirmeğe mecbur olduğu belirtilmiştir. Her tacirin işletmesini tescil ettirmeye mecbur olduğu esası Yönetmelikte de benimsenmiştir. Yönetmelikte ticari işletmelerin ve ticaret şirketlerinin tescili ayrı ayrı kısımlarda düzenlenmiştir. Yönetmelik’te gerçek kişilere, derneklere, vakıflara, kamu tüzel kişilerine, kamuya yararlı derneklere ve gelirin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflara ait ticari işletmeler ve donatma iştirakinin tesciline dair hükümler ticari işletmelerin tescili kısmında (III. Kısım) ayrı; kollektif, komandit ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile anonim ve limitet şirketle ile şirketler topluluğu ve kooperatifler ticaret şirketlerinin tescili ayrı bir kısımda (IV. Kısım) düzenlenmiştir. Mülga Tüzük’te geçmemiş olan iktisadi işletme ifadesi yönetmelikte de geçmemektedir. Tüzükte “hükmi şahıslar” ifadesi kullanıldığı için kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının da ticari işletme sahibi olması halinde bunu tescile zorunlu oldukları sonucu çıkarılabilir. Yönetmelikte işletmesini tescil ettirmek zorunda olanlar tacir olarak ifade edilmiş olup, TTK’daki tacir ile ilgili düzenlemelere bağlı olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının tacir olabilecekleri söylenebilir.

¹¹⁰ Mülga TTK’nın bu hükümleri, mer’i 6102 sayılı TTK’nın 16’ncı maddesinde bulunmaktadır.

¹¹¹ Mülga Tüzüğün bu hükümleri, mer’i Ticaret Sicili Yönetmeliği’nin 52 ve 55’inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Yönetmelik'te ticaret şirketlerinin tescilli kısmında sayılan şirketler dışında kalan ticari işletmeler, derneklere, vakıflara, kamu tüzel kişilerine, kamuya yararlı derneklere ve gelirinin yarısından fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflara ait ticari işletmeler ve donatma iştiraki olarak geçmektedir. Ayrıca başkaca kişi veya kurumlara ait ticari işletmeler şeklinde ayrı bir torba niteliğinde düzenleme de bulunmamaktadır. Ayrıca tüzükte ve yönetmelikte özel olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları anılmamış olup bunlara ait iktisadi işletmelerin tesciline ilişkin bir belirleme de bulunmamaktadır. Dolayısıyla Ticaret Sicili Yönetmeliği'nde (ortağı olabilecekleri ticaret şirketleri ve donatma iştiraki hariç) kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait ticari işletme olabileceğinin öngörülmemiş olduğu söylenebilir. Fakat bu kuruluşlara ait ticari işletmelerin kamu tüzel kişilerine ait olanları gibi tacir sayılması gerektiği göz önüne alındığında, bu işletmelerin de genel olarak tescile dair hükümlere tabi olduğu anlaşılmaktadır.

C. ESNAF İŞLETMESİ

TTK'ya göre ticari işletme ve esnaf işletmesi arasındaki sınır, bu hususta Cumhurbaşkanı (değişiklik öncesi Bakanlar Kurulu) kararıyla belirlenir¹¹² (md. 11/(2.f)). Bu hüküm uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından çıkarılan 18.06.2007 tarihli 2007/12362 sayılı Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayicinin Ayrımına İlişkin Karar'a göre TTK'nın 12'nci (gerçek kişi tacirler) ve 17'nci (donatma iştiraki) maddelerinin uygulanması bakımından esnaf ve sanatkâr ile tacir ve sanayicinin ayrımının nasıl yapılacağı konusu, aşağıdaki madde hükmünde düzenlenmiştir.

“Esnaf ve sanatkâr ile tacir ve sanayicinin ayrımı

MADDE 1 – (1) 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 63 üncü

¹¹² Arkan, age., s. 28.

maddesi ile 6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun 12 nci ve 17 nci maddelerinin uygulaması bakımından;

a) Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunun tespit edeceği ve Resmî Gazete’de yayımlanacak esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunanlardan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan nakdi limitlerin yarısını, (2) numaralı bendinde yazılı nakdi limitin tamamını aşmayanların esnaf ve sanatkâr sayılmaları ile esnaf ve sanatkâr siciline ve dolayısıyla esnaf ve sanatkârlar odalarına kaydedilmeleri,

Ancak, esnaf ve sanatkâr siciline kayıtlı iken, daha sonraki yıllarda yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı, esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerini aşanların kendileri istemedikçe ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği bünyesindeki odalara kayıt için zorlanmaması, yıllık alış veya satış tutarları ya da gayri safi iş hasılatı esnaf ve sanatkâr sayılma hadlerinin altı katını aşanların ise kayıtlarının, esnaf ve sanatkâr sicili marifetiyle ticaret siciline aktarılması,

b) 213 sayılı Vergi Usul Kanununa istinaden birinci sınıf tacir sayılan ve bilanço esasına göre defter tutanlar ile işletme hesabına göre defter tutan ve bu Kararın (a) bendinde belirtilenlerin dışında kalanların tacir ve sanayici sayılmaları ile ticaret siciline ve dolayısıyla Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinin bünyesindeki odalara kaydedilmeleri,

kararlaştırılmıştır.”

Esnaf ve sanatkâr meslek kolları, yukarıdaki maddede geçen Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu’nca verilen bu husustaki kararda, liste halinde tespit edilmiştir (Resmî Gazete:13.06.2007-26551)¹¹³. Anılan Karar’ın 2’nci maddesinde esnaf ve sanatkâr sayılmayanlar belirlenmiştir. Buna göre Karar’a ekli listede yer alan ve üretimle iştigal etmekle birlikte, 5174 sayılı TOBB ile Odalar ve Borsalar Kanunu’nda (md. 5) “SANAYİCİ” tanımı kapsamına dâhil olanlar esnaf ve sanatkâr değildir. Yine TTK (md. 17) ve 5362 sayılı Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu’nda (md. 3/a) belirtilenler dışındakiler de esnaf ve sanatkâr sayılmamıştır.

¹¹³ Arkan, age., s. 28.

Sanayici sayılanlar, 5174 sayılı Kanun’a göre (md. 5) belirlenmiş olup madde metni aşağıda olduğu gibidir.

“Tezgâh, cihaz, makine gibi muharrik kuvvet kullanarak ham madde, yarı ve tam mamulleri, özellik, içerik, bileşim veya şeklini kısmen veya tamamen değiştirmek amacıyla işleyerek, seri halde veya standart olarak yeni bir ürün üretmek suretiyle katma değer oluşturan işyerleri ile yer altı kaynaklarının çıkarılıp işlendiği yerleri işletenler ve bilişim teknolojisi ve yazılım üretenler en az on işçi çalıştırmak şartıyla bu Kanunun uygulanması bakımından sanayici sayılır.”

Yukarıdaki hükümde belirtilenler “sanayici” sayıldığı için, “esnaf ve sanatkâr” sayılmazlar. Bununla birlikte aynı maddede sanayici sayılmayanlara ilişkin belirlemeler de yapılmıştır. Buna göre **sanayici sayılmayanlar** aşağıdaki gibidir.

“a) Seri halinde hazır elbise üretmeyen terziler, fabrika halinde işletilmeyen fırınlar, lokantacı, elbise temizleyici ve benzerleriyle mamullerini toptan satmayıp perakende olarak doğrudan doğruya tüketiciye satan kunduracı, şekerçi, tatlıcı gibi işletmeler,

b) Şehir, kasaba ve köylerdeki su temizleme, arıtma, süzme ve dağıtma tesisleri,

c) İşlemek üzere, üretimleri nev’inden hariçten ham madde almamaları şartıyla, arazide ekim, dikim, bakım ve yetiştirme yollarıyla bitki, hayvan veya hayvan mahsullerinin, bizzat yetiştiricileri tarafından işlenip değerlendirilmesi işlerine tahsis edilen yerler,

d) Üniversiteler, meslek liseleri ve benzeri okulların üretim yapan atölye ve lâboratuvarları, meslek kursları ve cezaevlerindeki atölyeler gibi öğretim ve eğitim amacıyla işletilen yerler,

e) Doğrudan doğruya Milli Savunma Bakanlığı teşkilâtına bağlı olarak çalıştırılan askerî sanayi müesseseleri,”

Öte yandan “esnaf ve sanatkâr” ifadesi, 5362 sayılı Kanun’da (md.3/a) tanımlanmış olup buna ilişkin madde hükmü aşağıda olduğu gibidir.

“Esnaf ve sanatkâr: İster gezici ister sabit bir mekânda bulunsun, Esnaf ve Sanatkâr ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulunca belirlenen esnaf ve sanatkâr meslek kollarına dahil olup, ekonomik faaliyetini sermayesi ile birlikte bedenî çalışmasına dayandıran ve kazancı tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olan, basit usulde vergilendirilenler ve işletme hesabı esasına göre deftere tabi olanlar ile vergiden muaf bulunan meslek ve sanat sahibi kimseleri ... ifade eder.”

Esnaf ve sanatkârlar-tacir ve sanayici ayrımı, yukarıda anılan kararlar kapsamında yapılmaktadır. Bu kararname, esnaf ve sanatkâr ile tacir arasında ayrım yapılmasında objektif ölçüler öngörmüş ve bu yönüyle esnaf-tacir ayrımını kolaylaştırmıştır. Bu kararnameye göre **esnaf ve sanatkâr sayılmak** için,¹¹⁴

1. İktisadi faaliyetin esnaf ve sanatkâr meslek kolları arasında sayılmış bulunması,
2. Ekonomik faaliyetin kişinin sermayesi ile birlikte bedeni çalışmasına dayandırılması,
3. Elde edilen kazancın, tacir veya sanayici niteliğini kazandırmayacak miktarda olması,
4. Basit usulde vergilendirilen, işletme hesabı esasına göre defter tutan veya vergiden muaf esnaf olanların yıllık alım satım veya gayri safi iş hasılatlarının, VUK’da belirlenmiş olan nakdi (md. 177/1.f.-1. ve 3. b) sınırların yarısını, 2’nci bentte belirtilen nakdi sınırı aşmaması, gerekir.

Yukarıda belirtilen şartları tümüyle birlikte taşıyan kişiler, esnaf ve sanatkâr sayılır. Bu kişiler esnaf ve sanatkârlar siciline tescil edilir ve esnaf ve sanatkârlar odasına kaydolunur¹¹⁵.

¹¹⁴ Bozer-Göle, age., s. 10-11.

¹¹⁵ Arkan, age., s. 29.

Ticaret hukuku kapsamında iktisadi faaliyet, iktisadi işletme, ticari teşebbüs, ticari işletme ve esnaf işletmesinin, birbiriyle ilişkileri aşağıdaki şekilde gösterilebilir.



D. TACİR VE TACİR SAYILMANIN SONUÇLARI

TTK'ya göre “*bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kimse*” tacir olarak tanımlanmıştır. TTK'da, tacir ile ilgili hükümler, gerçek kişiler, tüzel kişiler ve donatma iştiraki olarak üç kategoride düzenlenmiştir. Kanun'da tacir olarak sayılanlar arasında ticaret şirketleri de bulunmaktadır (TTK md. 12-17). Kanun'a göre ticaret şirketleri, kollektif şirketler, komandit şirketler, limited şirketler, anonim şirketler ve kooperatiflerdir. TTK'ya göre şahıs şirketleri kollektif şirketler ve komandit şirketlerdir. Anonim şirketler, limited şirketler ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ise sermaye şirkettir. Kanun, ticaret şirketlerinin tüzel kişiliği haiz olduğunu belirtmiştir (md.124-125). Bazı yabancı sistemlerin aksine olarak hukukumuzda ticaret şirketlerinin hepsi tüzel kişiliği (hükmi şahsiyeti) haiz olarak nitelendirilmiştir¹¹⁶.

¹¹⁶ Tuğrul Ansay, **Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi**, 14. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı) Y. No:266, 1992, s. 25.

TTK'ya göre “amacına ulaşmak için ticari bir işletme işleten dernekler ve vakıflar” tacirdir. Kanuna göre “Devlet, il özel idaresi, belediye ve köyler ile diğer kamu tüzel kişilerinin kurduğu ve kendi kuruluş kanunu hükümleri uyarınca özel hukuk hükümlerine göre yönetilen ve ticari şekilde işletilen kurum ve kuruluşlar” da tacir sayılır. Bununla birlikte TTK'ya göre “Devlet, il özel idaresi, belediyeler ve köyler” ve “kamu yararına çalışan dernekler” ile “gelirinin yarıdan fazlasını kamu görevi niteliğindeki işlere harcayan vakıflar” tacir değildir (md.16)¹¹⁷. Öte yandan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ'de tacir, “gerçek kişi tacir”, “tüzel kişi tacir” olarak tanımlanmıştır. Tebliğ'de (md. 3) tacir ile ilgili düzenleme aynen şöyledir.

“Tacir: Gerçek ve tüzel kişi tacirleri; Gerçek kişi tacir: Bir ticari işletmeyi kısmen de olsa kendi adına işleten kişiyi; Tüzel kişi tacir: Ticaret şirketleriyle amacına varmak için ticari bir işletme işleten vakıflar, dernekler ve kendi kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek veya ticari şekilde işletilmek üzere devlet, il özel idaresi, belediye ve köy ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından kurulan kurum ve kuruluşları,

....

ifade eder”.

Kamu tüzel kişileri de ticaretle uğraşabilmektedirler. Devlet, il özel idareleri, belediye ve köyler ile diğer kamu tüzel kişileri tarafından ticari işletme işletilmesi bunlara tacir sıfatı vermez. Yani kamu tüzel kişileri tacir sıfatı kazanmazlar. Bu hallerde tacir sıfatı, bunların kurup işlettiği teşekkül ve müesseselere verilir. Kamu tüzel kişilerin kurulup işletilen ticari işletmelere tacir sıfatı verilebilmesi için bu teşekkül ve müesseselerin; “kamu tüzel kişilerinin kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek ve/veya ticari şekilde işletilmek üzere kurulmuş olması”

¹¹⁷ Bahtiyar, age., s. 14.

gerekir. Bu teşekkül ve müesseseler tüzel kişiliği haiz olmasa da tacir sıfatını kazanır ve fakat bunların kurucusu olan kamu tüzel kişiliği tacir sıfatını kazanmaz. Dolayısıyla hükmi şahsiyeti/tüzel kişiliği olmasa da bu tür teşekkül ve müesseseler tacir olmaları hasebiyle bir ticaret unvanı seçmek ve kullanmak ve bunların kurucusu kamu tüzel kişisi de bu işletmeyi ve unvanı tescil ettirmek zorundadır. Bu durum, hukuki kişiliği olmadığı halde tacir sıfatı bulunan işletmeler olabileceğini göstermektedir¹¹⁸.

Kamu tüzel kişilerine ait veya bağlı olan teşkilat ve müesseseler tacir olmak hasebiyle ticari defterleri tutmak, gerekli belgeleri muhafaza etmek ve ticari uyumazlıklarda ibraz etmek zorundadırlar. Bunlar, “basiretli bir iş adamı gibi hareket etmek”, ilgili odaya (ticaret, sanayi, ticaret ve sanayi) kaydolmak gibi tacir olmanın gereklerine de tabidirler.

TTK’da ve diğer düzenlemelerde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının tacir olup olmadığı, bunlara ait iktisadi işletmelerin tacir sayılıp sayılmadığı gibi hususlarda açık bir belirleme yoktur. Bununla birlikte TTK’nın tacir tanımında yer alan “*ticari bir işletmeyi doğrudan veya dolaylı olarak kendi adına işleten kimse*” genel ifadesi içinde bu meslek kuruluşlarının da yer aldığı söylenebilir. Gerçekten de TTK’nın kamu tüzel kişilerine ait ticari işletmeleri tacir saydığı göz önünde bulundurulduğunda kamu tüzel kişiliğini haiz bulunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları kendisi tacir sayılmasa da bunlara ait ticari işletmelerin tacir sayılması gerektiğini anlamak daha kolay olmaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının tüzel kişilikleri itibariyle tacir olması söz konusu değildir. Fakat bu meslek kuruluşlarının kuruluş kanunları gereğince özel hukuk hükümlerine göre yönetilmek ve/veya ticari şekilde işletilmek üzere kurulmuş

¹¹⁸ Çetiner-Yüksel, age., s. 85.

olan ticari işletmeleri tacir sayılır ve tacir sayılmanın zorunlu sonuçları olan ticaret siciline tescil, ticari defter tutma, basiretli bir iş adamı gibi davranma, iflasa tabi olma gibi hükümlere tabi olurlar.

Ticaret şirketlerinin, ayrı bir mameleki/malvarlığı vardır. Dava açabilir, aleyhine dava açılabilir, haiz oldukları tacir sıfatı sebebiyle iflasa tabi olup, ticaret siciline kaydolmak, ticari defterler tutmak, bir ticaret unvanı almak zorundadırlar¹¹⁹.

Tacir olmanın bazı hukuki sonuçları vardır. Bunlardan bir kısmı; ticaret siciline kaydolma, odalara kayıt yaptırma, ticaret unvanı seçme ve bu unvanı kullanma zorunluluğu, ticari defter tutmak, iflasa tabi olmak, basiretli bir iş adamı gibi davranmak, ücret isteme hakkı, faiz isteme hakkı, fatura düzenleme, fatura ve teyit mektubuna itiraz etme, ücret ve cezai şartın azaltılmasını isteyememe gibi sonuçlardır¹²⁰.

Bir hukuki işlem yapılırken, bu hukuki işlemin doğuracağı sonuçları veya işlem şartlarında gerçekleşecek olan değişiklikleri önceden tahmin edebilmek, kestirebilmek¹²¹ şeklinde ifade edilebilecek olan basiretli bir iş insanı gibi hareket etmek tacir olmanın önemli hukuki sonuçlarından biridir. Bu mükellefiyetteki ihtimamın ölçüsü, objektiftir, yani *“borçlu gibi aynı sınıfa dâhil tedbirli ve muktedir bir tacirin aynı durumda göstereceği”* özendir¹²². Diğer bir anlatımla, basiretli bir tacir gibi davranma konusunda, tacirin kendi işlerinde göstermekte olduğu özen (sübjektif ölçüt) değil, aynı şartlar altında bulunan bir tacirin göstermesi beklenen özen (objektif ölçüt) esastır¹²³.

¹¹⁹ Ansay, age., s. 26.

¹²⁰ Arkan, age., s. 145-178., Bahtiyar, age., s. 14-16.

¹²¹ Çetiner-Yüksel, age., s. 114.

¹²² Ayhan-Özdamar-Çağlar, age., s. 92.

¹²³ Bahtiyar, age., s. 15.

Ticari işletmenin amacı gelir sağlamak olduğuna göre tacirin ticari işletmesiyle alakalı olarak yaptığı iş ve/veya sunduğu hizmet için kural olarak bir ücret ödenmesi gerekir¹²⁴. Kural olarak tacirler hiçbir işi ücretsiz yapmaz. Bu durum, “*ticaret hayatında her şeyin bir bedeli vardır ve hiçbir şey kural olarak karşılıksız yapılamaz mantığına*” dayanır¹²⁵. Dolayısıyla tacirle iş yapan her kes bu iş karşılığında tacire bir ücret ödemekle yükümlü olur. Tacirin avans vermiş veya masraf yapmış olması sebebiyle faiz talep etme hakkı da vardır. Tacirin bu hakları, kanundan doğmaktadır¹²⁶. Bu kanuni hak, tacir ile tacirin iş yaptığı, hizmet gördüğü kişi arasında ücret veya faiz anlaşması bulunmaması halinde önem kazanır¹²⁷. Bununla birlikte sözleşmeye aksine hükümler de konulabilir¹²⁸.

Öte yandan ticari işletme kavramı dışında kalan esnaf tacir sıfatını haiz olmayıp kural olarak TTK hükümleri esnaf hakkında uygulanmaz. Bununla beraber ücret isteme, yaptığı masraflar ve verdiği avanslar için faiz talep etme hakkından, hapis hakkından ve kullandığı işletme adını tescil ettirme zorunluluğu ve koruma imkânından esnafın da yararlanması mümkündür¹²⁹.

II. VERGİ HUKUKUNDA İKTİSADİ İŞLETME

A. GENEL OLARAK

Ticaret hukukuyla ilgili bölümde de açıklanmış olduğu üzere, her ticari işletme, özünde iktisadi bir işletmedir. İktisadi işletmeler ya ticari işletme ya da esnaf işletmesi olmak durumundadır. Bir iktisadi işletmenin, Esnaf Kararnamesinde yer alan objektif

¹²⁴ Çetiner-Yüksel, age., s. 119.

¹²⁵ Bahtiyar, age., s. 15.

¹²⁶ Ayhan-Özdamar-Çağlar, age., s. 94.

¹²⁷ Bozer-Göle, age., s. 61.

¹²⁸ Çetiner-Yüksel, age., s. 119.

¹²⁹ Arkan, age., s. 179-181.

ölçüler göz önünde bulundurularak esnaf işletmesi olup olmadığı belirlenebilmektedir. Bir işletmenin esnaf işletmesi ölçülerini aşması durumunda bir ticari işletmeden bahsedilir. Ticari işletmeler, ticari, sınai, zirai ve mesleki konularda olabilir¹³⁰.

Esnaf işletmesi deyimini TTK’da tanımlanan bir deyim olup vergi kanunlarında böyle bir deyme rastlanılmamıştır. TTK’nın tanımladığı “ticari işletme” deyimini vergi kanunlarında ifade olarak geçmekle birlikte bu deyim her hangi bir tanımına rastlanılmamıştır. Bazı vergi kanunlarında “ticari, sınai ve zirai işletme” ifadelerinin geçtiği, fakat ticari ve sınai işletme ile ilgili bir tanımın bu kanunlarda bulunmadığı, sadece “zirai işletme” ile ilgili bir tanımlamanın GVK’da bulunduğu anlaşılmaktadır¹³¹.

Türkiye’de gelir üzerinden alınan vergiler gelir ve kurumlar vergisi olup gerçek kişilerin gelirleri GVK’nın mevzuuna, KVK’da mükellef olarak sayılmış olan çeşitli kurumların kazançları ise KVK’nın konusuna girmektedir. KVK, tüzel kişi kurumların kazançları yanında tüzel kişiliği bulunmayan bazı kurum ve kuruluşların kazançlarını da verginin konusu içine almıştır. Bu anlamda Kanun’da ait oldukları kurumlar dernek ve vakıf olarak belirtilen iktisadi işletmeler de mükellefler kapsamındadır.

B. KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİ İKTİSADİ İŞLETME

1. Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinde Tarihi Süreç

a. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanun’a Göre Ticari Gaye Güden Müesseseler

Türk vergi sisteminde *genel ve özel bütçeli idarelere ve kamuya yararlı derneklere ait olup ticari bir gaye takip eden müesseselerin* ticari ve sınai iş yapanların temin ettikleri

¹³⁰ Bozer-Göle, age. s. 7.

¹³¹ GVK nun 52’nci maddesinin 7’nci fıkrasında zirai işletme tanımlanmıştır. Buna göre anılan maddenin ilk altı fıkrasında yazılı faaliyetlerin içinde yapıldığı işletmeler zirai işletmedir.

kazançların 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu’nda vergi mükellefiyeti kapsamında olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla iktisadi kamu müesseseleri veya kamuya yararlı derneklere ait müesseselerin, ticari bir gaye gütmek ve ticari ve sına iş yapmak ve bunlardan kazanç elde etmek şartıyla kazanç vergisine tabi olduğu söylenebilir.

5422 sayılı Kanunla kaldırılan kazanç vergisi uygulamasıyla ilgili olarak anılan Kanun’un gerekçesinde geçen şu ifadeler dikkate değerdir.

“Görülüyor ki, iktisadi âmme müesseselerinin mükellefiyeti, şimdiki Kazanç Vergimizin tatbikatında birçok zorluklar doğuran «ticari mahiyet» «kazanç gayesi» gibi esaslara değil, bunlardan çok daha geniş olan bir prensipe bağlanmıştır. İktisadi âmme müesseselerinde mükellefiyetin bu derece geniş tutulmak istenilmesi, bugünün ilmî temayülünün ve vergi görüşünün bir neticesidir.”

Öyle anlaşıyor ki, “ticari bir gaye gütmek”, “ticari ve sına iş yapmak” ve “ticari mahiyet” gibi Kazanç Vergisi Kanunu’nda geçen bazı deyimler bu verginin uygulandığı dönemlerde, özellikle iktisadi kamu müesseseleri ve kamuya yararlı derneklere ait müesseselerin vergilendirilmesinde çeşitli ihtilaflara yol açan ve zorluklar doğuran hususlardı. Daha sonra değinileceği üzere, iktisadi kamu kuruluşları ve derneklere ait iktisadi işletmeler açısından kanun maddelerinde yer verilen mükellefiyete engel olmayan ve iktisadi niteliğini değiştirmeyen hususların da kazanç vergisi uygulamasından ve bu deyimlere bağlı olarak ortaya çıktığı ve günümüze kadar geldiği söylenebilir.

b. 5422 Sayılı KVK’ya Göre İktisadi İşletme

Bugünkü şekliyle kurumlar vergisi vergi sistemimize ilk olarak 1950 vergi reformu esnasında girmiştir¹³². 3.6.1949 tarihli ve 5422 sayılı KVK ile getirilen yeni

¹³² Uluatam, age., s.337.

kurumlar vergisi sisteminde iktisadi kamu müesseseleri Kanun'un 4'üncü maddesinde vasıfları belirtilerek, kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılmıştır. Anılan Kanun'un gerekçesinde iktisadi mahiyetteki işletmelerin ayırt edici özellikleriyle ilgili açıklamalar aşağıda olduğu gibidir.

“İktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik vasıfları tasarıda şu suretle belirtilmiştir.

1. İşletmenin mevzuunun ve faaliyetinin «Tedavül ekonomisine» iştiraki tazammun etmesi (satış veya ücret mukabilinde iş yapılması gibi);

2. İşletmenin, işlerin idaresi ve hesap tutma bakımlarından iktisadi veya malî muhtariyeti haiz bir teşekkül halinde görülmesi (işletmenin belli bir iş mevzuu ve sahası olması âmme idaresinde cari olan usul ve nizama göre idare edilmemesi, Muhasebe-i Umumiye, Artırma ve Eksiltme Kanunlarına tâbi olmaması gibi);

3. İktisadi faaliyetin devamlı olması.”

Dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, 5422 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinde kurumlar vergisinin mükellefleri arasında sayılmış idi. Anılan kurumlara ait iktisadi işletmelerin vasıfları yapılan yollamayla 4'ncü maddede belirtilen iktisadi kamu müesseselerine ait vasıflardı. Dolayısıyla iktisadi kamu müesseselerinin vergi mükellefi olması için gereken şartlar dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler için de geçerliydi. O hâlde yukarıdaki gerekçede yer verilen iktisadi işletme vasıflarının, dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler bakımından da muteber olduğu söylenebilir. Bu tür iktisadi işletmelerin vergiye tabi tutulmalarının sebepleri ile ilgili olarak, anılan kanun gerekçesinde aynen şu ifadeler bulunmaktadır.

“Cemiyet ve tesislere ait iktisadi işletmelerin vergiye tâbi tutulmaları, kendiliğinden anlaşılacağı üzere bir prensip icabıdır. Müttekâmil vergi sistemlerinde, değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hattâ doğrudan doğruya cemiyet ve tesislerin kendileri de vergiye tâbi bulunurlar. Bizde, verginin doğrudan doğruya cemiyet ve

tesislere kadar teşmili şimdilik muvafık görülemezse de, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin teklifinde tereddüt edilemeyeceği aşikârdır. Doğrudan doğruya Devlet müesseseleri vergiye tâbi tutulurken, cemiyetlere ait işletmelerin vergi dışı bırakılmaları elbette mümkün olamaz. İktisadi âmme teşekküllerinin vergilendirilmesini icap ettiren sebepler, bhusus hesap tutma ve hesap verme sebepleri, aynen ve hattâ fazlasıyla cemiyet ve tesislerin işletmeleri hakkında da varittir.”

Gerekçe değerlendirildiğinde, o günlerde eğer gelişmiş bir vergi sistemi bulunsaydı kanun koyucunun dernek ve vakıfların değil sadece iktisadi işletmelerinin doğrudan doğruya kendilerinin de vergiye tabi tutulabileceği kanaatinde olduğu söylenebilir.

Yukarıdaki açıklamalara göre kurumlar vergisi mükellefi olan bir iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu kurumlara ilişkin özellik dışında taşınmaları gereken vasıflarının aşağıdaki gibi olduğu düşünülmektedir.

1. İşletme konusu ve faaliyetlerinin tedavül ekonomisine girmeyi (bedel karşılığında mal ve hizmet satışı) gerektirmesi,
2. İşletmenin; kamu yönetimine özgü mevzuata göre idare edilmemesi, işlerin yönetimi ve hesap tutulması açısından iktisadi bir bağımsızlığa yahut malî bir özerkliğe sahip bir organizasyon durumunda görülmesi,
3. İktisadi faaliyetin devamlı olması.

c. 5520 Sayılı KVK'ya Göre İktisadi İşletme

Kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından iktisadi işletme deyimi, KVK'nın 1'inci maddesinin (ç) fıkrasında ve 2'nci maddesinin 5'inci ve 6'ncı fıkralarında bulunmaktadır. Bu hükümler esas alındığında, dernek ve vakıflara ait veya bağlı iktisadi işletmeler, anılan verginin mükellefidirler. KVK'da iktisadi işletmenin özellikleri ve unsurları (md. 2/5 f.)

ile mükellefiyete engel olmayan ve iktisadi niteliği değiştirmeyen durumlar da düzenlenmiştir (md. 2/6.f).

Anılan hükümlere göre, kurumlar vergisi mükellefi bir iktisadi işletmenin taşıması gereken unsurlar¹³³ şunlardır.

1. Dernek (sendika) ve vakfa (cemaat) ait olmak.
2. Devamlı surette bir faaliyet göstermek.
3. Ticari, sınai ve zirai işletme şeklinde olmak, sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde olmamak.

Yukarıdaki şartları taşıyan bir iktisadi işletmenin *mükellefiyetine etki etmeyen durumlar* şu şekilde sıralanabilir.

İktisadi işletmenin;

1. Kazanç elde etme amacında olmaması.
2. İcra ettiği faaliyetin, kanunla tevdi edilmiş görevlerden olması.
3. Tüzel/hükmi kişiliğinin bulunmaması.
4. Bağımsız bir muhasebesinin bulunmaması.
5. Kendisine özgülenmiş/tahsis edilmiş bir sermaye veya iş yeri olmaması.

Ayrıca bahse konu bir iktisadi işletmenin *iktisadi niteliğini değiştirmeyecek hususlar* ise şunlardır.

1. Mal ve/veya hizmetlere ait satış/sunum bedellerinin, ancak maliyet bedellerini karşılamaya yetecek kadar olması.
2. Kr edilmemiş olması,

¹³³ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 130.

3. Elde edilen karın (ait veya bağı olunan) kuruluşun amaçlarına özgülenmiş olması.

Öte yandan, “Dernek ve Vakıfların İktisadi İşletmeleri” başlığı altında, kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmelerle ilgili bazı açıklamalar, KVK’nın 2’nci maddesiyle ilgili gerekçede bulunmaktadır. Ayrıca bu konuda Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No:1) “2.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler” başlığı altında da Maliye Bakanlığı’nın konuya yaklaşımını gösteren bir dizi açıklama bulunmaktadır. Hem Gerekçe’deki hem de Genel Tebliğ’deki açıklamaların dernek iktisadi işletmeleri yanında vergi uygulamalarında dernek kabul edilen oda, borsa, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partilere ait veya bağı iktisadi işletmeler bakımından da geçerli olacağı açıktır. Dolayısıyla kanun koyucunun ve vergi idaresinin kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletme ile ilgili düşünceleri kanun gerekçesi ve anılan Tebliğ’deki açıklamalardan anlaşılabilir.

Bahse konu Tebliğ’deki açıklamalara göre, bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olup olmadığının belirlenmesinde Kanun’da (KVK md.2) yer verilmiş olan şartlar esas alınır. Söz konusu madde hükmünde, kurumlar vergisi mükellefleri arasında belirtilen iktisadi işletmenin başlıca nitelikleri belirtilmiş olup şunlardır:

1. Bir derneğe veya vakfa ait veya bağı olma ¹³⁴,
2. Faaliyeti devamlı bulunma,
3. Sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde kurulmuş olmama,
4. Ticari, sınai veya zirai işletme olma.

¹³⁴ KVK’nın 2/5 maddesi hükmü uyarınca kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler vakıf sayıldığı için sendika veya cemaate ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefidir.

Tebliğ’de iktisadi işletmenin unsurları, “*ticari faaliyetin temel özelliklerinden biri olan bir organizasyon dâhilinde, piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alıp satma, imal etme veya hizmet ifa etme gibi faaliyetler*” şeklinde açıklanmıştır. Gerekçe’de ise “*kanunun bu gibi halleri tek tek saymak yerine piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen ve sermaye şirketi veya kooperatif kazancı dışında kalan tüm iktisadi faaliyetleri kapsama aldığı*” ifade edilmiştir.

Bahse konu Tebliğ’deki açıklamalarda, ticari bir organizasyonun kuruluşuna ilişkin hususlar da yer almaktadır. Buna göre ticari organizasyonun kurulmuş sayılması için, aşağıda sayılanların hepsinin veya bazılarının yerine getirilmiş olması gerekir.

1. Sermaye tahsis edilmesi,
2. İşyeri açılması,
3. Organizasyonun vasfına uyumlu insan istihdamı,
4. Ticaret siciline kaydedilmek.

Anılan Tebliğ’e göre “*ticari bir organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi*” ticari faaliyetin var olduğu kabul edilir. Tebliğ’deki açıklamalara göre “*ticari, sınai veya zirai bir işletmeden söz edilebilmesi için bu işletmenin **tedavül ekonomisine katılması***” gerekir. Diğer bir anlatımla mal veya hizmetlerin bir bedel karşılığında verilmiş olması gerekir. Yapılan işler karşılığında bir bedel alınmamış olması durumunda, öteki unsurlar mevcut olsa bile bir iktisadi işletmeden bahsedilemez. Tebliğ’deki bu açıklamanın Tebliğ’in yayımlanmasından önce Maliye Bakanlığı’nca verilmiş bir özalgede de bulunduğu ¹³⁵ anlaşılmaktadır.

¹³⁵ Şükrü Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, C. I., 2000, s. 182. Maliye Bakanlığı’nın 9.5.1997 tarihli ve 4904-79/19379 sayılı özelgesi.

Kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmeden bahsedebilmek için o iktisadi işletmenin öncelikle bir derneğe veya vakfa ait veya bağlı olması ve Kanun'da belirtilen şartları taşıması gerekir. Sendikalara ve cemaatlere^{136 137} ait olup Kanun'daki şartları taşıyan iktisadi işletmeler de Kanun'un açık kıyas hükmü kapsamında bir derneğe veya bir vakfa ait olan bir iktisadi işletme gibi kurumlar vergisi mükellefidirler¹³⁸.

Ayrıca bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi sayılması için o iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu kurum veya kuruluşların, Kanun'da belirtilenlerle (dernek, sendika, vakıf ve cemaat) sınırlı olmadığı anlaşılmaktadır. Zira kanun gerekçesinde, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmenin ait veya bağlı olabileceği kurumlar olarak odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler de sayılmıştır. Anılan Gerekçe'de ismen sayılan bahse konu kuruluşların dernek olmasa da vergi uygulamalarında dernek kabul edildiği belirtilmiş ve devamında bu kuruluşlara ait olan iktisadi işletmelerin her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacağı ifade edilmiştir. KVK'da ismi geçmese de Gerekçe'de yer verilen yukarıdaki

¹³⁶ Türk Hukuk Lügatı'nda azınlık teriminin cemaatler terimi ile eş anlamlı olduğu belirtilmiş ve şu şekilde tanımlanmıştır. "Aralarında ilke, dil ve din birliği olup beraberce yaşama arzusuna bağlı olan ve bir devlet ahalisinin çoğunluğu içinde toplanmış bulunan topluluklar". Türkiye'de Rum, Ermeni, Musevi, Süryani, Kaldani azınlıklar mevcuttur. Bkz. "Cemaatler" olarak adlandırılan kuruluşlardan maksat, azınlık cemaati, kilise, mütevellî hey'eti, hahambaşılı, patrikhane, ekzarhane ve bunlara benzer sair teşekküllerdir. Bkz. 9.3.1963 tarihli (5442 sayılı KVK) Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:12).

¹³⁷ Kurumlar Vergi Kanunlarında cemaatlerin (azınlıkların) vakıf hükmünde sayılması vergi hukuku sistematiğine aykırı biçimde hatalı bir düzenleme olarak görülmüş, azınlık haklarına saygı göstergesi olarak bu hususa ilişkin cümlelerin kanun hükmünden çıkarılması gerektiği ifade edilmiştir. Zira insanlar topluluğu olan cemaatler (azınlıklar) mal topluluğu olan vakıflar gibi addedilmiştir. Bu suretle esasen kurumlar vergisi mükellefi olmayan bir insan topluluğu, Anayasanın 10'uncu maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olarak tümünden mükellef yapılmıştır. Vergi hukuku sistematiğine aykırı biçimde cemaatlerin (azınlıkların) vakıf hükmünde sayılması hatalı bir düzenlemedir. Bkz. Cenker Göker, "Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış", **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl, 67, S.2. Bahar 2009, s. 29-31.

¹³⁸ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 250.

açıklamaya bağılı olarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

2. İktisadi İşletmenin Özellikleri

Kurumlar vergisi mükellefleri KVK'da sayılmış (md.1) ve (md. 2) tanımlanmıştır. Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmenin ait olduğu kurumlar dernek ve vakıf olarak belirtilmiş ve bu iktisadi işletmenin özelliklerine 2'nci maddenin 5 numaralı bendinde yer verilmiştir. Bu özellikler, KVK'nın uygulanmasında dernek sayılan sendika ve vakıf sayılan cemaatler (KVK md.2/5.f.) ile kanun gerekçesiyle vergi uygulamalarında dernek kabul edilen meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partilere ait iktisadi işletmeler için de söz konusudur.

Dernek ve vakıflara veya vergi uygulamalarında dernek sayılan kurumlara ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinin sebepleri vardır. 1949 tarihli ve 5422 sayılı KVK'nın gerekçesinde, bu tür iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinin prensip icabı olduğu belirtilmiştir. Gelişmiş vergi sistemlerinde değil iktisadi işletmelerinin dernek ve vakfın kendilerinin dahi vergiye tabi tutuldukları, ülkemizde ise şimdilik bu kurumların doğrudan kendilerinin vergiye tabi tutulmalarının uygun görülmediği belirtilmiştir. Devlet işletmeleri dahi vergiye tabi tutulurken, dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin vergi dışı tutulmasının tabii olarak mümkün olamayacağı ifade edilmiştir. Gerekçedeki sebeplere hazineye gelir sağlama, dernek ve vakıf kisvesi altında yapılan ticaretten elde edilen kazançların vergi dışında kalmasının önlenmesi de ilave edilebilir¹³⁹.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmenin özellikleri aşağıda başlıklar altında açıklanmaya çalışılmıştır.

¹³⁹ Maç, Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1999, s. 22.

a. Aidiyet veya Bağıllık

Bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinden bahsedilebilmesi için kanun hükmü gereğince öncelikle o iktisadi işletmenin Kanun'da ve Gerekçe'de belirtilen kurumlara ait veya bağlı olması gerekir. İktisadi işletmenin bahse konu kurumlara ait veya bağlı olup olmadığı hususu, "ait veya bağlı olma" deyiminin anlamına göre belirlenir. Ait olma, sermaye bakımında bağıllığı ifade etmektedir. Tabi olma ifadesiyle de idari bakımdan bağlı olmak kast edilir¹⁴⁰.

Ait olma, iktisadi işletmenin sermaye yönüyle aidiyetini; bağlı olma ise idari yönden ilişkisini ifade eder¹⁴¹. Ait olma deyimi bir görüşe göre sermaye bakımından bağıllık olarak tanımlanmış ve iktisadi işletmenin kullandığı sermaye mallarının ve aktif değerlerin mülkiyetinin dernek veya vakfa ait mallardan ayrılmış olması gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda iktisadi işletmece bir iş veya faaliyette kullanılan bu mallar ve aktif değerler üzerinde, bunların asıl sahibi/maliki olan dernek veya vakıf hak talep edebilmektedir. Örneğin, bir vakfin yaptırdığı veya satın aldığı bir sinema veya tiyatro binası, otel veya okul binası esasen o vakfa ait olmakla birlikte bunların ticari faaliyette kullanılması halinde diğer şartları da taşıyarak oluşan iktisadi işletme bu yönüyle o vakfa sermaye yönünden bağlı olup o vakfa ait demektir¹⁴².

¹⁴⁰ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 241.

¹⁴¹ İrfan Vural, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009, s. 67.

¹⁴² Şaban Erkilet, **Vergi Hukuku-Muhasebe ve Bütçe İlkeleri Açısından Vakıflar ve Derneklerin Vergilendirilmesi**, Mars Ticaret ve Sanayi AŞ Matbaası, Ankara, 1991, s. 101 den, Cenker Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004), s.28.

Bir başka görüşe göre iktisadi işletmenin aidiyeti, iktisadi işletmenin organize edilmesi ve doğrudan doğruya işletilmesiyle ilgili bir durumdur¹⁴³. Bu anlamda bir iktisadi işletme Kanun’da ve Gerekçe’de sayılan kurumlar tarafından organize ediliyor ve doğrudan doğruya işletiliyor ise o iktisadi işletmenin o kuruma ait olduğu ifade edilebilir. Bu görüşte geçen “organize etmek” deyimini, TDK güncel sözlüğünde¹⁴⁴, “düzenlemek, düzen vermek, tanzim etmek, örgütlemek, insanları veya işleri örgütlü duruma getirmek, teşkilatlandırmak” olarak tanımlanmıştır. Aynı sözlükte, “işletmek” kelimesinin tanımı “işlemesini sağlamak, çalıştırmak, bir şeyi, bir kimseyi, bir yeri kullanarak veya çalıştırarak yarar sağlamak” şeklinde yapılmıştır. Bu tanımlar da göz önünde bulundurulduğunda bir iktisadi işletmenin ne tür işler yapacağı, bu işler için kimleri istihdam edeceği veya bu işleri kimler vasıtasıyla yapacağı, kimden mal veya hizmet tedarik edeceği, bunları nasıl değerlendireceği, kimlere ne tür mal veya hizmet satacağı, satın alma ve satış işlemlerinde bedelin nasıl belirleneceği, işleri nasıl bir fiziki mekânda veya bir elektronik ortamda yapacağı, ne tür makine ve teçhizat kullanacağı, hangi kurum kuruluşla ne tür ilişkiler kuracağı, işlerin ve çalışanların hangi kural ve ilkeler içinde hareket edeceği ve bunlara benzer hususları belirlemek, düzenlemek, bu işler kapsamındaki insanları, kişileri örgütlü hale getirmek, teşkilatlandırmak iktisadi işletmeyi organize etmek olarak ifade edilebilir. Bu organizasyonun işlemesini sağlamak ve bu organizasyona dâhil kişileri istihdam etmek, şeyleri, mekanları, makine ve teçhizatları kullanmak ve çalıştırmak suretiyle yarar sağlanması da o iktisadi işletmeyi işletmek olarak ifade edilebilir. İşte bu tür organizasyonu yapan ve işlemesini sağlayanlar o iktisadi işletmenin sahibi olur. Diğer bir ifadeyle bu iktisadi işletme şeklindeki

¹⁴³ Mehmet Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 20.

¹⁴⁴ <http://www.tdk.gov.tr>.

organizasyonun ya da teşkilatın sahibi, bu organizasyonu veya teşkilatlanmayı yapan ve işleten kurum veya kuruluş olur.

Dernek veya vakfa bağlı olma, iktisadi işletmenin faaliyete başlaması, faaliyetinin devam etmesi veya sona ermesi gibi konularda veya yönetiminde, idari kararların alınmasında, iktisadi işletme yönetiminin emir ve talimatlarla yönlendirilmesinde dernek veya vakfın söz sahibi yani yetkili olmasıdır¹⁴⁵.

Bir başka görüşe göre iktisadi işletmenin bağlı olması, iktisadi işletmenin idaresinde yetkili olmakla ilgili bir durumdur¹⁴⁶. TDK sözlüğünde “idare etmek”, “yönetmek, çekip çevirmek olarak”; “yönetmek” ise “bir kurum veya kuruluşun yasalara, kurallara ve belli şartlara uygun biçimde işlemlerini sağlamak, idare etmek, tedvir etmek” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımlar esas alındığında bir iktisadi işletmenin bağlı olduğu kurum veya kuruluşun, o işletmeyi çekip çeviren, yöneten, bu işletmedeki çalışanları sevk ve idare eden, yapılması gereken iş ve işlemlerle ilgili kararları alan kurum veya kuruluş olduğu söylenebilir.

Maliye Bakanlığı ise Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No:1), “ait olma” deyimini “sermaye bakımından bağlılık”; “bağlı olma” deyimini ise “idari bakımdan bağlılık” şeklinde tanımlamıştır¹⁴⁷. Tebliğ’deki açıklamalara göre faaliyetini sürdürmek için ihtiyaç duyduğu sermayeyi tahsis eden kurum veya kuruluş o iktisadi işletmenin sahibi demektir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletme, ihtiyaç duyduğu sermayesini tahsis eden, karşılayan kurum veya kuruluşa ait demektir.

¹⁴⁵ Erkilet, s. 101’den Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 28.

¹⁴⁶ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s.20.

¹⁴⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, **Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi**, Yayın No:146, Mayıs 2012, s.16.

Bahse konu Tebliğ'deki açıklamalara göre Maliye Bakanlığı, ait veya bağlı olma ifadesinde geçen “veya” ibaresini, sermaye veya idare yönünden her hangi birisiyle ilgili bulunmak olarak görmekte ve iki halden birinin mevcudiyetini dernek veya vakıfla ilişkilendirme için yeterli bulmaktadır. Yani bir iktisadi işletme, sermayesini tahsis eden başka bir kurum veya kuruluş olsa da idare edeni dernek veya vakıf ise o iktisadi işletme dernek veya vakfa bağlıdır. Ya da sermayesi dernek veya vakıf tarafından tahsis edilen bir iktisadi işletmeyi başka bir kurum veya kuruluş idare ediyor olsa da o iktisadi işletme dernek veya vakfa aittir.

Yargıtay bazı alacak davalarına ilişkin kararlarında, spor kulübüne ait iktisadi işletmede çalışanların alacak, ücret, harcırah gibi hak talebine dair davalara ilişkin temyiz kararlarında, derneği (spor kulübü) kuranın belediye ve dernek yöneticilerinin belediyede görevli kişiler olmasını, sporcuların antrenmanlarının yapıldığı yerlerin belediyece temin edilmesini belediye ile dernek ve derneğin iktisadi işletmesi arasında hukuki ve organik bağ olduğu şeklinde ifade etmiştir.

Örneğin, bir sporcu ile bir spor kulübü arasındaki sporcu sözleşmesinden doğan alacağın tahsili için spor kulübünün sahibi belediye aleyhine açılmış bir davaya ilişkin kararda, belediyece spor kulübünün belediyeden ayrı bir tüzel kişiliği olduğu, davacının belediye çalışanı olmadığı belirtilerek davanın husumeten reddini talep etmiş, ancak spor kulübünün belediye tarafından kurulduğu, yöneticilerinin belediyede görevli olduğu, sporcuların antrenman yerlerinin belediyece temin edildiği belirtilerek davalı belediye ile dava dışı spor kulübü arasında hukuki ve organik bağ bulunduğu ifade edilmiş ve sözleşmeden doğan borçtan belediye başkanlığının da sorumlu tutulması gerektiği belirtilmiştir¹⁴⁸.

¹⁴⁸ Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin 01.11.2018 tarihli ve 2018/1778 E., 2018/10185 K., sayılı kararı

Benzer bir davaya ilişkin temyiz kararında davacının basketbol sporcusu olarak çalıştığı, sporcuların antrenmanlarını yaptıkları yerin temininin belediye tarafından sağlandığı, davalı spor kulübü ile spor kulübüne ait iktisadi işletmenin belediyeye ait olduğu, böylece davalılar arasında hukuki ve organik bağ bulunduğu belirtilmiş, bu nedenle de sözleşmede kararlaştıran ücretin ödenmesinden davalı belediye başkanlığının da sorumlu tutulması gerektiği sonucuna varılmıştır¹⁴⁹.

b. Faaliyetin Devamlılığı

İktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olabilmesinin önemli şartlarından biri de faaliyetin devamlılığıdır. Kelime anlamı itibariyle “faaliyet” sözü “*çalışma, iş görme, etkinlikte bulunma, işler durumda olma, etkinlik*” olarak,^{150 151} ayrıca “*çalışma, gayret, hareket*” olarak tanımlanmıştır¹⁵². Türk Dil Kurumu sözlüğünde “devamlılık” sözünün anlamı “*süreklilik ve kesintisiz olarak sürüp gitme durumu*” olarak tarif edilmiştir.

Devamlılık unsuruyla ilgili olarak deyimini geçtiği KVK’nın hükmünde bir tanım bulunmamaktadır. Bununla birlikte KVK gerekçesinde kurumlar vergisi mükellefi iktisadi kamu kuruluşlarına dair bölümde geçen “devamlılık” unsuruyla ilgili açıklamalar bulunmaktadır. Bu açıklamalar Kanun’da belirtilen ve Gerekçe’de sayılan kurumlara ait veya bağlı iktisadi işletmeler bakımından da geçerlidir. Bu anlamda devamlılık unsuruyla ilgili Gerekçe’deki açıklama aşağıda olduğu gibidir.

“Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını

¹⁴⁹ Yargıtay 13. Hukuk Dairesinin 01.11.2018 tarihli ve 2016/19468 E., 2018/7866 K., sayılı kararı

¹⁵⁰ Halil Seyyidoğlu, **Ekonomik Terimler Sözlüğü**, Güzem Yayınları, Ankara 1992.

¹⁵¹ TDK, Güncel Türkçe Sözlük, www.tdk.gov.tr.

¹⁵² Ahmet Doğan, **Osmanlı Türkçesi Sözlüğü**, Akçağ Yayınları, Ankara, 2011.

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 edilmelidir. Örneğin, bir kamu idaresi veya dernek tarafından telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle bir kitabın yayınlanması bir defa da yapılmış olsa devamlılık unsuru gerçekleşmiş olur.

Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi ve organizasyonu gerektirmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda ise devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu değildir. Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından, aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması durumunda, devamlı bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi) asıl olan işin niteliği olduğundan, faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.”

Kanun gerekçesinden anlaşılmaktadır ki, işletmede devamlılık unsurunun var olduğu aşağıda belirtilen durumlarda mümkündür¹⁵³.

1. Bir hesap döneminde ticari mahiyetteki işlemlerin bir defadan fazla yapılması,
2. Bir hesap döneminde tek seferde olsa bile organizasyon gerektiren ya da ticari amaçlı olan işlem yapılması,
3. İktisadi faaliyetin yılda bir kez yapılmış olsa bile takip eden yıllarda da tekrar etmesi,

¹⁵³ Vural, age., s. 68.

4. Birkaç yıl arayla yapılan iktisadi faaliyetin periyodik olarak tekrar etmiş olması ve organizasyon gerektiren bir faaliyet olması.

Devamlılık, ifa edilen işin süresiyle değil, niteliğiyle ilgili bir husustur. Yani bir işin süresinden ziyade niteliği o işin devamlılığını belirler. Dolayısıyla bir takvim yılında veya hesap döneminde yılın tamamında değil ve fakat bir bölümünde bir işin yapılmış olması o işin devamlı olmadığını göstermez. Örneğin yılda iki ay süreyle yapılan bir tatil köyü, plaj veya kamp işletmeciliği, kış aylarında çalıştırılan kayak tesisi, av mevsiminde faal olan bir motel gibi mevsimlik işler devamlılık niteliği olan işlerdir ¹⁵⁴.

Devamlılık kavramının dayandığı düşünceye göre, ticari bir işletmenin varlığını kabul etmek için o işletmenin uzun ya da belirsiz bir zaman boyunca faaliyette bulunması yeterli değildir. Nitekim Maliye Bakanlığı bu düşünceden hareketle “*bir faaliyetin bir vergilendirme döneminde birden çok tekrarlanmış olmasını, ticari veya zirai faaliyetin devamlı olması için bir ölçü*” ¹⁵⁵ olarak benimsemiştir.

Maliye Bakanlığı tarafından “devamlılık” deyimini, “*bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılması*” olarak tanımlanmıştır. Buna göre bir hesap dönemi boyunca yapılmış bir tek işlemden dolayı ticari faaliyetin devamlılık unsurunun varlığı, “*o faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması*” şartına ¹⁵⁶ bağlanmıştır. Başka bir anlatımla, bir hesap dönemindeki işlem sayısı birden fazla olmasa da o işlem ticari mahiyette ve ticari bir organizasyon kapsamında yapılmış olmalıdır ¹⁵⁷. Ticari organizasyonun kurulması, sermaye tahsis edilerek, iş yeri açılarak, personel istihdam edilerek, ticaret siciline

¹⁵⁴ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s.21.

¹⁵⁵ Göker, **Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013, s.79.

¹⁵⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, **Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi**, s. 16., 1 s. Nolu KV Genel Tebliği.

¹⁵⁷ Vural, age., s. 71.

kaydolmak suretiyle gerçekleşir. Dolayısıyla vergi idaresi, bir hesap dönemi içinde organizasyon gerektiren veya ticari amacı olan tek bir işlem açısından bile ticari faaliyetin var olduğunu kabul etmektedir. Vergi idaresinin devamlılık unsuruna ilişkin görüşlerinin, KVK'nın 2'nci maddesiyle ilgili Gerekçe'de bu husustaki açıklamalara dayandığı da söylenebilir. Gerçekten de Gerekçe'de devamlılık unsuruyla ilgili yapılmış açıklamaların Tebliğ' ve rehberlerde ve özelgelerde de benimsenmiş olduğu görülmektedir. Bu durumun Türkiye'de yasama organınca çıkarılan kanunların hazırlanmasında bakanlıkların etkin rol almasıyla ilgili olduğu söylenebilir. Bu düşünceden hareketle Maliye Bakanlığı'nın konuyla ilgili görüşlerinin kanun ve kanuna ait gerekçe de zaten yer almış olması sebebiyle bu Kanun'a bağlı Tebliğ'ler ile verilen özelgelerde de aynı görüşlerin tekrar edildiği söylenebilir.

Rehber'deki açıklamalara göre, *“bir dernek tarafından bir kitaba ilişkin telif ve yayın hakkının satılması işlemi devamlılık unsuru bulunmadığı için iktisadi işletme oluşturmaz”*. Buna karşın telif ve yayın hakkına sahip olunan bir kitabın dernek tarafından yayınlanarak satışa yani piyasaya sunulması, birden fazla kişiye pazarlanması işlemi ise, - pazarlama işinin dernek veya başka bir dağıtımçı tarafından yapılmış olması durumu etkilemez - devamlılık unsuru gerçekleşmiş olduğu için iktisadi işletme oluşturur.

Maliye Bakanlığı'nca verilmiş bir özelgede¹⁵⁸, *“derneklerce bir vergilendirme döneminde birden fazla çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden gelir elde edilmesi nedeniyle bir iktisadi işletme olduğu ve bu işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği”* belirtilmiştir. İktisadi bir işletmenin yahut işletme olduğu ileri sürülen bir faaliyetin *“piyasaya sürekli olarak mal veya hizmet sunma amacını edinmiş olması”*, devamlılığı

¹⁵⁸ MB'nin 28.02.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.0.GEL/0.51/510484/12192 sayılı özelgesi.

belirleyen bir etmendir. Bu bakış açısıyla senede bir defa çay verilmesi, kermes düzenlenmesi gibi faaliyetlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bakımından devamlılık şartını sağlamadığı¹⁵⁹ ifade edilebilir.

GİB tarafından verilmiş bir özelgede¹⁶⁰, “*dernek tarafından kermesin bir defaya mahsus yapılmış olması halinde iktisadi işletme oluşmadığı, kermesin yılda birden fazla veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla periyodik olarak tekrar ettirilmesi yahut bu kermesin ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi hallerinde ise iktisadi işletme oluştuğu*” ifade edilmiştir.

Bir dernek tarafından bir vergilendirme döneminde (1 Ocak-31 Aralık) birden fazla düzenlenen çay ya da yemek daveti faaliyetinden gelir elde edilmiş olması halinde derneğe ait bir iktisadi işletme oluştuğu görüşü¹⁶¹ dikkate alındığında Maliye Bakanlığı’na göre; iktisadi işletme oluşması için gerekli şartlardan olan “*ticari, sınai veya zirai faaliyetin devamlı olması*”ndan kast edilenin, “*faaliyetin bir vergilendirme dönemi boyunca birden çok defa tekrarlanmış*” olmasıdır¹⁶².

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde¹⁶³ gübre bayiliği olan bir ziraat odasının devamlı bir şekilde gübre alım satım faaliyetinin iktisadi bir işletme oluşturduğunu belirtmiştir¹⁶⁴.

Maliye Bakanlığı’nın genel Tebliğ’ler ve özelgelerde açığa vurduğu görüşlerinden, her vergilendirme döneminde bir kez yapılan faaliyetin devamlılık arz

¹⁵⁹ Göker, “Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı”, s. 232.

¹⁶⁰ GİB’in 18.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4:2011/14001-03-99 sayılı özelgesi.

¹⁶¹ MB’nin 08.12.1998 tarih ve 53/5301-2735 sayılı özelgesi.

¹⁶² Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 173.

¹⁶³ MB’nin 21.11.1985 tarihli ve 5104-64551 sayılı özelgesi.

¹⁶⁴ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 260.

edeceğini anlamak mümkündür. Danıştay’a göre ise bir işlemin devamlılığı, o işlemin aynı vergilendirme dönemi içinde yinelenmesine veya önceki dönemde de yapılmış olmasına bakılarak belirlenir¹⁶⁵. Ayrıca bir ticari organizasyonun madden ve biçimsel olarak belirgin olmadığı hallerde, kazanç sağlayan işlemin çok sayıda olması, devamlılık unsurunun tespit edilmesinde en önemli nesnel ölçüt olacaktır¹⁶⁶.

KVK’da mükellefiyet kapsamına alınan iktisadi işletmenin; Kanun’da ve Gerekçe’de sayılan kurumlara “*ait veya bağlı olması*”, “*faaliyetinin devamlı olması*”, “*ticari, sınai ve zirai işletme olması, sermaye şirketi veya kooperatif olmaması*” gerekir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında iktisadi işletmenin “devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai işletme” şeklinde olması için, sermayesinin, bağımsız muhasebesinin veya işyerinin olmasına da gerek yoktur (md. 2/6). Kazanç amacı gütmese de, faaliyeti kanunla verilmiş görevler arasında bulunsun da kanunda geçen kurumlara ait olan ve faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olurlar. Dolayısıyla faaliyetleri devamlılık arz etmeyen, ticari, sınai ve zirai işletme kapsamında olmayan iş ve işlemlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti gerektiren bir iktisadi işletme oluşturmayacağı söylenebilir.

Görüldüğü üzere, iktisadi bir faaliyetin oluşumu, iktisadi işletmenin varlığının kabulü için yeterlidir. Vakıf, dernek, cemaat ve sendikalar iktisadi işletmeler kurabilmekte, bu işletmeler marifetiyle elde ettikleri gelirleri faaliyetleri için kullanabilmektedirler¹⁶⁷.

¹⁶⁵ Dn. VDDGK’nın E.2004/20, K. 2004/53 sayılı kararı..

¹⁶⁶ Göker, **Katma Değer Vergisinin Konusu**, s. 80

¹⁶⁷ Cenker Göker, “Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı”, **MESS Sicil Dergisi**, S. 27, Eylül 2012, s. 233.

Danıştay tarafından onanan bir vergi mahkemesi kararında, “*davacı derneğin üyelerine ücretsiz dağıtmak üzere giderlerini reklam almak suretiyle karşılayarak, kar amacı olmaksızın bir defa dergi yayımlaması arızı nitelikte bir işlem*” olarak kabul edilmiştir. Bu işlem sebebiyle bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyeceği belirtilmiş olan karardaki ifadelere göre, “*derneğe ait derginin yayımı sırasında aldığı reklam gelirleri*” iktisadi faaliyet olarak görülmemiştir¹⁶⁸.

Danıştay, KVK’nın vakıf iktisadi işletmelerine ilişkin hükümleri kapsamında, “*vakıflara ait ya da bağlı olan, sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan iktisadi işletmelerin kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için, bu işletmelerin faaliyetlerinin sürekli olması ve faaliyetlerinin ticari, sınai ve zirai nitelik taşıması*” gerektiğini, mülkiyeti vakfa ait olan binaların bazılarında Milli Eğitim Müdürlüğü’nden aldığı “yurt ve pansiyon işletme izin belgesi” ile öğrenci yurdu işletmeciliği faaliyeti karşılığında yurt ücreti ve şartsız bağış adıyla öğrencilerden alınan ve vakıf gelirlerine aktarılan ücretleri “Şubeler Hizmet Gelirleri Hesabı” ile “Şubeler Şartsız Bağışları Hesabı” nda bilanço esasına tabi olarak tuttuğu yasal defterlerinde muhasebeleştirmiş olmasını da göz önünde bulundurarak, “*ücret karşılığında öğrenci yurdu işleten ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden özkaynakları dışında gelir sağladığı anlaşılan davacı vakfın devamlılık arz eden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve bu nedenle elde ettiği gelirin kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği*” gerekçesiyle vergi mahkemesi kararında yasal isabet görmemiştir¹⁶⁹.

¹⁶⁸ Dn. 4. D.’nin 5.11.2003 tarihli E. 2002/4493 K. 2003/2705 sayılı kararı, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/>. (18.12.2018).

¹⁶⁹ Dn. 3. D.’nin 9.12.1999 tarihli E. 1998/4751, K. 1999/4390 sayılı kararı, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/>. (31.01.2018).

Danıştay başka bir kararında, vergi muafiyeti bulunmayan bir vakfın, ek sosyal güvenlik hakkı uygulamasıyla vakıf senedi kapsamında üyelerine yaptığı sosyal yardım ödemelerinin üyelerden alınan primlerle karşılanamaması sebebiyle “*vakfa ait nakitlerin mevduat ve hazine bonosu faizi elde etmek üzere değerlendirilmesi şeklindeki işlemlerin*”, vakıf varlığının erimesini önleme amacına matuf olduğunu belirtmiştir. Karara göre, nakit değerlerin anılan şekilde değerlendirilmesi, iktisadi işletme sayılabilecek nitelikte görülmemiştir¹⁷⁰.

Danıştay’a göre kurumlar vergisi uygulamasındaki “iktisadi işletme” kavramının, bu kavrama ilişkin olarak KVK’da (md. 2) belirtilen unsurlar sebebiyle TTK’da düzenlenen “ticari işletme” kavramından daha geniş olduğu anlaşılmaktadır.

Maliye Bakanlığı’na göre, “*bir bedel karşılığı olmaksızın verilen eğitim ve sağlık hizmetleri*”, iktisadi işletme oluşturmaz; fakat bu hizmetlerin yerine getirilmesi için “*masrafların, hizmeti alanlardan tahsil edilmesi ya da bu hizmeti alanlardan veya yakınlarından bağış yoluyla alınması veyahut bu hizmetler karşılığında çok düşük bir bedel alınması*”¹⁷¹ halleri, bu faaliyetin iktisadi işletme kabul edilmesini gerektirir.

c. Sermaye Şirketi veya Kooperatif Statüsünde Olmama

Kanun’da belirtilen ve Gerekçe’de sayılan kurumlara ait iktisadi işletmenin, “sermaye şirketi veya kooperatif statüsünde olmama” şartı¹⁷² bulunmaktadır. Zira sermaye şirketleri veya kooperatifler tüzel kişilikleri itibarıyla kurumlar vergisi mükellefleri arasında (KVK md. 1/a, b) bulunmaktadır. Sermaye şirketleri ve

¹⁷⁰ Dn. 4. D.’nin 29.12.2010 tarihli E. 2010/8349, K. 2010/6626 sayılı kararı, <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat>. (31.01.2018).

¹⁷¹ Göker, “Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı”, s. 234.

¹⁷² Vural, age., s. 67.

kooperatifler ticaret hukukuna göre ticari işletmedirler. Ticaret hukukuna göre iktisadi işletme, ticari işletmeyi de içine alır. Binaenaleyh sermaye şirketleri ve kooperatifler de birer iktisadi işletmedirler.

TTK'ya göre kurulan sermaye şirketleri ile Kooperatifler Kanunu (1163 sayılı) kapsamında kurulan kooperatifler, KVK'nın 2'nci maddenin 1 ve 2'nci fıkralarında tanımlanmıştır. TTK'ya göre kurulan sermaye şirketleri anonim, limitet, eshamlı komandit şirketlerdir. Kooperatifler ticaret şirketi olarak eski TTK'da düzenlenmiş idi. Daha sonra 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu yüzden kooperatiflerin ticaret şirketi olup olmadığı tereddütlü idi¹⁷³ ancak yeni TTK ile kooperatiflerin ticaret şirketi olduğu açıkça belirtilmiştir.

Kanun'da belirtilen (dernek, vakıf, sendika, cemaat) kurumlara ait iktisadi işletmeler, KVK'nın 1'inci maddesinin 4 bendinde zikredilmiş ve 2'nci maddesinin 5 numaralı fıkrasında iktisadi işletmenin unsurları belirtilmek suretiyle tanımlanmıştır. Böylece bu tür iktisadi işletmeler ayrı bir kurum olarak kurumlar vergisi mükellefleri arasında gösterilmiştir. Anılan fıkra iktisadi işletmenin unsurları belirlenirken sermaye şirketi ve kooperatif olmaması vurgusu yapılmıştır. Sermaye şirketleri ile kooperatiflerin de iktisadi işletme olması, karışıklığa meydan verilmemesi için bu vurgunun yapıldığı söylenebilir.

Kooperatifler, ortaklarının iktisadi çıkarlarını karşılıklı yardım ve kefalet sayesinde sağlamak ve bu çıkarları korumak maksadıyla kurulurlar. Kooperatifler şahıs birlikleridir. Yönetimi ve temsili açısından anonim şirketlere benzese de sermayeden

¹⁷³ Ansay, age., s. 25.

ziyade ortakların karşılıklı yardımı önemlidir. Dolayısıyla kooperatifler, ortakların hak ve borçları açısından anonim şirketlerden ayrılır ¹⁷⁴.

TTK'ya göre kurulan sermaye şirketleri, Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan kooperatifler velev ki dernek, vakıf veya meslek kuruluşuna ait olsa da bunlar bu kurumlara ait iktisadi işletme olarak değil, bu statüleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olurlar¹⁷⁵.

Kollektif şirketler ve esas itibariyle kollektif şirketin bir türü olan komandit şirketler, tüzel kişiliği sahip şahıs şirketleri olup, gerçek kişiler arasında kurulurlar. Diğer bir ifadeyle kollektif şirketlerin ortaklarının hepsi gerçek kişidir. Ancak komandit şirkette komanditer ortaların gerçek kişi olması gerekmez. Komanditer ortaklar şirketi idare hakları olmadığı gibi temsil de edemezler¹⁷⁶. Komandit şirkette ortaklar gerçek veya tüzel kişi olabilirler¹⁷⁷.

Kollektif şirketler tüzel kişiliği haiz kurumlar olmalarına rağmen KVK'nın 1 ve 2'nci maddelerinde sayılmadıkları için kurumlar vergisi mükellefi değildir. Bu şirketlerin tüzel kişilikleri itibariyle KDV mükellefiyeti ve gelir vergisi tevkifatı sorumluluğu vardır. Gelir vergisi mükellefiyeti ise şirketin gerçek kişi ortakları için ayrı ayrı tesis edilir¹⁷⁸. Diğer bir ifadeyle kollektif şirketin gerçek kişi ortaklarının her biri ayrı ayrı gelir vergisi mükellefidirler.

Kollektif şirketler gibi komandit şirketlerin de KDV mükellefiyeti ve gelir stopaj sorumluluğu bulunmaktadır. Komandit şirket ortaklarından olan komanditelerin, gerçek

¹⁷⁴ Ansay, age., s. 108.

¹⁷⁵ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, 242.

¹⁷⁶ Ansay, age., s. 28.

¹⁷⁷ Çetiner--Yüksel, age. s. 290.

¹⁷⁸ Atabey, age., s.59.

kişi olması zaruridir. Gerçek kişi bu ortakların şirket kazancından aldıkları pay ticari kazanç olup bu sebeple komanditeler gelir vergisi mükellefidirler. Komandit şirketin komanditer ortakları ise gerçek kişi olabileceği gibi tüzel kişi de olabilirler. Gerçek veya tüzel kişi komanditer ortakların şirket kazancından elde ettikleri kar payı, vergisi tevkifat suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı olacaktır¹⁷⁹.

Dernek, vakıf, sendika, meslek kuruluşları gibi tüzel kişiliği haiz kurumların kollektif şirketlere ortak olmalarından söz edilemez. Fakat bu tür kurumların, şahıs şirketleri arasında sayılan komandit şirkette komanditer ortak olmalarının önünde bir engel bulunmadığı söylenebilir. Dolayısıyla komandit şirket ortağı olması halinde bu tür kurumların bu şirketten elde ettikleri kazanç gelirin unsurlarından biri olan menkul sermaye iradı niteliğinde bir kazanç olacaktır. Bu tür kurumların komandit şirketteki sermayesi ticari faaliyetine bağlı değil ise elde edilen kâr payı menkul sermaye iradı olmakla birlikte tüzel kişi olmaları sebebiyle bu tür kurumların komandit şirketten elde ettikleri bu kar payları gelir vergisine tabi olmayacaktır. Bununla birlikte bu tür kurumların komandit şirkete koydukları sermayenin ticari faaliyete bağlı olması durumunda bu kurumlara ait bir iktisadi işletmeden ve bu işletmenin elde ettiği kâr payından bahsetmek gerekecektir. Bu durumda bu iktisadi işletmece elde edilen menkul sermaye iradı niteliğindeki gelir unsuru ticari kazanç ile ilgili hükümlere tabi olarak safi kurum kazancını oluşturacaktır. Komandit şirketten elde edilen kâr payının tüzel kişi ortağın ticari faaliyetine bağlı olmadığı durumda ise tevkifat yapılamayan ve yıllık beyanname ile bildirilmeyen bu kar payının vergi dışı kaldığı söylenebilir.

GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrası uyarınca komanditerlerin kâr payları, iştirak hisselerinden doğan kazanç olarak nitelendirilmiş olup komandit şirketin aynı

¹⁷⁹ Atabey, age., s. 60.

Kanun'un 94'üncü maddesi kapsamında bu tür ödemelerden vergi tevkifatı yapmasını zorunlu kılacak bir düzenleme yoktur. Bu nedenle bu kâr payı vergisi tevkifat suretiyle alınmamış menkul sermaye iradı¹⁸⁰ olacaktır. Bu kazancın sahibinin gerçek kişi ortak olması halinde elde edilen ve vergi tevkifatına tabi tutulmamış kâr payının şirket kârının ilgili olduğu takvim yılında elde edilmiş kâr payı olarak yıllık beyannamede bildirilmesi gerekir¹⁸¹.

Özetle komandit şirkette, şirket ortağı tüzel kişilerin şirket kârından aldığı pay, sermaye sahibinin ticari faaliyetiyle ilgili ise ticari kazanç hesaplamasında dikkate alınır. Bu durumda kurumlar vergisi mükelleflerinin komandit şirkette komanditer ortak olarak aldıkları kâr payları ticari kazanç hükümlerine tabi olup kurum safi kazancının tespitinde dikkate alınır. Kurumlar vergisi mükellefi olmayan dernek, vakıf, sendika, meslek kuruluşları gibi kurumların bu tür menkul sermaye iradı şeklindeki kazançları ise tevkifata tabi olmadığı gibi kurum kazancı olarak ta vergilendirilemeyecektir. Ancak bu kurumların komandit şirkete koydukları sermayenin ticari faaliyete bağlı olduğu durumlarda iktisadi bir işletmeden ve bu işletmenin elde ettiği kurum kazancından bahsetmek mümkün olabilecektir.

d. Ticari, Sınai veya Zirai İşletme Olmak

Bir iktisadi işletmenin varlığından ve kurumlar vergisi mükellefi olduğundan bahsedebilmek için öncelikle o iktisadi işletmenin Kanun'da belirtilen aidiyetine ve ticari, sınai veya zirai bir işletme olarak devamlı bir faaliyetinin bulunduğu ilişkin tespitler yapılmış olmalıdır. Dolayısıyla Kanun'da belirtilen kurumlara ait olduğu ve ticari, sınai veya zirai işletme kapsamında devamlı bir faaliyetinin olacağı veya olduğu tespit edilen

¹⁸⁰ Atabey, age., s. 60.

¹⁸¹ Atabey, age., s. 393.

bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiğini söylemek mümkündür.

Faaliyetin devamlılığına ilişkin açıklamalara daha önce değinilmiş idi. Ticari, sınai ve zirai işletme kapsamındaki faaliyetin devamlı olması gerektiğini burada bir kez daha belirtmekte fayda vardır. Zira işletmenin ticari, sınai ve zirai işletme olarak nitelenmesinin zorunlu bir unsuru bu işletmelerin faaliyetinin devamlılığıdır.

KVK’da yukarıda anılan hükümlerde aidiyeti belirtilen iktisadi işletmenin ticari, sınai veya zirai bir işletme kapsamında devamlı bir faaliyetinin olduğu belirtilmiştir. Hükümde geçen “zirai işletme” deyimini, GVK’nın 52’nci maddesinde tarif edilmiş olup “ticari, sınai işletme” deyimiyile ilgili bir tanıma vergi kanunlarında rastlanılmamıştır.

Zirai işletmeden bahsedebilmek için anılan maddede belirtilen zirai faaliyet, gelir elde etmeyi hedefleyen, iktisadi bir organizasyon dahilinde, sürekli ve bağımsız bir şekilde icra edilmelidir. Çünkü Kanun’da yazılı zirai faaliyet kapsamında yapılan işlemler, kazanç elde etme amacına yönelik yapılmıyor ise zirai faaliyet sayılmaz¹⁸².

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zirai faaliyetten elde ettikleri kazançlar, GVK’ya göre gelirin unsurlarından biri olan zirai kazançtır. Böyle olmakla birlikte zirai kazançlar, kurum kazancının bir unsuru olması sebebiyle ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir. Bu durumda KVK’da belirtilen kurumlara ait iktisadi işletmeler, zirai faaliyet gösterdikleri zirai işletmeler sebebiyle kurumlar vergisi mükellefi¹⁸³ olurlar. Bu durumda zirai işletmede elde edilen kurum kazancının kurumlar vergisine tabi olması söz konusudur.

¹⁸² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 20. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2011, s. 283.

¹⁸³ Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 41.

Maliye Bakanlığı’nca verilmiş olan bir özeltede¹⁸⁴ vakıf tarafından kurulan ve işletilen muz sera işletmesi, vakfa bağılı zirai işletme niteliğı sebebiyle iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefi addedilmiştir¹⁸⁵.

GVK’da (md. 37), “*her türlü ticari ve sinai faaliyetten doğan kazanç*” ticari kazanç olarak kabul edilmiştir. Kanun’da (md. 37) sayılan iş, işletme ve işlemler ile faaliyetlerden elde edilen kazançlar ticari kazanç kabul edilmiştir.

Kurum kazancının gelirin unsurları olan kazanç ve iratlardan oluştuğı düşünöldüğünde hangi kazancın ticari ve zirai kazanç olduğı hususunun tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükellefleri için bir öneminin olmadığı anlaşılır. Bu husus, bunlar dışında kalan kazanç ve iratlar bakımından farklı usul ve esaslara tabi olan dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde önemlidir. Dolayısıyla tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü faaliyeti ticari faaliyet sayılır¹⁸⁶. GVK’da gelirin unsurları olarak ayrı ayrı düzenlenmiş olan kazanç ve iratlar, bunları elde eden tam mükellefiyete tabi kurumların kurum kazancını oluşturur.

Anlaşılacağı üzere zirai işletmenin, GVK’nın 52’nci maddesindeki tanımlamalara göre belirlenmesi mümkün iken ticari ve sinai işletmenin neye göre tanımlanacağı önemli bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. GVK veya KVK’da ticari işletme tanımlanmamış ayrıca bu hususta başka bir kanuna da yollama yapılmamıştır. TTK ile belirlenen ticari işletme kavramının vergi hukuku açısından bağlayıcı olmadığı açıktır. Ancak, bu Kanun’daki ticari işletme ile ilgili belirlemelerden vergi hukukunda yararlanılabileceğini söylemek mümkündür. TTK faaliyetin (ticari, sinai, zirai, mesleki) türünü belirtmeden

¹⁸⁴ MB’nin 16.10.1985 tarihli ve 22144 sayılı özelgesi.

¹⁸⁵ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.243.

¹⁸⁶ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 199.

ticari işletmeyi tanımlamıştır. Ayrıca TTK’da ticari işletme ve esnaf işletmesi ayrımı yapılmıştır.

TTK ticari işletmeyi tanımlarken gelir sağlamayı amaçlayan faaliyetin; ticari, sınai, zirai veya mesleki olup olmadığı konusuyla ilgilenmemiştir. TTK’nın tanımladığı ticari işletmenin bir iktisadi işletme olduğu fakat esnaf işletmesinin ticari olmayan bir iktisadi işletme¹⁸⁷ olduğu göz önünde bulundurulduğunda, TTK’ya göre ticari işletme kavramının KVK’nın iktisadi işletme unsurları arasında belirtilmiş olan ticari ve sınai işletme kavramına göre daha dar olduğu söylenebilir. Diğer bir ifadeyle KVK’ya göre iktisadi işletme içinde geçen ticari işletme, TTK’nın tanımladığı ticari işletmeyi ve esnaf işletmesini kapsamaktadır.

Danıştay’ın dernek tarafından hiçbir bedel alınmaksızın eğitim ve sağlık hizmeti vermek üzere kurulan tesisin faaliyetinin iktisadi işletme oluşturmadığı, buna karşın bir başka derneğin turizmin geliştirilmesi amacıyla plajlarda kurduğu tesisler ve sunduğu temizlik ve güvenlik hizmetleri karşılığında teberru adı altında bedel almış olması sebebiyle bu faaliyetin iktisadi işletme oluşturduğu görüşünde olduğu anlaşılmaktadır¹⁸⁸.

Anlaşılabacağı üzere KVK’nın tanımladığı kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeyi var eden ticari ve sınai işletme deyimi, TTK’nın tanımladığı ticari işletme kavramından daha geniştir. Bu durumda TTK’nın ticari işletme kavramının, KVK’nın mükellef olarak gördüğü aidiyeti belirtilen iktisadi işletme içindeki ticari ve sınai işletme ifadesini, karşılamakta yetersiz kaldığı söylenebilir.

Aidiyeti belirtilen iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisi mükellefi olduklarından bahsedebilmek için o işletmenin, ticari veya sınai bir işletme ya da zirai işletme olması

¹⁸⁷ Çetiner-Yüksel, age., s. 28.

¹⁸⁸ Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 42.

gerekir. KVK'daki ticari ve sınai işletmenin çerçevesinin, TTK'nın ticari işletme tanımında geçen "esnaf faaliyeti sınırını aşmak" şartı hariç diğer unsurlar (gelir sağlamayı hedef tutmak, devamlılık, bağımsızlık) esas alınarak belirlenebileceği düşünülmektedir. Dolayısıyla, gelir sağlamayı amaç edinen devamlı bir şekilde ve bağımsız olarak icra edilen faaliyetlerin aynı anda varlığının birlikte tespiti halinde ticari bir işletmeden bahsetmek mümkündür. Faaliyetin bağımsız olarak icra edilmesi, işletmenin "*başka bir ticari işletmenin irade ve işlemine bağımlı olmadan işlemler yapabilmesi*"¹⁸⁹ demektir. Böyle bir ticari işletmenin, iktisadi bir işletme olduğu da açıktır. Ticari işletmenin bu üç unsurundan birinin eksik olması halinde yine iktisadi bir işletme var olsa da ticari bir işletmeden bahsedilemeyecektir.

Özetle belirtilecek olursa, kâr elde etmek amacıyla "*emek ve sermaye faktörlerini bir organizasyon dâhilinde bir araya getirmek*" suretiyle "*mal ve/veya hizmet üreten veya pazarlayan veyahut hem üretim hem de pazarlama işini birlikte yapan*" işletmeler, her yönüyle iktisadi bir nitelik taşır. İktisadi işletmenin varlığı için faaliyetin devamlı olması ve işletmenin konusunun ve faaliyetin mal ve hizmet üretimi, satışı, pazarlanması gibi yollarla tedavül ekonomisine iştiraki gerektirmesi, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmenin karakteristik vasıflarıdır¹⁹⁰.

1) Devamlı Olarak Mal veya Hizmet Satışı, Kiralama veya Bunlara Benzer Faaliyetler

KVK'da iktisadi işletmenin kazanç amacı gütmemesinin bunların mükellefiyetine engel olmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu maddeye ilişkin Gerekçe'de "*Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin; her türlü mal ve hizmet satışı,*

¹⁸⁹ Ayhan,-Özdamar-Çağlar, age., s. 40.

¹⁹⁰ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 180.

kiralaması ya da bunlara benzer şekilde olması ve devamlı olması durumlarında da iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir” denilmiştir. Bu ifadelerin TTK’nın ticari işletme için şart koştuğu “gelir sağlamayı amaç edinmek” şartı ile çeliştiği anlaşılmaktadır. Zaten daha önce de ifade edilmiş olduğu üzere, vergi hukukunun kurumlar vergisi mükellefi olarak gördüğü ve görmek istediği iktisadi işletme, TTK’nın ticari işletmesinden farklıdır. KVK’nın iktisadi işletmesi, TTK’ya göre ticari işletme kapsamında olan ticaret şirketlerini ve kooperatifleri kapsamaz.

2) Tedavül Ekonomisine Katılma

KVK’da iktisadi işletme tanımı yapılmamış olsa da iktisadi işletmeye ilişkin unsurlar Kanun’un gerekçesinde belirtilmiştir. Bu unsurlar aşağıda olduğu gibidir.

1. İşletmenin konusunun ve faaliyetinin “tedavül ekonomisine” katılmayı zorunlu kılması (yani bir bedel veya ücret karşılığında satış veya iş yapılması gibi),
2. İşletmenin, işlerin idaresi ve hesap tutma bakımından iktisadi veya mali özerkliği haiz organizasyon halinde görülmesi,
3. İktisadi faaliyetin devamlı olması.

Gerekçe’deki bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere iktisadi işletme deyimi, ticari işletme kavramını da kapsayan geniş bir deyimdir¹⁹¹.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No:1) ve Gelir İdaresi Başkanlığı’nca çıkarılan Rehber’de¹⁹² bu hususta yapılan açıklamalara göre aidiyeti belirtilen iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için Kanun’da belirtilen diğer unsurlar yanında *tedavül ekonomisine katılma* unsurunun da bulunması gerekir. Diğer bir ifadeyle bu işletmede üretilen veya başkalarından alınan malların ya da işletmede üretilip

¹⁹¹ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 22.

¹⁹² Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi

sunulan hizmetlerin bir bedel karşılığında alıcı veya müşterilere satılması gerekir. Kazanç sağlama amacı bulunması bu unsur için gerekli değildir. Önemli olan iktisadi işletmenin ürettiği veya aldığı mal ve hizmetlerin bir bedel karşılığında satılmasıdır. Burada da görüleceği üzere, TTK'ya göre ticari işletme için kazanç sağlama amacı bir unsur iken kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletme için bu amacın olmaması mükellefiyete engel oluşturmamaktadır.

Derneğe ait restoran, pansiyon, kantin ve çay ocağı, lisan kursları, kamp işletmeciliği konulu özgelgelerdeki Maliye Bakanlığı görüşleri dikkate alındığında, bu tür işletmelerin vergiye tabi tutulmasında “rekabet eşitliğinin sağlanması”nın esas alındığını, dolayısıyla dernek, vakıf veya meslek kuruluşu gibi kurumların sadece üyelerine hizmet sunmaları gibi hallerde önemli olan, bu hizmet ifası yoluyla tedavül ekonomisine katılım sağlanmış ve rekabete yol açılmış olmasıdır. Bu sebeple bu tür hizmet faaliyetinin de iktisadi işletme oluşturduğu ve bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmaları gerektiğini söylemek mümkündür¹⁹³.

3) Hizmetlerin Bedelsiz Sunulması

Bazı hallerde sunulan hizmetin bedelsiz olduğu ve dolayısıyla ticari amaçlı olmadığı ileri sürülmekte ancak bu hizmetlerin masraf ve maliyetleri hizmeti alan kişi veya ailelerinden tahsil edilebilmektedir.

Maliye idaresi bu gibi iddialar karşısında söz konusu Tebliğ ve rehberde bedelsiz sunulduğu belirtilen hizmetlerin masraf veya maliyetlerinin hizmet verilen bu kişilerden yahut bunların ailelerinden tahsil edilmesi, bağış adıyla alınması halinde hizmetin bedel

¹⁹³ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.175. Eserde geçen Maliye Bakanlığı özgelgelerine ait tarih ve sayılar için sayfadaki dipnotlara bakılabilir.

karşılığı sunulduğunu kabul etmekte ve bu durumu ticari faaliyet kapsamında değerlendirmektedir.

Gelir idaresine göre, eğer eğitim ve sağlık gibi bazı hizmetler bedel alınmadan sunulmuş ise bu durumda iktisadi işletme oluştuğu kabul edilmez. Ancak sunulan bu tür hizmetlerin masraf ve maliyetleri hizmet verilen kişilerden tahsil edilir veya bedeli bu kişilerden veya ailelerinden bağış adıyla alınırsa bu durumda, bu faaliyetlerin bir iktisadi işletme olduğu kabul edilir¹⁹⁴.

4) Kesinti Suretiyle Vergilendirilmiş Bazı Gelirlerin İktisadi İşletme Oluşturup Oluşturmayacağı Konusu

Dernek, vakıf veya vergi uygulamalarında dernek veya vakıf addedilen kurum ve kuruluşlara ait gayrimenkullerin bir iktisadi işletme oluşumunu sağlayacak şekilde kiraya verilmesi durumunda, adı geçen kurumlara ait bir iktisadi işletme oluşur. Bu durumda, söz konusu iktisadi işletme KVK'ya göre bu verginin mükellefi olacaktır. Dolayısıyla bu işlerden elde edilen kira gelirleri, iktisadi işletmenin kurum kazancını oluşturan bir gelir unsuru olarak safi kurum kazancı içinde kurumlar vergisine tabi olur. Bu sebeple bu iktisadi işletmenin kira geliri üzerinden vergi kesintisi yapılmaz.

KVK'ya (geçici md. 2) göre, üzerinden vergi kesintisi yapılmış olan bazı gelirleri (GVK md. 70'de sayılan mal ve hakların ve gayrimenkullerin kiralari ve geçici 67'de sayılan mevduat faizi, repo ve ters repo gelirleri, hazine bonusu tahvil faizi, katılım bankalarınca ödenen kar payları) sebebiyle 31.12.2020 tarihine kadar maddede sayılan kurumlara ait iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı¹⁹⁵ kabul edilmiştir. Dolayısıyla anılan madde kapsamına giren kurum ve kuruluşların kesinti suretiyle vergilendirilmiş

¹⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s.17.

¹⁹⁵ Yıldız-Vural, age., s.11.

söz konusu gelirleri sebebiyle 2008 yılı başından 2020 yılı sonuna kadar bu kuruluşlara ait “iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacak olup”¹⁹⁶ bu kapsama kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının da girdiği söylenebilir. Zira vergi uygulamasında bu kuruluşlar dernek olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kira, faiz, kar-zarar ortaklığı belgesi kar payları, temettü gibi gayrimenkul ve menkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarında vergileme, aynen kurumlar vergisi mükellefi bir anonim şirket veya limitet şirketin bu tür gelirlerinde olduğu gibidir.

Anılan madde kapsamına giren kiralardan GVK’nın 94/5-b maddesine göre vergi kesintisi yapılmış olması gerekir¹⁹⁷. Aynı Kanun’un geçici 67’nci maddesi kapsamında dernek ve vakıflara yapılacak bazı menkul sermaye iratları ile menkul kıymet alım satımlarından doğan kazançlardan anılan madde uyarınca vergi tevkifatı yapılması da öz konusudur.

Öte yandan mülga 50 seri nolu KV Genel Tebliği’nin son bölümündeki açıklamalara göre de “sendikalar, ticaret ve sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri, diğer mesleki kuruluşlara ait odalar ve birlikler” dernek sayılmış ve bunlara yapılan kira ödemelerinin gelir vergisi stopajına tabi olduğu ifade edilmiştir. Bu ifadelerin iptali için açılan dava Maliye idaresi lehine sonuçlanmıştır¹⁹⁸.

Ayrıca KVK Genel Uygulama Tebliği’nin 36.4 bölümünde bu hususta yapılmış olan açıklamalarda “*vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilen kurum ve kuruluşlar*” ifadesi de kullanılmak suretiyle meslek kuruluşları da bu kapsamda

¹⁹⁶ Akif Akarca, Mehmet Şafak, Derneklerde Vergi Uygulaması

<http://www.muhasabedr.com/derneklerde-vergi-uygulamasi/> - Dünya- (21.05.2018)

¹⁹⁷ A. Murat Yıldız, İrfan Vural, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2019, s. 11

¹⁹⁸ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 34. Dn. VDDGK’nın 21.3.1997 tarihli ve E. 1996/181, K. 1997/172 sayılı kararı.

görülmüştür. Bahse konu Tebliğ'deki açıklamalara göre “*dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;*

- *Taşınmaz kira gelirlerinden,*

- *Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,*

- *Menkul kıymetlerin elde tutulması ile iftasından elde edilen gelirlerden*

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1.1.2008 – 31.12.2020 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacaktır”.

Tebliğ'deki açıklamalar göz önünde bulundurulduğunda, Kanun'da belirtilmiş olan süre zarfında bahse konu edilen gelirleri nedeniyle kapsama giren kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Böylece kurumlar vergisi mükellefiyet tesisi söz konusu edilmeyecektir. Dolayısıyla bu suretle yapılmış olan vergi kesintileri, bahse konu kurum ve kuruluşların nihai vergisi olacaktır.

Öte yandan Tebliğ'e göre “*Dernek veya vakıf bünyesinde bahse konu gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen taşınmaz kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya iftasından elde edilen gelirlerin (kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın), bahse konu iktisadi işletmeye ait kazanç dâhil edilmesi gerekir”.* Böylece bu tür gelirler iktisadi işletmenin kurum kazancı içinde kurumlar vergisine tabi tutulmuş olacaktır.

Doktrinde gayrimenkullerin kiraya verilmesinden kira adında gayrimenkul sermaye iradı elde edilmesi iktisadi faaliyet sayılmaktadır. Bununla birlikte bu kiralama işlerinin ticari, sınai ve zirai işletme kapsamında bir “iktisadi işletme faaliyeti” olarak

nitelendirilemeyeceği¹⁹⁹ ifade edilmiştir. Vergilemenin konusuna dahi girmediği ifade edilen dernek ve vakıflara ait taşınmazların kiraya verilmesi işlemlerinin tevkifata tabi tutulmak şeklinde vergilendirilmesinin vergilemede eşitlik ilkesine aykırı uygulamalara yol açtığı söylenebilir. Gerçekten de gayrimenkulünü vergi sorumlusu birine kiraya veren ile vergi sorumlusu olmayan birine veren derneklerden biri %20 oranında bir vergi yüküne maruz kalacak iken diğerinin her hangi bir vergi yükü olmayacaktır²⁰⁰.

Emekliye ayrılan ve malul düşen üyelerine maddi yardımlarda bulunmak için kurulan vakfın kiraya verdiği arsaları karşılığında elde ettiği kiralardan bankaya yatırılmasından elde edilen faizler ve alınmış hisse senetleri münasebetiyle elde edilen temettüleri, kurumlar vergisine tabi değildir²⁰¹.

Maliye Bakanlığı çeşitli özelgelerinde derneğe ait binanın kiraya verilmesinden sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmadığını²⁰², vakfa ait motorlu araç, makine ve tesisatın kiraya verilmesi işleminin iktisadi işletme oluşturduğunu²⁰³ ifade etmiştir. Danıştay bir kararında “*yegâne geliri bağışlanan gayrimenkullerin kira gelirlerinden oluşan bir vakfın bu gelirlerinin iktisadi bir işletme olarak nitelendirilmeyeceğini*”, bir başka kararında bu defa “*vakfa ait gayrimenkullerin devamlı olarak kiralanmasından elde edilen gelirlerin ticari işletme geliri sayılarak kurumlar vergisine tabi olması gerektiğini*” ifade etmiştir²⁰⁴.

¹⁹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 334.

²⁰⁰ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 251. Dn. 3. D.’NİNE.1995/1324, K. 1996/13000 sayılı kararı.

²⁰¹ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 260. Maliye Bakanlığı’nın 1973 tarihli ve 22106-222/72933 sayılı özelgesi.

²⁰² MB’nin 16.10.1981 tarihli ve 22104-273; 24.06.1981 tarihli ve 22104-268/45440 sayılı özelgeleri.

²⁰³ MB’nin 22.3.1993 tarihli ve 104856/19460 sayılı özelgesi.

²⁰⁴ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 252.

Dernek, vakıf veya mesleki kuruluşlar amacını gerçekleştirmek için kurdukları iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkulleri kiraya vermek suretiyle gelir elde edebilirler. Böyle bir durumda bu gelirler, ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilecek kurum kazancını oluşturacak ve kurumlar vergisine tabi olacaktır²⁰⁵. Netice olarak, iktisadi bir işletmesi olmaksızın elde edilen gayrimenkul kira gelirini, gayrimenkul sermaye iradı olarak nitelendirilip GVK'nın 94/5'inci maddesine göre vergi tevkifatına tabi tutmanın, vergi tekniği açısından yetersiz bir yasal düzenlemeye dayandığını²⁰⁶ söylemek mümkündür.

Maliye Bakanlığı çeşitli özelgelerinde aşağıdaki faaliyetleri iktisadi işletme olduğunu belirtmiştir²⁰⁷.

1. Bir vakfın (Çevre Koruma Vakfı) egzoz gazı ölçümü²⁰⁸
2. Bir vakfın devamlı olarak gelir sağlamak amacıyla hisse senedi alım satımı yapması²⁰⁹
3. KVK'da muafiyet tanınmış olan kurumlar dışında kalanlar tarafından ifa edilen lokal, kantin, gazino, restoran işletmeleri gibi müesseseler²¹⁰
4. Organize Sanayi Bölgesi Müdürlüğü'nün elektrik enerjisi ve su satışı²¹¹
5. Siyasi partilere ait lokal işletmeleri²¹²
6. Vakfın üyelerine kredi açması ve karşılığında faiz elde etmesi²¹³

²⁰⁵ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 252.

²⁰⁶ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 253.

²⁰⁷ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 262.

²⁰⁸ MB'nin 20.10.1993 tarihli ve 73/104910-66340 sayılı özelgesi.

²⁰⁹ MB'nin 12.01.1996 tarihli ve 4909-1857 sayılı özelgesi.

²¹⁰ MB'nin 3.9.1997 tarihli ve 22104 sayılı özelgesi.

²¹¹ MB'nin 7.7.1994 tarih ve 73/124270-46623 sayılı özelgesi.

²¹² MB'nin 2.9.1997 tarihli ve 5107-22/37144 sayılı özelgesi.

²¹³ MB'nin 15.5.1995 tarihli ve 13001-515/5680 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığı bir özelgesinde²¹⁴, Kaymakamlığa bağlı kömür dağıtım komisyonunun iktisadi kamu müessesesi olduğunu, Türk Patent Enstitüsü Başkanlığı'na bağlı olarak devamlı bir şekilde ticari, sınai ve zirai bir faaliyetin²¹⁵ iktisadi işletme olduğunu belirtmiştir²¹⁶.

Maliye Bakanlığı'nın bazı özelgelerinde, iktisadi işletme sayılmada ticari faaliyetin devamlılığı konusunda açıklamalar bulunmaktadır²¹⁷. Bu özelgelere göre, dernekçe yayımlanan ve reklam alınan aylık dergilerin ve belediyelere yönelik mevzuat kitaplarının bedel karşılığı satılması, derneğin ticari bir organizasyon kapsamında ve bedel karşılığı eğitim faaliyeti derneğe bağlı yayıncılık ve eğitim faaliyetleri şeklinde iki ayrı iktisadi işletme oluşturur²¹⁸.

Tüzükte yazılı bulunan *“kermes, piyes, konferans ve eğlence programlarını halka ücretli olarak göstermek ve lokal açmak”* şeklindeki faaliyetler, *“birden fazla ve ücret karşılığında yapıldığında”* iktisadi işletme oluşur²¹⁹.

Gelir getirici faaliyette bulunmaksızın, hiçbir bedel (ücret) alınmaksızın öğrencilere vakıf tarafından yurt hizmeti verilmesi durumunda iktisadi işletme oluşmaz. Bu hizmet karşılığında, *“hizmetin ifası için yapılan masrafların öğrencilerden tahsil edilmesi, kısmen ücret alınması, kendilerine veya ailelerinden bağış yoluyla veya çok düşük bir bedel alınması”* halinde iktisadi işletme oluşur²²⁰.

²¹⁴ MB'nin 24.2.1995 tarihli ve 51/5103-4 sayılı özelgesi.

²¹⁵ MB'nin 13.12.1994 tarihli ve 73/1041027/81767 sayılı özelgesi.

²¹⁶ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.262.

²¹⁷ Vural, age., s. 73-76.

²¹⁸ GİB'in Nisan 2007 tarihli v e B. 07.1.GİB.4.06.16.01/KV- .. sayılı özelgesi.

²¹⁹ GİB'in 20.10.2006 tarihli ve B.07.1.GİB.4.01.16.01/3119 sayılı özelgesi.

²²⁰ GİB'in 26.01.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.01/KV.07.04/411 sayılı özelgesi.

Ticari bir organizasyon kapsamında ve “*yılda birden fazla tekrar ettirilen veya her yıl bir defa olsa da takip eden yıllarda da veya birkaç yıl arayla yapılan*” kermes, çay, yemek gibi etkinlikler bu faaliyetin iktisadi işletme olma niteliğini değiştirmez velev ki bu etkinlikler için özel olarak eleman istihdam edilmemiş olsun ²²¹.

Seminer, kongre ve teknik toplantılar gibi faaliyetlerin bağış, gider karşılığı veya bunlar gibi hangi ad altında olursa olsun bir bedel karşılığında gerçekleştirilmesi iktisadi işletme oluşturur²²².

Bir vakfın iktisadi işletmesine ait olan taşınmazların satılmasından elde edilen kazanç, kurumlar vergisine tabidir. Vakfın “*ticari bir organizasyon kapsamında*” veya “*ticari amaç güderek bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir taşınmaz satışı*” ticari faaliyetin varlığını gösterir. Bu durumda vakfa bağlı iktisadi işletme oluşur. Taşınmazların satış işlemlerinin periyodik olarak devam etmesi yani sonraki yıllarda ya da birkaç yıl arayla gerçekleşmiş olması halinde kazanç sağlama amacı olmasa da devamlı olduğu kabul edilen bu faaliyet iktisadi işletme oluşturur²²³.

GİB’e göre, ticari bir organizasyon kapsamında lokal işletmesinde satılan veya sunulan mal ve hizmet bedelinin dernek üyelerinden toplanan paralar ile karşılanması iktisadi işletme oluşturur²²⁴.

²²¹ GİB’in Mayıs 2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01/KVK-1-18 sayılı özelgesi

²²² GİB’in ...2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2007-/KVK- .. sayılı özelgesi.

²²³ GİB’in 11.03.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-1/7969/4232 sayılı özelgesi.

²²⁴ GİB’in 13.2.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01.GV.07.12/737 sayılı özelgesi.

Maliye Bakanlığı, dernekler ve vakıflarca organize edilen, devamlılık niteliği taşıyan aşağıdaki faaliyetlerin iktisadi işletme olarak kurumlar vergisine tabi olduğu yönünde muktezalar vermiştir. Bu muktezaların özü²²⁵ kısaca aşağıda belirtilmiştir.

1. *“Arsa karşılığı inşaattan bağımsız bölüm alıp bunları ayrı ayrı satmak*
2. *Devamlı bir şekilde konser tertip edilmesi*
3. *Eğitim amaçlı olsa da çiçek, fidan ve kültür bitkilerinin veya hayvan ürünlerinin üretilip satılması*
4. *Faiz karşılığında kredi verilmesi*
5. *Film gösterilmesi*
6. *Kaynak suyu işletilmesi*
7. *Kitap, broşür, kartpostal satışı*
8. *Kitap, gazete, dergi ve bunlara benzer yayınların ücret alınarak satılması, matbaa hizmeti sunulması*
9. *Lokal, lokanta, kantin, büfe ve benzeri yerlerin işletilmesi*
10. *Okul, kreş, yurt, huzurevi, kamp ve bunlar gibi yerlerin işletilmesi*
11. *Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, misafirhane ve benzeri yerlerin işletilmesi*
12. *Triptik işlemleri yapılması*
13. *Ucuz fiyatla tüketim maddeleri satışı*
14. *Yabancı dil kursları ve sınavlara hazırlık gibi diğer eğitici kurslar verilmesi”*

Muktezalarda veya yargı kararlarında birbiri ile çelişik durumlara rastlanıldığı anlaşılmaktadır. Bu durumun sebepleri arasında, ilgili kanun hükmünün; açık olmaması, sübjektif unsurlar taşıması veya olayların niteliğinin farklılığı olabilir. Bu çelişkili durumların kararları veren yargı mensupları ile özeldeleri belirleyen kamu görevlilerinin şahsi takdirleri ile ilgili olduğu da söylenebilir²²⁶.

²²⁵ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 23.

²²⁶ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 22.

3. Kurumlar Vergisi Mükellefiyetine Etki Etmeyen Durumlar

1949 tarihli 5422 sayılı Kanun'un, mükellefler arasında saydığı iktisadi kamu müesseselerinin mükellefiyetine tesir etmeyen hususları belirleyen 4'üncü maddesinin ikinci fıkrası aşağıdaki gibidir.

“Bunların kuruluşlarında kazanç gayesi aranmayacağı gibi, kendilerine ayrı tüzel kişilik verilmiş olup olmaması mükellefiyetlerine tesir etmez.”

Bu fıkra hükmü, 1963 tarihli 199 sayılı Kanunla aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaman mükellefiyetlerine tesir etmez.”

Esasen bu hususlar iktisadi kamu müesseselerinin mükellefiyetine tesir etmeyecek hususlardır. 1949 tarihli 5422 sayılı KVK'ya göre “dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmeler” tanımlanırken (md. 5), iktisadi kamu müesseselerinin vergi mükellefiyetine dair şartları (md. 4) haiz oldukları ifade edilmiştir. Dolayısıyla “iktisadi kamu müesseseleri” bakımından mükellefiyete tesir etmeyecek hususların, “dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmeler” bakımından da geçerli olduğu anlaşılr.

Bahse konu fıkra hükmü 1980 tarihli 2362 sayılı Kanunla bu kez aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

“Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez.”

Söz konusu değişiklikle anılan kurumlara ait iktisadi işletmelerin mükellefiyetine tesir etmeyecek olan hususlara “faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında

bulunması” ve “işyerlerinin bulunmaması” şeklinde iki husus daha ilave edilmiştir. Bu değişikliğe ilişkin gerekçe, faaliyetin kanunla verilmiş görevlerden olması hususundan bahsetmiş olup aşağıdaki gibidir.

“Uygulamada, bir kısım iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesi hususunda, müessesenin faaliyet konusunun kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması ve ayrıca müstakil bir işyerinin de bulunmaması nedenleriyle müşkülata karşılaşılmakta ve ihtilaflar doğmaktadır. Hâlbuki kanunda belirtilen şartlara sahip bir iktisadi işletmenin mevcudiyeti halinde, işletme konusu faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görev olup olmasının vergilemeyi etkilememesi gerekir. Maddeye bu bakımdan açıklık vermek ve dolayısıyla uygulamada karşılaşılan ihtilafları önlemek amacıyla «faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması» ve «işyerlerinin bulunmaması» keyfiyetlerinin mükellefiyete tesir etmeyeceği hususu, fıkra metninde açıkça belirtilmiştir.”

Gerekçedeki açıklamaya göre “faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması ve işyerinin bulunmaması” daha ziyade iktisadi kamu kuruluşları bakımından uygulamada müşkülata ve ihtilafa yol açan hususlar olarak zikredilmiştir. Ayrıca Kanun’da yer alan şartları taşıyan yani devamlı bir surette ticari, sınai ve zirai faaliyette bulunan iktisadi bir işletme var ise artık bu iktisadi işletmenin yaptığı faaliyetlerin kanunla verilmiş bir görev olup olmasının vergilendirmede bir öneminin bulunmadığı, bu faaliyetlerin işyeri olmaksızın yapılmasının da bu kapsamda olduğu ifade edilmiştir.

5520 sayılı KVK’da 1949 tarihli 5422 sayılı KVK kaldırılmış olup kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecek hususlar, bazı kelimeler sadeleştirilmek ve aynı mahiyet muhafaza edilmek suretiyle tek bir fıkroda (KVK md. 2/6.f) yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu fıkra hükmü aşağıda olduğu gibidir.

“(6) İktisadî kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmelerin kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız

muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez.”

Madde gerekçesine göre de, “*ne şekilde kurulursa kurulsun derneklere ait veya bağlı olup belirtilen nitelikleri açıklanan iktisadi işletmeler*”, Kanun’da vergiden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisi mükellefidirler. Gerekçe’de iktisadi kamu kuruluşlarının mükellefiyetine tesir etmeyen söz konusu hususların dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin de mükellefiyetine etki etmeyeceği ifade edilmiştir

Yukarıda verilen fıkra hükmüne göre, iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetini etkilemeyecek olan hususlar şunlardır²²⁷.

1. Kazanç amacı gütmemek,
2. Faaliyetin kanunla verilmiş görevlerden olması,
3. Tüzel kişiliğe sahip olmamak,
4. Bağımsız bir muhasebeye sahip olmamak,
5. İktisadi işletmeye ayrı bir sermaye tahsis edilmemiş olmak,
6. İşyeri bulunmamak.

Kanun’daki bu düzenleme sayesinde, iktisadi kamu kuruluşları ile iktisadi işletmelerin ait olduğu kurumlar, fıkroda yazılı hususları ileri sürseler bile, bu hususlar iktisadi kamu kuruluşları ile iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetine engel olamayacaktır.

²²⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.333. Erginay, age., s. 227. Uluatam, age., s.343.

a. Kazanç Amacı G d lmemesi

KVK'nın 2'nci maddesinin 6 numaralı fıkrasında bahse konu iktisadi   letmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyeceği belirlenen hususlardan biri de iktisadi   letmenin kazanç amacı g tmemesidir.

Daha öncede belirtilmiş olduğu üzere ticaret hukukuna göre iktisadi   letme kapsamına dâhil bulunan ticari   letmenin bir unsuru da gelir sağlama hedefi ya da kazanç elde etme amacıdır. Buna karşın vergi hukukunda dernek, vakıf veya vergi uygulamalarında bunlar gibi kabul edilen kurum ve kuruluşlara ait bir iktisadi   letmenin kazanç amacı g d p gütmemesinin o iktisadi   letmenin vergi mükellefiyetine etkisi söz konusu olmamaktadır. Bunun sebebi bağımsız bir hukuk disiplini olan vergi hukukunda unsurları belirlenen kurumlar vergisi mükellefi bir iktisadi   letmenin, ticaret hukukundaki ticari   letmeden daha geniş bir kapsamının olmasıdır²²⁸.

Kazanç amacı g d lmemesinin vergi mükellefiyetine etki etmeyeceğine neden ihtiyaç duyulduğuna, tarihi süreç içinde bu hususta yapılan yasal düzenlemeler ve bunlara dair gerekçeler ışık tutmaktadır. Şöyle ki, 1934 tarihli Kazanç Vergisi Kanunu'nda “*genel ve özel bütçeli idarelere ve kamuya yararlı derneklere ait*” olup “*ticari bir gaye takip eden*” müesseselerin “*ticari ve sınai ıı yapanların*” temin ettikleri kazançlar bu kanun uyarınca vergiye tabi tutulmuştur. Diğer bir anlatımla, “*ticari bir gaye takip etme*”, “*ticari ve sınai ıı yapma*” kamu idarelerine ve kamuya yararlı derneklere ait müesseselerin kazanç vergisi mükellefi olmasını gerektiren önemli unsurlar olarak belirlenmiştir. Söz konusu unsurların veya vasıfların bu verginin uygulanmasında zorluklar doğurduğu

²²⁸ Göker, Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait  ktisadi   letmelerin Vergilendirilmesi, s. 42.

husus, 1949 tarihli 5422 sayılı Kanun'un iktisadi amme müesseselerinin mükellefiyetiyle ilgili gerekçesindeki şu ifadelerden anlaşılmaktadır.

“..iktisadi âmme müesseselerinin mükellefiyeti, şimdiki Kazanç Vergimizin tatbikatında birçok zorluklar doğuran 'ticari mahiyet' 'kazanç gayesi' gibi esaslara değil, bunlardan çok daha geniş olan bir prensipe bağlanmıştır.”

Gerekçe'nin bu kısmının devamında iktisadi âmme müesseselerinde mükellefiyet kapsamının oldukça geniş tutulmak istenilmesinin “o günün ilmî temayülünün ve vergi görüşünün bir neticesi” olduğu belirtilerek bu müesseselerin vergilendirilmesinin sebepleri izah ve ifade edilmiştir. Gerekçe'deki açıklamalardan anlaşılan odur ki, Kazanç Vergisinde “ticari gaye takip etme” ve “kazanç gayesi”, “ticari mahiyet” gibi esaslar yerine, özetle şu hususlar önemli görülerek iktisadi kamu kuruluşları vergilendirmek istenmiştir.

1. Amme müesseselerine vergi imtiyazı sağlanması halinde hususi teşebbüsler aleyhine haksız rekabete yol açılmasının hususi teşebbüsün gelişimine engel olması ve bunun milli ekonomi ve kamu maliyesi için yaratacağı mahzurlar bulunması.

2. Kazanç elde eden amme müesseselerinin fazlasını devlete devretmeyip kendi finansmanlarında kullanması hatta cömertçe harcaması.

3. Vergi mecburiyeti ve vergi murakabesi dolayısıyla, iktisadi âmme müesseselerinin umumi esaslar dairesinde diğer sermaye kurumları gibi, muntazam hesap tutmasının, maliyet üzerinden çalışmasının ve bilanço çıkartmasının sağlanmış olacağı ve bunun da milli ekonomi bakımından iş ve sermaye rantabilitesi hakkında yanlış netice ve fikir veren vaziyetlere mâni olmayı temin edeceği.

4. İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesinin malî bakımdan da bir zaruret olduğu, çünkü aksi takdirde, Devletin üzerine almakta olduğu yükler hasebiyle gittikçe artan masraflarını karşılamak için ziyadesiyle muhtaç olacağı malî vasıtaları yeni kaynaklardan temin etmek gerektiği ve böyle bir mecburiyet karşısında ise, diğer mükelleflerin ve bilhassa gerçek kişilerin vergi yükünün katlanılmayacak hadlere kadar çıkarmak tehlikesinin kendini gösterebileceği.

Bu açıklamaların “*dernek, tesis ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler için fazlasıyla geçerli olduğu*” anılan Gerekçe’de ifade edilmiştir. Vergi uygulamalarında dernek veya vakıf kabul edilen kurum veya kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin tamamı için geçerli olan bu husus Danıştay kararlarında da benimsenmiştir. Şöyle ki, Danıştay’a göre KVK’da düzenlenmiş olan iktisadi işletme, TTK’da tanımlanan ticari işletme kavramından daha geniş bir alanı kapsar²²⁹. Öte yandan insan ve/veya mal toplulukları olan dernek veya vakıf ile ticaret şirketlerini bir birinden ayıran husus derneklerin ideal amaçlar için; şirketlerin ise kazanç elde etme ve bunu paylaşma amacıyla kurulmasıdır. Şirketlerin ortakları ortak bir amaç için yani genel olarak kazanç elde edip paylaşmak için bir araya gelerek şirket kurarlar. Kazanç elde etmek ve bu kazancı paylaşmak, şirketin esaslı unsurudur. Dernek ve vakıfların amacı iktisadi değildir. Zira dernekler, TMK’ya göre kazanç paylaşma amacı dışında bir amaç için kurulur²³⁰. Kanunla bu sınırlama getirilmiş olsa bile dernekler uygulamada iktisadi faaliyet gösterebilmektedirler. Yapılan iktisadi faaliyetin Kanun’da belirtilen iktisadi işletmeyi oluşturması durumunda, derneğe ait iktisadi işletme, kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

²²⁹ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu’nun 16.6.1994 gün ve E: 1992/2, K: 1994/2 sayılı kararı.

²³⁰ Çetiner-Yüksel, age., s. 234.

İktisadi işletme oluşturan bazı faaliyetler kazanç elde etmek amacıyla değil de, kanunla belirlenmiş kuruluş amaçlarına ulaşmak için yapılabilmektedir. Kuruluş amaçlarına ulaşmak için yapılan faaliyetin kazanç elde etme güdüsüyle yapılmadığı ileri sürülse bile bu durumun vergilendirmeye engel oluşturmayacağı bahse konu kanun hükmüyle açıkça belirlenmiştir.

Maliye idaresince bu hususla ilgili açıklamaların bulunduğu genel tebliğ ve rehberde yapılan açıklamalara göre, “*her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde iş yapılması ve faaliyette bulunulması ve bu iş ve faaliyetin devamlı surette yapılması*” halinde kazanç sağlama amacı olmasa bile bir iktisadi işletme olduğu kabul edilmektedir. İktisadi işletmelerin, faaliyetlerinde kazanç amacı gütmemeleri bu işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecektir. İcra edilen bir “*faaliyet karşılığında ücret, bağış, maliyet katkısı gibi adlar altında her hangi bir bedel alınmaması*” durumunda, iktisadi işletmenin unsurları oluşmadığı için bu faaliyetin bir iktisadi işletme olarak nitelendirilmesi söz konusu olmayacaktır²³¹.

b. Tüzel Kişiliklerinin Olmaması

KVK’da (md. 2/6 f.) kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecek olan hususlardan biri de bu iktisadi işletmelerin tüzel kişiliğinin bulunmamasıdır. Mevcut KVK’ya göre kurumlar vergisi mükelleflerinin tüzel kişiliği haiz olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır. KVK mükellefleri arasında tüzel kişiler yanında tüzel kişiliği bulunmayan teşekküller de bulunmaktadır. O hâlde bu hususun vurgulanmasının sebebi nedir? Bunun mülga 5422 sayılı KVK’da (md. 1) kurumlar vergisi mükelleflerinin “tüzel kişiler” olarak nitelendirilmiş olmasından kaynaklandığı söylenebilir. Zira mükellefler arasında tüzel kişiliği haiz olduğu açık bulunan kurumlar yanında tüzel kişiliği olmayan

²³¹ Göker, Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı, s.235.

veya bu konuda netlik bulunmayan “iktisadi kamu müesseseleri ile cemiyet ve tesislere ait iktisadi işletmeler” de bulunmaktaydı. Öte yandan maddenin ilk cümlesinde “Aşağıda yazılı tüzel kişilerin kazançları” ifadesi kullanılmış idi. Bu durumun böyle bir tartışmaya yol açmış olabileceği düşünülmektedir. Nitekim anılan maddede geçen “tüzel kişiler” deyimini, 1963 tarihli 199 sayılı Kanun’la yapılan değişiklikle cümleden çıkarılmış bunun yerine “kurumlar” deyimini kullanılmıştır. Bu değişikliğin sebebine ilişkin açıklama Gerekçe’de yapılmış olup buna göre iktisadi kamu müesseseleri ile dernek, tesis ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin, tüzelkişiliği olan müessese ve işletmeler halinde kurulabilecekleri gibi kendilerine tüzelkişilik verilmediğinin de vaki olduğu, vergi mükellefiyeti için tüzel kişiliğin şart olmadığı dolayısıyla bu durumun meydana getireceği yanlış anlaşılmaları önlemek için “tüzel kişiler” deyimini yerine tüzel kişiliği haiz olan veya olmayanları da kavrayan daha geniş bir kavram olan “kurumlar” deyiminin kullanıldığı belirtilmiştir. 5520 sayılı KVK’da önceki Kanun’da belirlenmiş olan bu hususu benimsemiş olup tüzel kişiliğin olmaması kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecek hususlardan biri olarak (md. 2/6.f) sayılmıştır.

Hukuki anlamda kişi denildiğinde TMK’da yer alan kişi kavramının anlaşılması tabiidir. TMK’da kişilik (şahsiyet), gerçek (hakiki) kişilik ve tüzel (hükmi) kişilik olarak iki kısımda ele alınmıştır. Buna göre insanlar gerçek kişi; devlet, ticaret şirketleri, vakıf ve dernekler gibi kurumlar ise tüzel kişidir. Vergi hukukundaki kişilik kavramı ile TMK’daki kişilik kavramı çok büyük ölçüde örtüşse de vergi kanunlarında TMK’nın kişi kavramından daha geniş bir yaklaşımla çeşitli oluşum ya da birimler de tüzel kişilikleri bulunmasa da vergi mükellefi olarak belirlenmiştir²³². Gerçekten de GVK’ya göre gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler yani insanlar iken KVK’ya göre kurumlar vergisi

²³² Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 76.

mükellefleri arasında sermaye şirketleri ve kooperatifler gibi tüzel kişiliği haiz kurumlar yanında iş ortaklıkları gibi tüzel kişiliği bulunmayan oluşumlar da bulunmaktadır.

Esasen Anayasaya göre vergi ödevi kapsamına alınıp vergi ödemekle yükümlü kılınanlar “herkes” ibaresiyle nitelendirilmiştir. Herkes tüm insanları, insanların bütünü, ifade eden bir kelime²³³ olup insanların oluşturdukları dernek, vakıf, şirket veya ortaklık gibi gerçek kişilerden ayrı bir tüzel kişiliği bulunan kurumları veya tüzel kişiliği olmayan insan dışındaki oluşumları kapsamadığı düşünülmektedir. Dolayısıyla Anayasa’daki herkes ibaresiyle vergi ödevi kapsamına girenlerin, hukuki kişilik itibariyle gerçek kişi yani insanlar olarak sınırlandırılmış olduğu söylenebilir.

VUK’un 8’inci maddesindeki hükümle vergi mükellefinin gerçek ve tüzel kişi olduğu hükme bağlanmıştır. Öte yandan her bir vergi kanununda mükellef ile ilgili hükümler ayrıca düzenlenmiş olup mükellefin, sadece gerçek veya tüzel kişi olarak nitelendirilmemiş olduğu ve her hangi bir hukuki kişiliği bulunmayan birimlerin, oluşumların veya ortaklıkların da çeşitli vergi kanunlarında mükellef kapsamına alınmış olduğu anlaşılmaktadır: tüzel kişiliği bulunmayan iş ortaklıkları ile derneklerin iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefi olması, adi ortaklıkların KDV mükellefi olması gibi.

KVK hükümlerine göre kurumlar vergisi mükellefiyeti için tüzel kişilik ön şart değildir. Bu durumda bahse konu iktisadi işletmelerin de tüzel kişiliğinin olup olmasının kurumlar vergisi mükellefiyeti açısından bir önemi bulunmamaktadır. Bununla birlikte iktisadi işletmelerin tüzel kişiliğinin olmasının kurumlar vergisi

²³³ TDK Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts.

mükellefiyetine engel olmadığı Kanun’da açıkça belirtilmek suretiyle bu hususta yaşanacak tereddütlere mahal bırakılmamıştır.

Öte yandan tüzel kişiliği haiz olmayan bu mükelleflere düşen maddi ve şekli vergisel yükümlülükler, “bunları idare edenlerce ve varsa bunların temsilcileri tarafından yerine getirilir” (VUK, md. 10).

Kurumlar vergisi, tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmeler için bağlı olduğu kurum (kamu tüzel kişiliği, dernek veya vakıf) adına tarh olunur (KVK md.16/4.f). Sendikalar dernek, cemaatler vakıf sayıldığı için bunlara ait veya bağlı iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi de anılan hüküm uyarınca sendika ve cemaat adına tarh olunur. Cemaatlere (azınlıklar) ait bir iktisadi işletme bulunması halinde vergi tarhiyatına muhatap olacak kişinin kim olacağı hususunda ise bir belirsizlik bulunmaktadır. Böyle bir durumda vergi dairesince “*tarhiyatın tüm cemaate mi yoksa faaliyetleri ile iktisadi işletme faaliyetini oluşturan kişilere mi yöneltileceği*” hususu muğlaktır ²³⁴.

Yukarıdaki açıklamalar kapsamında Gerekçe ile vergi uygulamasında dernek sayılan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisinin, ait veya bağlı olduğu bu meslek kuruluşlarının tüzel kişiliği adına tarh olunacağı söylenebilir.

Mükelleflerinin gerçek veya tüzel kişiliğe sahip olup olmadığıyla (md.8) ilgilenmeyen KDVK’ya göre (md. 44), KDV, “bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur”. Anılan maddenin devamında adi ortaklıklar ile dar mükellefler açısından tarhiyatın muhatabı ayrıca belirlenmiştir. Kanun hükmünden KDV’de tarhiyatın muhatabının sadece gerçek veya tüzel kişiler olduğu sonucu çıkarılmaktadır.

²³⁴ Cenker Göker, Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl 67, S. 2, 2009, s. 31

Bu durumda tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelere ait KDV'nin bu iktisadi işletmelerin sahibi tüzel kişiler adına tarh edilmesi dışında bir seçenek bulunmamaktadır. O hâlde dernek, vakıf veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iktisadi işletmelerine ait KDV, iktisadi işletmelerin sahibi olan dernek, vakıf veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu adına tarh edilecektir.

Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeler, gelir vergisi kesintisi yapmaya mecbur olduklarında ise GVK'nın 107'nci maddesi hükmü kapsamında, gelir vergisi mükellefi hesabına tarhiyata muhatap tutulurlar. Bu durumda da iktisadi işletmelerin tüzel kişiliği bulunmadığı için verginin nihai muhatabı, iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu tüzel kişiliği haiz kurumlar olacaktır.

Vergi hukuku bağımsız bir hukuk disiplini olarak kendine özgü kurallar koyabilmektedir²³⁵. Vergi hukuku, kurumlar vergisi mükellefiyeti için TMK'daki kişilik kavramına bağlı kalmaksızın kendine özgü bir kapsam belirleyebilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefiyeti için verginin adında geçen kurum kavramının çağrıştırdığı düşünülen tüzel kişilik sahibi olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Vergi hukuku, TMK'nın kişilik kavramı dışına çıkarak, tüzel kişiliği bulunmayan çeşitli oluşumların da iktisadi faaliyetten kazanç elde edebileceğini ve bunların da vergilendirilmesi gerektiğini öngörmüştür.

c. Bağımsız Muhasebelerinin Bulunmaması

Muhasebenin bağımsız olmaması durumu iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetine etki eden bir durum değildir. İktisadi işletmenin ticari, sınai ve zirai faaliyetinin devamlı bir surette olması fakat bu faaliyete ait işlemlerin bağlı olunan

²³⁵ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 76.

dernek, vakıf veya bir kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu bünyesindeki muhasebe içinde kayıt ve takip edilmiş olması mümkündür. Böyle bir durumda kurumlar vergisi mükellefi sayılmak için, sırf iktisadi işletmenin faaliyet ve işlemleri için ait olunan kurumun muhasebesi dışında tamamen iktisadi işletmeye ait ve bağımsız bir muhasebe olması gerekmez.

1963 tarihli 199 sayılı Kanunla 5422 sayılı KVK'nın çeşitli maddelerinde yapılan değişikliklerden biri de anılan mülga Kanun'un 4'üncü maddesine ikinci fıkra olarak eklenen şu hükümdür. *“Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez”*. Bu fıkranın getiriliş amacı Kanun'un gerekçesinde şu şekilde açıklanmıştır.

“Fakat bu fıkroda [4'üncü maddenin birinci fıkrası] sayılan hususları ihraz ederek bir iktisadi kamu müessesesi vasfını taşıdıkları ve devamlı olarak ticari, sınai veya zirai bir işle meşgul oldukları halde, müstakil muhasebeleri bulunmayan veya kendilerine muayyen bir sermaye tahsis edilmemiş olan bazı iktisadi kamu müesseselerinin vergi mükellefiyetlerinin tayininde hâsıl olan tereddütleri izale etmek için 2 nci fıkraya gerekli ilâve yapılmıştır.”

5520 sayılı KVK'da bu hususu benimsemiş olup bahse konu iktisadi işletmelerin bağımsız muhasebelerinin bulunmamasını, bunların kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecek hususlardan biri olarak saymıştır (md. 2/6). Dolayısıyla aidiyeti belirtilen iktisadi işletmelerin, kurumlar vergisi mükellefiyeti dışında kalmak amacıyla bağımsız bir muhasebelerinin olmadığı yönündeki muhtemel itirazların önü bu hükümle kesilmiştir. İktisadi işletmeye ilişkin işlemlerin, ait veya bağlı olunan kurumun muhasebesi içinde kayıtlandırılması o iktisadi işletmenin vergi mükellefi sayılmasına

engel teşkil etmez. Maliye Bakanlığı özelgelerinde, Danıştay ise kararlarında Kanun'da yazılı olan bu hususa uygun görüşler ve hükümler bulunmaktadır²³⁶.

Öte yandan kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmeler de diğer mükellefler gibi tutmak zorunda oldukları kanuni defterlerini süresinde tasdik ettirmek, işlemleri kanunda öngörülen usul ve esasa uygun olarak belgelendirmek ve süresinde kayıt nizamı hükümleri ile muhasebe sistemine ilişkin düzenlemelere uygun bir şekilde kanuni defterlere kaydetmek zorundadırlar. Diğer bir ifadeyle kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeler, vergi kanunlarında düzenlenmiş olan kanuni defterlere, belge düzenine ve kayıt nizamına ilişkin hükümlere uymakla yükümlüdürler. İktisadi bir işletme var olduğu andan itibaren tıpkı diğer kurumlar vergisi mükellefi gibi kanuni defterlerini tutmak zorundadır. Esasen kurumlar vergisi mükellefi bir iktisadi işletmenin böyle bir durumda ait olduğu kurumdan ayrı bir muhasebesi olacağı açıktır. Fakat bazı durumlarda, söze konu kurum ve kuruluşlar iktisadi bir işletme oluşturan ticari, sınai, zirai faaliyetlerine ilişkin işlemleri, iktisadi bir işletme oluşmadığı varsayımı veya kabulüyle kendi muhasebe kayıtlarını kanuni defterlerine kaydetmiş olabilirler. Diğer bir ifadeyle iktisadi işletmeler, iş ve işlemlerine ilişkin muhasebe kayıtlarını kendilerine ait ayrı bir kanuni deftere kaydetmemiş, bunları ait olduğu kurumun defterlerine kaydetmiş olabilirler. Hatta ait olduğu kurumların defterlerinde bile kayıt yapılmamış olabilir. Muhasebe kayıtlarının hiç olmaması bile ticari, sınai, zirai işletme şeklinde devamlı faaliyet gösteren bu iktisadi işletmelerin mükellefiyetine etki etmeyecektir.

d. Kendilerine Ayrılmış Sermayelerinin Bulunmaması

Yukarıda izah edilmiş olduğu üzere “*kendilerine tahsis edilmiş bir sermaye olmaması*”, iktisadi kamu müesseselerinin kurumlar vergisi mükellefiyetine tesir etmeyen

²³⁶ Göker, Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı”, s. 235.

bir husus olarak ve bu konudaki tereddütleri gidermek için 1963 tarihli 199 sayılı kanunla 1949 tarihli 5422 sayılı Kanun'un 4'ncü maddesine eklenen ikinci fıkrada ilk kez ifade edilmiştir. Bu hususun dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler açısından da geçerli olduğu anılan mülga Kanun'un 5'nci maddesindeki ifadelerden ve Gerekçe'deki açıklamalardan anlaşılmaktadır.

5520 sayılı KVK'da bu hususu benimsemiş (md. 2/6.f) olup bahse konu iktisadi işletmeler için kendilerine ayrılmış bir sermayelerinin bulunmamasını, bunların kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecek hususlardan biri olarak saymıştır. Dolayısıyla iktisadi işletmelere ait oldukları kurumlar tarafından tahsis edilmiş bir sermaye olmayışı, bu işletmelerin ticari, sınai ve zirai faaliyetlerinden doğan kazancın kurumlar vergisine tabi olmasına engel değildir.

İnsanlar ekonomik amaçlarla kurdukları şirketler, sermayeye ihtiyaç duyarlar. İktisadi değerlerden oluşan sermaye, nakdi, ayni veya emek şeklinde²³⁷ olabilir. Ortaklar bu türlerde sermayeyi şirkete tahsis ederler. Şirket tahsis edilen bu sermaye değerlendirilir, çeşitli ekonomik faaliyetler sonucunda oluşan kazanç belli prosedürlere bağlı olarak ortaklara payları ölçüsünde dağıtılır. Bahse konu iktisadi işletmelere tahsis edilen bir sermaye olmadığından bahisle bunların kazanç elde etmediği ve dolayısıyla mükellef olmadığı yönünde itirazlar ileri sürülebilir. Dolayısıyla bu tür itirazlar, Kanun'da bu hususta açıkça belirleme yapılmak suretiyle daha baştan engellenmiştir.

e. Faaliyetlerinin Kanunla Verilmiş Görevler Arasında Bulunması

Kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyen hususlardan biri de yapılan faaliyetlerin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasıdır. Bu husus ilk olarak 1980

²³⁷ Çetiner-Yüksel, age., s. 233.

tarıhli 2362 sayılı değişiklik kanunuyla 1949 tarihli 5422 sayılı Kanun'da yer bulmuştur. 5422 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin 1963 tarihli 199 sayılı kanunla değişik ikinci fıkrası şöyledir: “*Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin bulunmaman mükellefiyetlerine tesir etmez.*” 2362 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonucundaki hali ise şöyledir: “*Bunların kazanç gayesi gütmemeleri, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzelkişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerine tesir etmez.*”

Yukarıdaki hükümden anlaşılacağı üzere kurumlar vergisi mükellefiyetine tesir etmeyecek hususlara bazı ilaveler yapılmıştır. Bunlar, “*faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması*” ve “*işyerinin bulunmaması*” hususlarıdır. Değişiklik yapan Kanun'un gerekçesinde bu konuyla ilgili olarak geçen ifadeler şöyledir: “*Uygulamada, bir kısım iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilmesi hususunda, müessesenin faaliyet konusunun kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması ve ayrıca müstakil bir işyerinin de bulunmaması nedenleriyle müşkülâtlarla karşılaşılmakta ve ihtilaflar doğmaktadır. Halbuki, kanunda belirtilen şartlara sahip bir iktisadi işletmenin mevcudiyeti halinde, işletme konusu faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görev olup, olmamasının vergilemeyi etkilememesi gerekir. Maddeye bu bakımdan açıklık vermek ve dolayısıyla uygulamada karşılaşılan ihtilafları önlemek amacıyla «faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler 'arasında bulunması» ve «işyerlerinin bulunmaması» keyfiyetlerinin mükellefiyete tesir etmeyeceği hususu, fıkra metninde açıkça belirtilmiştir.*”

5520 sayılı KVK'da bu hususu benimsemiş olup (md. 2/6.f) bahse konu iktisadi işletmelerin faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasını, bunların kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecek hususlardan biri olarak saymıştır.

İktisadi işletmelerin ait olduğu kurum ve kuruluşlara iktisadi faaliyet kapsamına giren bazı görevler, bu kurum ve kuruluşlara özel kanunlarla verilmiş olabilir. Bu görevlerin icrası ile yürütülen faaliyetin iktisadi bir işletme oluşturması mümkündür. Bu durumda oluşan iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği açıktır. Fakat vergi mükellefiyeti kapsamında görülen faaliyetlerinin, kanunla verilmiş görevler ile ilgili olduğu ve kanun emrine istinaden yapıldığı ileri sürülerek mükellefiyetin engellenmesi istenebilir. Oysa kanun emrine istinaden yapılsa da bu görevler kapsamındaki ticari, sınai veya zirai bir faaliyet yoluyla tedavül ekonomisine katılım sağlanmaktadır. Tedavül ekonomisine katılım sağlayan bu tarz faaliyetler, vergi dışı bırakılmak suretiyle diğer kişi ve kurumlar aleyhine haksız rekabet oluşturmamalıdır. Zira iktisadi faaliyetten kazanç sağlayan bu tür müesseselerin vergi mükellefiyetine alınmasının başlıca sebebi, bir maliyet unsuru olan verginin özel sektörle kamu sektörü arasındaki rekabet şartlarını eşit kılmaya çalışmaktır²³⁸. Dolayısıyla bu iktisadi işletmelerin vergi mükellefiyeti kapsamına alınması gerekir. İşte KVK'da bu durum öngörülmüş ve bu tür itirazların yapılmasının önü alınmış ve iktisadi işletmelerin vergi mükellefiyeti dışında kalması engellenmiştir. Hal böyle olmakla birlikte kanunla verilmiş görevlerin ifasına ilişkin faaliyetler, iktisadi bir işletme oluşturacak olsa bile kanunla getirilmiş bir istisna veya muafiyet hükmü ile bu tür faaliyetler vergi mükellefiyeti kapsamı dışında tutulmuş olabilir. Bu durumda istisna veya muafiyet hükümlerinin göz önünde bulundurulması gerektiği açıktır.

²³⁸ Erginay, age., s. 227.

Bazı meslek kuruluşlarına kanunla verilmiş bazı görevler nedeniyle elde edilen gelirlerin vergiden istisna edildiği görülmektedir. Gerçekten de 5362 sayılı Türkiye Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu gözden geçirildiğinde, oda ve bunların üst kuruluşları olan birliklerin, federasyonun ve konfederasyonun kanunda düzenlendiği ve her birinin görevlerinin ayrı ayrı belirlendiği görülmektedir.

Örneğin anılan Kanun'da oda yönetim kurulunun görevleri (md. 11) ve odanın gelirleri (md. 14) düzenlenmiştir. Her iki madde birlikte göz önünde bulundurulduğunda oda gelirlerinin bazılarının odaya verilen görevlerin ifasıyla ilgili olduğu anlaşılmaktadır. Kanun'a göre oda üyelerinin eğitimi, talep ettikleri belgelerin düzenlenip verilmesi, üyelerin muhasebe işlemlerinin yapılması gibi görevler kanunla odalara verilmiş görevler olup bu görevler kapsamında yapılan işlemler karşılığında üyelerden çeşitli ücret ve bedeller alınmaktadır. Benzer bağın, birlik gelirleri (md.25) ve birliğe verilmiş görevler (md. 22) arasında da bulunduğu görülebilir. Aynı durumun esnaf ve sanatkar federasyonları (md. 26, 32) ve nihayet konfederasyon (md. 34, 41) için de söz konusu olduğu anlaşılmaktadır.

KVK hükümleri (md. 2/6.f) göz önünde bulundurulduğunda yukarıda adı geçen meslek kuruluşlarının ücret ve bedel almak suretiyle vermiş olduğu hizmetlerin kanunla verilmiş görevler olması, söz konusu faaliyet sebebiyle oluşan iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecektir. Bununla birlikte kanunla verilmiş görevlerin ifasından elde edilen bazı gelirlerin bazı vergilerden istisna edilmesi de mümkündür. Nitekim bahse konu meslek kuruluşları tarafından kanundaki görevlerin

ifasından doğan gelirleri KDV hariç her türlü vergi, resim ve harçtan istisna edilmiştir(5362 sayılı Kanun md. 65)²³⁹ .

İktisadi işletme oluşumuna yol açan görevin kanunla verilmiş olması yanında temel hak ve özgürlüklere ilişkin olanlarına anayasal değer atfedilebilen bunun dışındakileri ise kanunlara eşdeğer olan²⁴⁰ usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslararası anlaşmalarla ya da kanundan daha alt olan tüzük veya yönetmelikle verilmiş olması da mümkündür. Ancak görevin dayanağının ne olduğu, bu görev icabı yapılan faaliyetin iktisadi işletme faaliyeti olup olmadığına etkili değildir. Zira vergilendirme açısından burada önemli olan husus, verilen görev nedeniyle yapılan faaliyetin niteliğidir. Diğer bir ifadeyle, yasalarla verilmiş bir görev kapsamında yapılan faaliyetin, devamlı bir ticari, sınai veya zirai faaliyet niteliğinde olup olmadığı üzerinde durulması gerekir²⁴¹.

İktisadi işletme oluşturan iş ve işlemlerin kanunla verilmiş görevler olması, bu görev kapsamında yapılan faaliyetin ticari, sınai veya zirai işletme kapsamında devamlı olarak yapılması ve neticede rekabete yol açması, tedavül ekonomisine girmeyi zorunlu kılması gibi sebeplerle mükellefiyete etki etmeyecektir. Kuşkusuz kanun koyucu, kanunla verilmiş bazı görevler sebebiyle yapılan faaliyetleri özel istisna veya muafiyet hükümleri ihdası suretiyle vergi dışı bırakabilir²⁴².

Danıştay'ın bir kararında, amaca ulaşmak için yapılması gereken faaliyetler

²³⁹ Madde başlığı “muafiyetler” olmakla birlikte madde hükmünde istisna ifadesi geçmektedir. Bu suretle esnaf ve sanatkârlar meslek kuruluşlarının maddede yazılı gelirlerinin KDV ye ve Emlak Vergisine tabi olduğu, ticari kazanç ve dolayısıyla kurum kazancı olarak kurumlar vergisine de tabi olduğu anlaşılan bu gelirlerin bu madde hükmüyle bu vergiden istisna edilmiş olduğu anlaşılmaktadır.

²⁴⁰ Erdoğan TEZİÇ, **Anayasa Hukuku**, 13. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2009, s. 85.

²⁴¹ Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 43-44.

²⁴² Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 182.

arasında bulunsa da, [mülga] Ticaret Kanunu’nun ticari işletme tanımına uygun nitelikler taşıyan organizasyonların iktisadi işletme sayılacağı ve bu yerlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesi gerektiği²⁴³ ifade edilmiştir.

Danıştay bir başka kararında, “*kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olan ve ücret karşılığı araç, tesisat, proje ve mesleki denetim, periyodik kontrol hizmetleri veren ve LPG sızdırmazlık raporu düzenleyen ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden gelir sağlayan davacı kurumun devamlılık arz eden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması*” gerektiğini belirtmiştir. Kararda “*faaliyetin kanunla verilmiş görevlerden olmasının mükellefiyete tesir etmeyeceğini öngören açık yasa hükmü karşısında Odanın Yasada öngörülen amaçlara uygun olarak faaliyette bulunmasının da iktisadi işletmenin vergilendirilmesine engel teşkil etmeyeceği*” ifade edilmiştir²⁴⁴.

f. İş Yerlerinin Bulunmaması

Bahse konu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetine tesir etmeyen hususlardan biri de bunların “*iş yerlerinin bulunmaması*” durumudur. Bu husus yukarıda izah edilmiş olduğu üzere 1980 tarihli 2362 sayılı kanunla yapılan değişiklik sonucunda 5422 sayılı KVK’da ilk kez yerini almıştır. Gerekçe’de bu hususla ilgili özel bir açıklama yoktur. Ancak kanun değişikliğinin daha ziyade özellikle iktisadi kamu müesseselerinden kaynaklanan tereddüt ve ihtilafların çözümüne yönelik olduğu söylenebilir. Bununla birlikte bu husus, bahse konu iktisadi işletmeler bakımından da geçerlidir. Bu iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyen bunların “*iş yerlerinin olmaması*” hususu ise 2362 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik kapsamında ilk kez

²⁴³ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 243, 244. Dn. 4. D.’nin, 18.04.1988 tarihli ve E. 1986/4596, K.1988/1562 sayılı kararı.

²⁴⁴ Dn. 3. D.’nin 26.02.2010 tarihli ve E. 2007/2106 K. 2010/567 sayılı kararı.

gündeme gelmiştir. Bu konuda anılan Gerekçe’de ayrıntılı bir açıklamaya rastlanılmamıştır. 5520 sayılı KVK’da da benimsemiş olan bu husus (md. 2/6.f) bahse konu iktisadi işletmeler bakımından da geçerli olup bu iktisadi işletmelerin bir işyerinin bulunmaması, bunların kurumlar vergisi mükellefiyetine etki etmeyecektir.

İş yeri; *“ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet açısından ve bu faaliyetlerin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer”* olarak tanımlanmıştır. Tanım da “gibi” edatı kullanılmak suretiyle “işyeri” kapsamı oldukça geniş belirlenmiştir (VUK 154). Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında bir iş veya faaliyette bulunmak isteyen kişi işe başladığını vergi dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuştur (VUK, md. 153). Kurumlar vergisi mükellefleri de işe başlamayı vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

İş yeri açmak, ticaret ve sanat erbabının işe başlamasının belirtisi (VUK, md.154) olması açısından mükellefiyet tesisinde önem arz eder. Bir işyeri açmak, ticari ve sınai faaliyet kapsamında vergi hukuku açısından işe başlanıldığını gösteren bir belirtidir. İşyeri açmak, *“belli bir yerde bilfiil ticari veya sınai faaliyete geçmek”* demektir. Öte yandan ticari işlemlerin öğelerinden biri de mal veya hizmet alımıdır. Dolayısıyla mal ve hizmet alınması durumunda, henüz hiç bir satış yapılmamış olsa da ticari faaliyete başlanılmış olduğu kabul edilir²⁴⁵.

İş yeri açmanın vergi hukukunda işe başlama açısından gerekli olduğu ancak bir işyeri bulunmayan veya bir işyeri tahsis edilmeyen bir iktisadi işletmeden bahsedilemeyeceği ileri sürülerek dernek, vakıf veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu tarafından yapılan ticari, sınai ve zirai faaliyetler kurumlar vergisi mükellefiyeti

²⁴⁵ Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1998, s. 430-431.

dışında bırakılmak istenebilir. Bu gibi durumlar daha baştan öngörölmek suretiyle kanunla bir kurala bağlanmış ve işyeri tahsis edilmemiş olması bu tür faaliyetlerin oluşturduğu iktisadi işletmelerin mükellefiyetini engellemeyeceği (KVK md. 2/6.f) açıklığa kavuşturulmuştur.

Her ne kadar kanunen iktisadi amaçlar dışında kurulsalar bile dernek, vakıf ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu çeşitli şekillerde ticari, sınai ve zirai faaliyetler icra edebilirler. Bu tür faaliyetlerin icrası için bu işlere tahsis edilmiş bir iş yeri olmaması, bu faaliyetlerin oluşturduğu iktisadi işletmenin mükellefiyetine engel bir sebep olmayacaktır. Nitekim Danıştay'ın kitap satışı işiyle uğraşan bir vakfın faaliyetlerinin iktisadi işletme oluşturduğu, ayrı bir işyeri olmadan ve vakfın mülkü içinde gerçekleştirilmiş olmasının kurumlar vergisi mükellefiyetini etkilemeyeceği görüşünde olduğu belirtilmiştir ²⁴⁶.

4. Faaliyetin İktisadi Niteliğini Değiştirmeyen Durumlar

İktisadi işletmenin iktisadi niteliğini değiştirmeyen hususlar, KVK'da (md. 2/6.f) düzenlenmiş olup Kanun'un bu suretle iktisadi işletmelerin mükellefiyetine dair oluşabilecek tereddütleri gidermeyi ve mükellefiyeti önlemeye dair ileri sürülebilecek itirazları önlenmeyi amaçladığı söylenebilir. İktisadi işletmenin iktisadi niteliğini değiştirmeyecek olan hususlar, anılan fıkra da “*mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi*” olarak sayılmıştır.

²⁴⁶ Göker, “Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı”, s. 234.

a. Bedelin Sadece Maliyeti Karşılması

Daha önce değinilmiş olduğu üzere dernek ve vakıfların eğitim ve sağlık gibi bazı hizmet ifaları karşılığında hiç bir bedel alınmaması durumu, Maliye idaresince iktisadi işletme oluşmadığı şeklinde değerlendirilmektedir. Bununla birlikte anılan hizmet ifaları karşılığında bir bedel alınması, bu bedelin sadece masraf ve maliyetlere karşılık gelmesi veya masrafların hizmet sunulan kişiden veya aileden bağış adıyla tahsil edilmesi gibi durumlar bu değerlendirmenin dışında görülmüş ve iktisadi işletme oluştuğu kabul edilmiştir.

Gelir elde etmek amacıyla yapılan sonucunda kâr edilsin veya elde edilen şey sadece yapılan işin maliyetini karşılansın ya da zarar edilsin, hiç fark etmez bu faaliyet iktisadi bir faaliyettir. Zira iktisadi faaliyetin gelir elde etmek kastıyla yapılması yeterlidir. O hâlde gelir elde etmek amacıyla yapılan bir faaliyet, kişilere mal teslimi ve hizmet sunulması karşılığında bir bedel alınmasıyla sonuçlanıyor ise o faaliyet iktisadi bir faaliyettir. Diğer bir ifadeyle amaç gelir sağlamak olduktan sonra yapılan iş sonucunda alınan bedelin sadece masrafları karşılamış olması o faaliyetin iktisadi niteliğini ortadan kaldırmaz.

Kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği belirtilen iktisadi işletmenin ürettiği veya alıp sattığı mal veya hizmetleri üyelerine ve maliyet bedeliyle sunması yani kar elde edilmemesi bu faaliyetin iktisadi niteliğini değiştirmeyecektir. Böylece mükellefiyet tesis edilir ancak, matrah oluşmadığı için tarh edilecek bir vergi de bahse konu olmaz²⁴⁷.

²⁴⁷ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 182.

b. Kâr Edilmemesi

Gelir elde etmek amacıyla yapılan mal satışı ve hizmet sunumu sonucunda elde edilen bir kâr olmasa bile bu durum faaliyetin iktisadi niteliğini ortadan kaldırmaz. Zira bir faaliyetin iktisadi faaliyet sayılması için o faaliyetin gelir elde etmek amacıyla yapılması şart iken faaliyetin sonucunda kar elde edilmiş olması şart değildir. İktisadi bir faaliyet sonucunda zarar etmekte mümkündür. Zararla sonuçlanmış olması o faaliyetin iktisadi olmadığı anlamına gelmez. Kâr elde edilip edilmemesi konusunda, Maliye Bakanlığı'nca verilmiş özelgelerde devamlı bir şekilde yapılan aşağıdaki faaliyetlerin²⁴⁸ iktisadi işletme oluşturduğu anlaşılmaktadır.

1. *“Arsa karşılığı alınan bağımsız bölümlerin ayrı ayrı satışı*
2. *Devamlı bir şekilde konser tertip edilmesi*
3. *Faiz, menkul kıymet geliri elde edilmesi*
4. *Film gösterilmesi*
5. *Kaynak suyu işletilmesi*
6. *Kitap, broşür, kartpostal satışı*
7. *Kitap, gazete, dergi gibi yayınların ücret karşılığında satılması, matbaa hizmeti sunulması*
8. *Lokal, lokanta, kantin, büfe ve benzeri yerler işletilmesi*
9. *Okul, kreş, yurt, huzur evi, kamp gibi yerlerin işletilmesi*
10. *Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, misafirhane ve bunlara benzer yerlerin işletilmesi*
11. *Ucuz fiyatlı tüketim maddeleri satışı*
12. *Yabancı dil kursları ve diğer eğitici kurslar verilmesi”*

²⁴⁸ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 177-178.

Danıştay'ın benzer yönde kararları yanında aksi yönde kararlarının da olduğu anlaşılmaktadır. Buna göre Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun 16.06.1994 tarihli ve E.1992/2, K. 1994/2 sayılı kararından, aşağıdaki faaliyetlerin iktisadi işletme sayılması gerektiği²⁴⁹ anlaşılmaktadır.

1. *“Bir Baro’nun sürekli olarak düzenlediği Avukatlara yönelik ücretli yabancı dil kursları*
2. *Bir spor kulübünce kafeterya, büfe, düğün salonu işletilmesi ve fotoğrafçılık hizmeti sunumu*
3. *Dernekçe düzenlenen yabancı dil kurslarına ait kitapların satışı*
4. *Eğitim amaçlı da olsa Ziraat Mühendisleri Odasının çiçek ve fidan üretip satması*
5. *Hekimler Odası tarafından çıkarılan dergi, broşür ve bülten gibi yayınların bir bedel karşılığında satılması*
6. *Makine Mühendisleri Odası’nın bilet ücreti karşılığında film gösterimi*
7. *Meslek odalarının lokanta, kantin, büfe vb. yerler işletmesi*

Odalara bağlı iktisadi işletme özelliği taşıyan ve kurumlar vergisi ile KDV’ne tabi olan faaliyetleri şu örnekler verilebilir²⁵⁰.

1. *SMMM Odasının Staj Başlangıç Sınavı veya Ruhsat Sınavı için düzenlediği ücretli kurslar*
2. *Türkiye Turing ve Otomobil Kurumu’nun ücreti mukabili triptik ve diğer belgeleri vermek şeklindeki hizmetleri”*

²⁴⁹ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 179.

²⁵⁰ Levent Gençyürek, “Meslek Odaları ve Vergi”, www.alomaliye.com/2005/07/18. (15.11.2017).

c. Kârın Kuruluş Amaçlarına Tahsis Edilmesi

Devamlı olarak ticari, sınai, zirai bir faaliyet sonucunda bir kâr elde edilmiş olmakla birlikte bu kârın ait veya bağlı olunan kurumun amaçlarına tahsis edilmiş olması durumu, o faaliyetin iktisadi niteliğini ortadan kaldırmaz. Zira bir faaliyetin iktisadi faaliyet olup olmadığı, o faaliyetin gelir elde etmek amacıyla yapılıp yapılmadığıyla ilgilidir. Binaenaleyh o faaliyetin sonucunda oluşanın ne olduğu (kâr, başa baş veya zarar durumu) önemli değildir. O faaliyet sonucunda doğan kâr hangi amaçla kullanılırsa kullanılsın veya hangi amaca tahsis edilirse edilsin bu durum o faaliyetin iktisadi niteliğini değiştirmeyecektir.

C. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU'NDA İKTİSADİ İŞLETME

KDV'nin konusunu Kanun'da belirtilen “*mal teslimi ve hizmet ifası ile her türlü mal ve hizmet ithalatı*” olarak nitelenen işlemler ile “*diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler*” (md. 1) oluşturur²⁵¹. Anılan Kanun'da bahse konu işlemleri yapanların hukuki statüsü veya kişiliğiyle ilgilenmediği görülür. Bu yaklaşıma uygun olarak ta Kanun'da (md. 8) mükelleflerin hukuki statüsü ve kişilikleriyle ilgili özel ve açık bir düzenleme bulunmaz. Gerçekten de, Kanun'da KDV mükellefleri sayılırken; “...mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanlar”, “... mal ve hizmeti ithal edenler”, “... gümrük ve geçiş işlemine muhatap olanlar”, “müzayede mahallinde yapılan satışlarda bu satışları yapanlar”, “ ... oyunları tertip edenler”, “... tertipleyenler ve gösterenler”, “... mal ve hakları kiraya verenler”, “isteğe bağlı mükellefiyette talepte bulunanlar” (md. 8) ifadeleri kullanılmıştır. Mükelleflere ilişkin maddede sadece “PTT İşletme Genel Müdürlüğü” ismen sayılmış olup bir kısım mükellef için de “radyo ve televizyon kurumları” nitelemesi

²⁵¹ Şükrü Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C. 1, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998, s.375.

yapılmıştır. Dolayısıyla mükellefleri belirleyen en önemli unsur, Kanun'un 1'inci maddesinde yazılı verginin konusuna giren işlemlerdir. Bu işlemleri yapanlar kim ve hangi statüde olursa olsun KDV mükellefi olurlar. Ayrıca Kanun'un birinci maddesinin 3 numaralı bendi (g) alt bendinde, verginin konusuna giren işlemleri yapanlar çeşitli nitelemelerle ifade edilmiştir. Bunlar içerisinde *“dernek ve vakıflara, her türlü meslek kuruluşlarına ati veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler”* de bulunmaktadır. İşte bu müesseselerin *“ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri”* bu kapsamda KDV'nin konusuna girmektedir. Buna göre bu hüküm kapsamındaki kurum ve kuruluşların sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında kalan ve hükümde belirtilen kapsamda mal teslimleri ve hizmet ifaları bulunması halinde bu kurumlara ait bir müessesenin ya da iktisadi işletmenin varlığından bahsedileceği anlaşılmaktadır. Neticede bu müesseseler veya iktisadi işletmeler bu verginin konusuna giren bu işlemleri sebebiyle KDV mükellefi olacaktır.

Danıştay bir kararında, *“ücret karşılığı araç, tesisat, proje ve mesleki denetim, periyodik kontrol hizmetleri veren ve LPG sızdırmazlık raporu düzenleyen ve bu faaliyeti nedeniyle üçüncü kişilerden gelir sağlayan kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşunun, devamlılık arz eden ve iktisadi işletme sayılması gereken bu faaliyeti sebebiyle, ticari faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğunun kurala bağlandığı 3065 sayılı KDVK'nın 1'inci maddesinin 1'inci bendine göre katma değer vergisi mükellefi olacağını”* belirtmiştir²⁵².

²⁵² Dn. 3. D.'nin 26.02.2010 tarihli ve E. 2007/2106 K. 2010/567 sayılı kararı.

III. İKTİSADİ İŞLETME OLUŞMUŞ SAYILMAMA

A. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA

Tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefi olmayan bazı kurum veya kuruluşlar (dernek, vakıf, meslek kuruluşu, siyasi parti gibi), amaçlarını gerçekleştirebilmeye yönelik olarak gelir elde etmek üzere nakit varlıklarını bazı yatırımlarda kullanabilmektedirler. Nakit varlıkların bu amaçla değerlendirilmesinin iktisadi işletme oluşturup oluşturmayacağı hususu, nakit varlıklarla alınan menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç defada satılması veya itfa tarihinde nemasıyla birlikte tahsil edilmesi şeklindeki faaliyetin devamlılık arz eden ticari bir faaliyet olup olmadığı konusundaki görüş ve kanaatlere göre belirlenir.

Vergi idaresine göre kapsama giren kurum ve kuruluşların, nakit varlığının bir kısmını amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla ihtiyacı olan geliri temin etmek için menkul kıymet yatırımlarında değerlendirmeleri durumunda “*bu tür işlere özgü eleman istihdam edilmemesi ve ticari bir organizasyon oluşmaması*” şartıyla iktisadi bir işletme oluşmuş sayılmamaktadır. Zira bu işlemlerin, devamlı bir surette ticari bir faaliyet kapsamında olduğundan bahsedilemez. Fakat üyelerden aidat ve bağış adı altında toplanan nakit değerlerin gelir elde etmek amacıyla bu tür yatırımlarda kullanılması devamlı bir şekilde yapılıyor ve bu işlemlerin yapılması için eleman istihdam ediliyor olması, ticari bir organizasyon oluştuğu anlamına gelecektir. Böyle bir durumda iktisadi işletme oluştuğu kabul edilecektir^{253 254}.

KVK kapsama giren kurum ve kuruluşların vergisi tevkif edilmiş bazı kazanç ve iratları (taşınmaz kiralari ve bazı menkul kıymet gelirleri) sebebiyle 2020 yılı sonuna

²⁵³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s.12.

²⁵⁴ Akarca - Şafak, agm. Dünya- (26.06.2016).

kadar iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağını hükme bağlanmıştır (md. geçici 2). Bu düzenlemeden, esasen böyle bir durumda iktisadi işletme oluştuğunun zımnen kabul edildiği anlaşılmaktadır.

Gelir İdaresi “bir vakfa ait gayrimenkullerin aile sağlık merkezi olarak kullanılmak üzere aile hekimlerine kiraya verilmesi halinde aile hekimleri tarafından vakfa ödenen kira bedelleri üzerinden tevkifat yapılacağını” ve bu kiralamalar nedeniyle KVK uyarınca (md. geçici 2/1.f.a) 2020 yılı sonuna kadar iktisadi işletme oluşmayacağını belirtmiştir²⁵⁵. Benzer şekilde bir başka özelgede, “iş yeri olarak kiraya verilen gayrimenkullerden elde edilen kira geliri dışında herhangi bir geliri veya faaliyeti olmadığı belirtilen bir derneğin vergisi kesinti suretiyle alınmış olması şartıyla bu kira gelirleri sebebiyle iktisadi işletme oluşmayacağı” görüşü ifade edilmiştir²⁵⁶.

KVK’nın bu yaklaşımının, meslek kuruluşları bakımından da geçerli olduğu söylenebilir. Nitekim sahibi olduğu ambulans ve kurtarma araçlarını bir başka kişiye kiraya vermekten kira geliri elde eden ve bu gelirinden kesinti yapılmak suretiyle vergisi alınmakta olan bir odaya verilen özelgede, KVK’nın geçici 2’nci maddesine yollama yapılarak münhasıran vergisi kesinti suretiyle alınmış bu kira geliri sebebiyle odaya ait iktisadi işletme oluşmayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir²⁵⁷. Bu özelgeden gelir idaresinin, odaları yani meslek kuruluşlarını KVK’nın geçici 2’nci maddesinin uygulamasında dernek olarak kabul ettiği anlaşılmaktadır.

KVK’da iktisadi işletme oluşmayacağı belirtilen gelirlerin sahibi başka kurumlar ve ajanslar da bulunmaktadır. Buna göre “*Millî Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın*

²⁵⁵ GİB’in 05.04.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2009-GVK-94-51-201 sayılı özelgesi.

²⁵⁶ GİB’in 18.12.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.48.15.02-15.02/VUK-2-40 sayılı özelgesi.

²⁵⁷ GİB’in 29.07.2013 tarihli ve 65771276-KA-1-16 sayılı özelgesi.

eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla” da 2020 yılı sonuna kadar iktisadi işletme oluşmayacaktır. Ayrıca “Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanun’a göre kurulan Ajansın anılan Kanunda sayılan görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri dolayısıyla” da 2020 yılı sonuna kadar iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır.

B. DİĞER KANUNLARDA

Bazı kanunlarda bir kısım kamu kurum ve kuruluşlarının “görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerden elde edilen gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı” şeklinde düzenlemelere rastlanılmaktadır. Örneğin, 19.5.2014 tarihli ve 6546 sayılı Kanun²⁵⁸ hükmüyle (md. 11/3) “**Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alan Başkanlığı**” bu kapsamda görülmüştür. Buna göre Başkanlığın anılan Kanunda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesinde belirtilen “görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır”.

7060 sayılı Kanun²⁵⁹ hükmüyle (md. 11/3) “**Helal Akreditasyon Kurumu**” bu kapsamda görülmüştür. Buna göre bu kurumun görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerden elde ettiği gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır.

²⁵⁸ 19.5.2014 tarihli ve 6546 sayılı Çanakkale Savaşları Gelibolu Tarihi Alanı Hakkında Bazı Düzenlemeler Yapılmasına Dair Kanun

²⁵⁹ 1.11.2017 tarihli ve 7060 sayılı Helal Akreditasyon Kurumu İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun

6362 sayılı Kanun²⁶⁰ hükmüyle (md. 83/6) kamu tüzel kişiliğini haiz olup SPK tarafından idare ve temsil edilen “*Yatırımcı Tazmin Merkezi*” de bu kapsamda görülen kurumlar arasındadır. Buna göre bahse konu kurumun, anılan Kanun kapsamındaki faaliyetleri dolayısıyla KVK açısından iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır.

4865 sayılı Kanun²⁶¹ hükmüne (md. 18) göre “*Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü*” de bu kapsamda olan kurumlardan biridir. Kanunda bu enstitünün yaptığı “*faaliyetlerden elde ettiği gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisi açısından iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı*” belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler göz önünde bulundurularak, Türk vergi hukukunda iktisadi işletmenin çok geniş bir anlama sahip olduğu ve çeşitli ihtiyaç veya zorunluluklar sebebiyle bu geniş anlama bağlı olarak ortaya çıkabilecek vergilendirmeye dair bazı sorunların, bu tür kanuni düzenlemeler yapılmak suretiyle önlenmeye çalışıldığı söylenebilir.

Yukarıda yer verilen kanunlarda bazı kurum veya kuruluşlara verilmiş görevler veya bu görevlerine bağlı olarak yaptıkları faaliyetler ya da gelirler sebebiyle esasen iktisadi işletme oluştuğunun kural olarak kabul edilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Anılan kanunlardaki hükümler yoluyla söz konusu kurumlar bünyesinde gerçekte oluşan iktisadi işletmeler, “*iktisadi işletme oluşmuş sayılmaz*” denilmek suretiyle kanun yapıcı tarafından vergi mükellefiyeti dışında tutulmuştur.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları açısından konuya yaklaşıldığında, bu meslek kuruluşları bünyesinde kanunla verilmiş görevlerin ifası için yapılan faaliyetler

²⁶⁰ 6.12.2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu

²⁶¹ 4.6.2003 tarihli ve 4865 Sayılı Ulusal Bor Araştırma Enstitüsü Hakkında Mali Hükümler Ve Muafiyetlere İlişkin Kanun

sebebiyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağına dair hükümlere rastlanılmamaktadır. Yukarıda anılan bazı kurum veya kuruluşlarda olduğu gibi bu meslek kuruluşlarının özel kanunlarında da benzer hükümlere yer verilmesinin pekâlâ mümkün olduğu söylenebilir. Burada önemli olan husus, bu meslek kuruluşlarının hangi faaliyetlerinin iktisadi işletme oluşturmayacağı hususunda yeterli bir tahlil yapılması gerektiği konusudur. Bu tahlilin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile vergi idaresi işbirliği ile yapılmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

Kanaatimize göre, devamlı surette ticari ve zirai işletme şeklinde faaliyet gösteren, tedavül ekonomisine girişi gerektiren, öz kaynakları dışında üçüncü kişilerden kazanç sağlama imkânı veren, vergi dışı bırakıldığında özel sektörle rekabet eşitsizliğine yol açan faaliyetlerin “iktisadi işletme oluşmuş sayılmama” kapsamı dışında tutulması gerekir.

Öte yandan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kanunla verilmiş çeşitli görevleri sebebiyle yaptıkları bazı faaliyetleri sebebiyle bünyelerinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı yönünde kanuni bir düzenleme yapılması şeklindeki önerilerde bulunmasının mümkün olduğu düşünülmektedir.

Bu tür meslek kuruluşları bünyesinde, görevleri, faaliyetleri ve gelirleri sebebiyle iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususunda bir kısım ihtilafların ve sorunların daha baştan önlenmesinin yukarıda belirtilen şekildeki yasal düzenlemelerle mümkün olabileceği söylenebilir.

IV. DANIŞTAY KARARLARINDA İKTİSADİ İŞLETME

Danıştay tarafından verilmiş çeşitli kararlarda iktisadi işletme kavramına dair bazı açıklamalar bulunmaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Genel Kurulunca verilen bir kararda²⁶², (mülga) 5422 sayılı KVK tasarısına ilişkin Gerekçe açıklamalarına yer verilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Kararda atıf yapılan Gerekçe’de iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi yoluna gidilmesinin sebepleri, ferdi ve özel işletmelerin gelişmesini önleyecek sakıncaları gidermek ve “rekabet eşitliğini korumak” şeklinde ifade edilmiştir.

Anılan kararda “işletme” kavramının, *“İnsanların ihtiyaçlarını doğrudan doğruya veya dolayısıyla karşılamak amacıyla işleyen veya işletilen her iktisadi birim”* olarak “iktisadi faaliyet” kavramının, *“gelir sağlamak amacıyla yapılan bütün işler”* şeklinde; ve “iktisadi işletme” kavramının *“gelir sağlamak amacıyla emek ve sermayenin bağımsız bir organizasyon teşkil edecek şekilde birleşmesi ve faaliyete geçmesi”* şeklinde tanımlandığına dair açıklamalar bulunmaktadır. Aynı kararda, anılan gerekçede iktisadi mahiyetteki işletmelerin karakteristik özelliklerinin, *“işletmenin mevzuunun ve faaliyetinin ‘tedavül ekonomisine’ iştiraki tazammun etmesi (satış veya ücret karşılığında iş yapılması gibi) ve faaliyetin devamlı olması”* şeklinde açıklanmış olduğu ifade edilmiştir.

Yukarıda anılan kararda ticari, sınai ve zirai işletme kavramlarının anlamlarına ilişkin açıklamalarda GVK’nın 52’nci maddesinde tanımlandığı şekliyle “zirai işletme” kavramından; [mülga] TTK 11, 12 ve 13’üncü maddelerindeki hükümlere dayanılarak “ticari işletme” kavramından bahsedilmiştir. Kararda, TTK hükümleri kapsamında “ticari

²⁶² Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 16.6.1994 gün ve E: 1992/2, K: 1994/2 sayılı kararı. <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari>. (09.01.2018).

işletme” sebebiyle ticari sayılan faaliyetlerin, ilke olarak GVK kapsamındaki “ticari ve sınai faaliyet” olarak kabul edildiği, ifade edilmiştir.

Aynı kararda, “*ticari ve sınai faaliyetin emek-sermaye karışımı bir kaynağa dayandığı, ticari faaliyetin en önemli özelliğinin gelir sağlama amacına yönelik bir faaliyet olduğu, faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve faaliyetin devamlılık arz etmesi*” olarak ifade edilmiştir. Ayrıca bahse konu kararda yapılan açıklamalarda *ticari işletme* ile *iktisadi işletme* kavramlarının benzerlik ve farklılığına ilişkin şu ifadeler dikkat çekmektedir.

*“Gelir elde etmek ve devamlılık unsurları iktisadi işletmenin de en önemli özelliğidir. İktisadi işletmeyi ticari işletmeden ayıran en önemli nitelik işletmenin **ticari muhasebeyi gerektirecek genişlikte** olmasıdır. Bu şart yoksa ticari işletme de meydana gelmemektedir. Kurumlar Vergisi Kanununda düzenlenmiş bulunan iktisadi işletme kavramının kıstaslarının ise Türk Ticaret Kanununda düzenlenmiş bulunan ticari işletmenin kapsadığı alandan daha geniş bir alanı iktisadi işletme kapsamına aldığı anlaşılmaktadır.”*

Kararda geçen bu ifadelerden, Danıştay’ın KVK’nın tanımladığı iktisadi işletme kavramını, TTK’nın tanımladığı ticari işletme kavramından daha geniş bulduğu anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle KVK’daki iktisadi işletme kavramına ait ölçütler, TTK’da düzenlenmiş olan ticari işletme kavramından daha geniş bir alanı iktisadi işletme kapsamına almıştır²⁶³. Karardaki diğer açıklamalardan Danıştay’ın devamlı olarak yapılan faaliyetin dernek veya vakfın amaçlarına uygun olup olmadığı hususunun, bu faaliyetin iktisadi işletme olarak nitelendirmesine engel teşkil etmediği görüşünde olduğu²⁶⁴ anlaşılmaktadır.

²⁶³ Göker, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, s. 82.

²⁶⁴ Göker, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, s. 82.

Bununla birlikte bahse konu karara **karşı oy** açıklamasında, kurul kararında, “ekonomik işletme” tanımının “ticari işletme” tanımından daha geniş bir alanı kapsayan şekilde yapıldığı, oysa “Kurumlar Vergisi Kanununda iktisadi işletmenin sadece ticari, sınai ve zirai işletmelerin ortak adı olarak kullanıldığı belirtilerek karara konu derneğin vergi yükümlülüğünün, **iktisadi işletme kavramına göre değil faaliyetinin niteliği itibariyle ticari işletme olup olmadığına göre belirlenmesi gerektiği**, ticari faaliyetin kurul kararında da açıklanmış olduğu gibi gelir sağlama amacına yönelmeyi, ticari bir organizasyona bağlanmayı ve devamlılığı gerektirdiğinden, kamusal bir görevin velev ki belli bir ücret karşılığında yürütülse ve tedavül ekonomisine girilmiş olsa bile ticari işletme sayılmasının mümkün olmadığı” ifade edilmiştir.

Karardaki “Karşı Oy” açıklamasında, KVK’da mükellefiyeti etkilemeyeceği belirtilen hususların mükellefiyetin belirlenmesini sağlayan unsurlar gibi yorumlanmasının Kanun’un amacını aşan bir yorum olduğu ifade edilmiştir. Bu düşünceye göre ticari bir faaliyetin yürütülmesi görevi bir kurum veya kuruluşa Kanun tarafından verilmiş olsa da o kurum veya kuruluşun vergi mükellefiyeti ortadan kalkmaz. Fakat kanunla verilen görev, ticari faaliyet kapsamı içinde değilse, bu kez de söze konu hükümlere dayanılarak o kurum veya kuruluşa kurumlar vergisi yükümlülüğü getirilemez.

Danıştay bir kararında²⁶⁵ vergi dairesinin temyiz başvurusunu red etmiş ve “vakıfların amaçlarına ulaşmak için vakıf senedinde yazılı etkinlikleri arasında bulunsa da Ticaret Kanunu’nun ticari işletme tanımına uygun nitelikleri taşımayan organizasyonlarının iktisadi işletme olarak kabul edilmesinin mümkün olmadığı, vakfın 1985 ve 1986 yıllarında vakıf senedinin 3 üncü maddesinin (b) bendi uyarınca aldığı iki

²⁶⁵ Dn. 4. D.’nin 1.12.1997 tarihli ve E. 1996/3546, K. 1997/4494 sayılı kararı.

arsasını satmasını iktisadi işletme olarak değerlendirmenin ve elde edilen gelirin vergiye tabi tutulmasının mümkün görülmediği, diğer yandan vakfa ait nakit malvarlığının yine vakıf senedinin 3 üncü maddesinin (g) bendi uyarınca amacı doğrultusunda değerlendirilmesiyle elde edilen menkul sermaye iratlarının vergilendirilmesi yönünden, bu gelirlerin ticari bir organizasyon kurulmasıyla elde edilmiş sayılamayacağından söz konusu gelirin kurumlar vergisine tabi tutulamayacağı” gerekçeli vergi mahkemesi kararını onamıştır. Bu kararda Danıştay’ın, vergi mükellefi iktisadi işletme olarak kabul edilebilmesi için organizasyonun TTK’nın ticari işletme tanımına uygun nitelikleri taşıması gerektiği mealindeki ilk derece mahkemesi görüşünü uygun bulduğu anlaşılmaktadır.

Danıştay’ın başka bir kararında, Kanun Gerekçesi’nde geçen iktisadi işletmelerin karakteristik vasıflarıyla ilgili olarak bazı açıklamalar bulunduğu belirtilmiştir²⁶⁶. Buna göre iktisadi işletmenin 3 adet karakteristik özelliği bulunmaktadır. Bunlar;

“1) İşletmenin mevzuu ve faaliyetinin ‘Tedavül ekonomisine’ iştiraki tazammum etmesi (satış veya ücret mukabilinde iş yapılması gibi)

2) İşletmenin, işlerin idaresi ve hesap tutma bakımlarından iktisadi veya mali muhtariyeti haiz bir teşekkül halinde görülmesi (işletmenin belli bir iş mevzuu ve sahası olması amme idaresinde cari olan usul ve nizamı göre idare edilmemesi, Muhasebe-i Umumiye, Artırma ve Eksiltme Kanunlarına tabi olmaması gibi)

3) İktisadi faaliyetin devamlı olması”

Kararda atıf yapılmış olan Gerekçe’den, bahse konu mükellefiyetin, “ticari mahiyet” “kazanç gayesi” gibi esaslara değil, “bunlardan geniş bir prensibe” bağlanmış olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca GVK (md. 37) kapsamındaki “ticari faaliyet” tanımlanmış ve bu faaliyetin en önde gelen özelliğinin, gelir sağlama amacına yönelik olması,

²⁶⁶ Dn. 4. D.’nin 14.4.2004 tarihli E. 2003/1640, K. 2004/766 sayılı kararı.

<https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari>, (09.01.2018).

faaliyetin ticari bir organizasyona dayalı bulunması ve devamlılık arz etmesi” olduğu ifade edilmiştir.

Danıştay’ın iktisadi işletmelere ilişkin görüşlerini yansıtan bazı kararlara özet olarak²⁶⁷ aşağıda yer verilmiştir.

1. Tarihi ve turistik değeri olan bir yerin bakım ve onarımı amacıyla kurulmuş olup bu amaçla hatıra eşyası karşılığında bağış toplayan derneğin kurumlar vergisine tabi tutulmaması gerekir²⁶⁸.

2. Spor kulübün üyelerinin dinlenmesi için parasız veya sadece masraf karşılığı film gösterilmesi, tedavül ekonomisine katılma olmadığı için ticari nitelikte sinema işletmeciliği sayılmaz²⁶⁹.

3. Amacı sınırlı olan Meryem Ana Evinin mühürlü bağış sandıkları aracılığıyla topladığı bağışların, Dernekler Kanun’undaki esaslar çerçevesinde değerlendirildiği anlaşıldığından, dernek adına kurumlar vergisi salınamaz²⁷⁰.

4. Derneğin kumar oynatmasından elde edilen kazanç kurumlar vergisine tabidir²⁷¹.

5. Vakfın, üyelerinden topladığı aidatlarından oluşan fonu, üyelerinin zorunlu ihtiyaçlarının karşılanması amacıyla ve taksitle geri almak şartıyla çok düşük bir faiz oranıyla vermesi, bu vakfın kurumlar vergisi mükellefi olmasını gerektirmez²⁷².

6. Derneğin plaj dinlenme tesisinin odalarını, oda oda üyelerine masrafları kendilerine ait olmak üzere kiraya vermesi iktisadi işletme oluşturmaz²⁷³.

7. Bir derneğin (Türk Amerikan Derneği), İngilizce ve Türkçe kurslar düzenleyerek ücret karşılığında dil öğretmesi faaliyeti, iktisadi işletmedir²⁷⁴.

²⁶⁷ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 259-263.

²⁶⁸ Dn. 4. D.’nin 2.12.1975 tarihli ve E. 1975/1339, K. 1975/3164 sayılı kararı.

²⁶⁹ Dn. 4. D.’nin 27.5.1955 tarihli ve E.1954/4450, K.1955/1511 sayılı kararı.

²⁷⁰ Dn. 4. D.’nin 02.12.1975 tarihli ve E. 1975/1340, K. 1975/3165 sayılı kararı.

²⁷¹ Dn. 13. D.’nin 17.05.1977 tarihli ve E. 1976/2524, K.1977/1666 sayılı kararı.

²⁷² Dn. 4. D.’nin 22.04.1985 tarihli ve E.1984/2550, K.1985/1224 sayılı kararı.

²⁷³ Dn. 4. D.’nin 23.05.1966 tarih ve E.1962/1213, K. 1966/1521 sayılı kararı.

²⁷⁴ Dn. 3. D.’nin 17.01.1996 tarihli ve E. 1995/203, K. 1995/67 sayılı kararı.

8. Sporu geliştirme amacına yönelik olsa da bir vakfın işlettiği spor tesislerinden elde edilen gelirin beyanı gerekir²⁷⁵.

9. Üyelerinin siparişi üzerine emtia getirtip, bu emtiayı bünyesinde teşhir ederek alıcıların beğenisine sunan fakat bu emtianın bizzat satışını yapmayan vakfın bu işleri, ticari faaliyet değildir²⁷⁶.

10. Derneğin ücret karşılığında otopark işletmesi, iktisadi işletme olduğu için kurumlar vergisine tabi olması gerekir²⁷⁷.

Maliye Bakanlığı'nın görüşünün²⁷⁸ aksine Danıştay, "*Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu'na tahsis edilmiş olan ithal hakkının mutemet firmalara devredilmesinden elde edilen gelirin, kurumlar vergisine tabi olmadığına*"²⁷⁹ karar vermiştir²⁸⁰.

Danıştay, bir belediyenin yazlık evlerini kiraya vermesi ve belediye sınırları dışında yolcu taşınması faaliyeti sebebiyle bir "*iktisadi kamu müessesesi*" oluştuğuna karar²⁸¹ vermiştir.

Danıştay kararlarında belediye, dernek veya vakıfların iktisadi işletme oluşturduğu belirtilen bazı faaliyetlerine ilişkin kararların özetleri²⁸² aşağıda olduğu gibidir.

²⁷⁵ Dn. 4. D.'nin 13.11.1998 tarihli ve E. 1997/5022, K. 1998/4139 sayılı kararı.

²⁷⁶ Dn. 3. D.'nin 23.09.1988 tarihli ve E.1997/1810, K. 1998/3128 sayılı kararı.

²⁷⁷ Dn. VDDGK'nın 6.11.1998 tarihli ve E.1997/176, K. 1998/320 sayılı kararı.

²⁷⁸ MB'nin 9/5.1966 tarihli ve 22125-233/1972 sayılı İç Genelgesi.

²⁷⁹ Dn. 4. D.'nin 07.02.1983 tarihli ve E.1982/2917, K. 1983/460 sayılı kararı.

²⁸⁰ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 260.

²⁸¹ Dn. 3. D.'nin 29.06.1994 tarihli ve E.1994/243, K.1994/2264 sayılı kararı.

²⁸² Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özetler (Muktezalar)**, C.8, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008, s. 325, 328, 333, 335.

1. Belediyenin devamlılık arz eden otopark işletmeleri, “*gelir sağlamak amacıyla yürütülen ticari bir organizasyon*” ve dolayısıyla iktisadi bir işletmedir²⁸³.

2. Belediyece, ücret karşılığında cadde ve sokak kenarlarına araç park edilmesine müsaade edilmesi faaliyeti “*ticari nitelik taşıyan ve devamlılık gösteren*” bir faaliyettir. Belediye’ye ait otopark işletmesi, “*tedavül ekonomisine katıldığı*” için ticari işletme sayılmalıdır²⁸⁴.

3. Bir iktisadi işletmenin mevcudiyetinden söz edilebilmesi için, “*faaliyetin devamlı, gelir sağlama amacına yönelik bir şekilde ve belli bir organizasyon içerisinde bulunması*” gerekir²⁸⁵. Karar’a göre, bir vakıf tarafından “*üyelerine üç ayda bir ücretsiz olarak dağıtmak üzere bir vakfın sorumluluğu ve gözetimi altında*” çıkarılan dergide reklam ve ilanlar yapılması faaliyeti, bu derginin “*basım ve dağıtımı için bir şirket ile vakıf arasında yapılmış protokol uyarınca dergiye alınan ilan ve reklam gelirleri üzerinde vakfın hak talep edememesi, ilan ve reklam gelirlerinin şirket tarafından beyan edilmiş olduğunun tespit edilmiş olması*” gerekçesiyle iktisadi işletme sayılmamıştır.

4. “*Öğrencilerin teorik bilgilerinin uygulamaya yönlendirilmesi suretiyle bilgi ve becerilerinin artırılması amacıyla yapılan egzoz emisyonu ölçümü*” işi, iktisadi işletme oluşturmaz²⁸⁶. Karardaki “Karşı oy” açıklamasında, üçüncü kişilere de sürekli egzoz emisyonu ölçümü hizmetinin, “*öz kaynakları dışında devamlı olarak gelir sağlama*” özelliği sebebiyle iktisadi işletme sayılması²⁸⁷ gerektiği ifade edilmiştir.

²⁸³ Dn. 4. D.’nin 29.01.2007 tarihli ve E. 2006/4216, K. 2007/132 sayılı kararı.

²⁸⁴ Dn. 3. D.’nin 15.09.2005 tarihli ve E. 2005/862, K. 2005/1889 sayılı kararı.

²⁸⁵ Dn. 3. D.’nin 23.02.2005 tarihli ve E. 2004/1384, K. 2005/263 sayılı kararı.

²⁸⁶ Dn. 4. D.’nin 8.12.2005 tarihli ve E. 2005/126, K. 2005/2382 sayılı kararı

²⁸⁷ Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özgeller**, 2008, s. 336. 3.4.1995 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu kararı.

5. “Öz kaynakları dışında üçüncü kişilerden gelir sağlama” özelliği bulunduğu için devamlı bir şekilde “ücret karşılığında nüfus cüzdanlarının polyester ile kaplanması” işlemleri ve “faximile cihazı aracılığı ile nüfus idareleri arasında haberleşme” hizmetleri, iktisadi işletme sayılmıştır²⁸⁸.

6. Bir vakıf tarafından, devamlılık arz eden bir şekilde ve ücret karşılığında öğrenci yurdu işletilmesi “üçüncü kişilerden öz kaynakları dışında gelir sağlama” özelliği sebebiyle iktisadi işletme sayılmıştır²⁸⁹.

7. Bir derneğin devamlılık gösteren, “tedavül ekonomisine katılma” ve “üçüncü kişilerden gelir sağlama” özellikleri sebebiyle iktisadi işletme sayılmıştır²⁹⁰.

Danıştay’ın, Maliye Bakanlığı’nca verilmiş çeşitli özelgelerle aynı yönde kararları yanında aksi yönde kararları da bulunmaktadır. Danıştay bir kısım kararlarında, Maliye Bakanlığı’nca verilmiş muktezalara paralel tutum izlemiş iken, bazı kararlarında çeşitli sebeplerle dava konusu kazancın verginin konusuna girmediği görüşünü benimsemiştir²⁹¹.

Dernek ve vakıfların kamu yararına hizmet etme yönleri yanında doğrudan veya dolaylı olarak vergi kaçırma amacıyla kullanılabildiğine ilişkin görüşler²⁹² dikkate alındığında, Danıştay’ın verdiği kararlarla genel olarak, dernek ve vakıflara ait iktisadi

²⁸⁸ Dn. 4. D.’nin 8.6.2000 tarihli ve E. 1998/137, K. 1998/2428 sayılı kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler** C.6, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 466.

²⁸⁹ Dn. 9. D.’nin 27.01.2000 tarihli ve E.1993/3046, K. 2000/214 sayılı kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, 2002, s. 468.

²⁹⁰ Dn. 3. D.’nin 4.5.1999 tarihli ve E. 1998/1779, K. 1999/1696 sayılı kararı. Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, 2002, s. 461.

²⁹¹ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 23-24.

²⁹² Engin ÖZDEN, “Evrensel Vergileme Sorunu: Dernek Ve Vakıfların Mali Yönden Kötüye Kullanımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2017, Sayı: 343, s. 148.

işletmelerin vergi kaçırma üssü olarak kullanılmasına müsaade etmeyen²⁹³ bir anlayışta olduğu, iktisadi işletmeye ilişkin tanımlamalarını ve iktisadi işletmenin unsurlarına dair açıklamalarını kanunlarla (TTK, GVK, KDVK, KVK gibi) belirlenen mevzuat kapsamında yaptığı, bu yolla vergi kaçırmaya yönelik açık kapıları kapatarak istismarları engellemeye çalıştığı söylenebilir.

²⁹³ Göker, Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi, s. 83.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ

I. VERGİLENDİRMENİN EKONOMİK FONKSİYONLARI VE İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARINI VERGİLENDİRMEDEKİ AMAÇLAR

A. VERGİLENDİRMENİN EKONOMİK FONKSİYONLARI

Sosyal adaleti, refahı ve güvenliği sağlama hedefleri bulunan sosyal devlette vergilendirmenin geleneksel mali amacı yanında ekonomik amaçları da bulunur. Sosyal devlet, vergi adaletini sağlamak için mali güce göre vergilendirme yapar. Sosyal devletde, “gelir ve servet dağılımındaki adaletsizliği gidermek” amacıyla vergilendirme yoluyla “ekonomiye müdahale etme” imkânı da söz konusudur. Sosyal devletin “planlı kalkınmayı gerçekleştirme” hedefi de bulunmaktadır. Yatırım ve ihracatı geliştirmek ve özendirmek planlı kalkınma hedefiyle ilgili vergi tedbirlerindendir²⁹⁴.

Vergilendirme, devletçe sunulan kamu hizmetlerinin yapılabilmesi için ihtiyaç duyulan geliri sağlamak amacıyla devletin siyasi gücüne dayanılarak kişilerin gelirlerinden veya mallarından pay alınması işlemidir. Vergilendirme, gelir sağlama aracı olmak yanında ekonomi politikasının bir aracı olarak ta ekonomik ve sosyal hayata müdahalenin bir yöntemi ve aracı olarak ta kullanılabilmektedir²⁹⁵.

²⁹⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 51-54.

²⁹⁵ İsmail Can-Yunus Şengöz, Fazıl AYDIN, **Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, 1. Baskı, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2014, s. 7.

Vergi, ekonomi politikalarının gerçekleştirilmesinde bir araç olarak kullanılmaktadır. Zira ekonomi politikasının bir parçası olan maliye politikasının sosyal amacı, “*vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımını sağlamak*” olarak anayasada belirtilmiştir (md.73). Bu husus verginin ekonomik amacını ifade eder²⁹⁶.

Vergileme, kamu geliri sağlamak yanında önemli ekonomik fonksiyonlara da sahiptir. Bu ekonomik fonksiyonların başlıcaları aşağıda belirtilmiştir²⁹⁷.

1. Üretimi ve toplam talebi artırmak
2. Kaynak dağılımını ve tam istihdamı olumlu etkilemek
3. Gelir dağılımındaki eşitsizlikleri gidermek
4. Bölgesel eşitsizlikleri azaltmak
5. Ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak
6. Tam rekabeti bozucu etkileri gidermek
7. Ödemeler bilançosu açığını makul seviyelere getirmek
8. Enflasyonla mücadele etmek

B. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARINI VERGİLENDİRMEDEKİ AMAÇLAR

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirme karşısındaki durumunu daha iyi kavramak için devlete, il özel idarelerine ve belediyelere ait iktisadi kuruluşların vergilendirilmesindeki amaçları bilmekte yarar vardır. İktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirmesinin sebeplerine ilişkin kanun yapıcının düşüncelerini bu konudaki kanun gerekçelerinden öğrenmek mümkündür. Bu

²⁹⁶ Bilici, age., s. 32.

²⁹⁷ Can-Şengöz-Aydın, age., s. 9-11.

kapsamda kurumlar vergisini düzenlemiş olan mer'i ve mülga kanunlarda yer alan bu hususa ilişkin hükümlerin gerekçelerine aşağıda aynen yer verilmiştir.

5520 sayılı KVK'nın gerekçesinde iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilmesi bir nevi "kendi kendini vergilendirme" olarak görülmüş olup bu kuruluşların vergilendirilmesinin sebepleri açıklanmıştır. Gerekçe'de, vergi ayrıcalığı tanınması halinde, serbest rekabet koşullarını, özel sektörün gelişimini, mal ve hizmet kalitesinin artırılmasını olumsuz etkileyeceği sebebiyle iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirme kapsamına alınması gerektiği düşüncesine yer verilmiştir. Gerekçe'de ayrıca özelleştirme uygulamalarının yoğunlaştığından bahisle günümüzde "*piyasa ekonomisinin işleyişinin en etkin şekilde sağlanması ve rekabetin korunması*" bakımından bu kuruluşların vergilendirilmesinin lüzumlu olduğu belirtilmiştir. Öte yandan iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirme kapsamına alınmasının "*Vergi mükellefiyeti ve vergi denetimi*" dolayısıyla yolsuzlukların engellenmesi bakımından imkânlar sağlayacağı ifade edilmiştir. Gerekçeye göre vergilendirme kapsamına alınan kamu iktisadi kuruluşları, defter ve belge düzenine uyacak, kayıt ve hesap tutacak, mali tablolar düzenleyecek, bilanço ve gelir tablosu düzenleyecek, maliyet ve fayda analizleri yaparak daha verimli çalışmaya yönelecek, ayrıca şeffaflık ve hesap verilebilirlik kapsamında kamuoyu denetimine de açık olacak böylece kısmen yolsuzlukların engellenmesi mümkün olabilecektir.

Mülga 5422 sayılı KVK'nın gerekçesinde ise bu konuya ilişkin olarak şu ifadeler bulunmaktadır.

"Bilindiği gibi, modern vergicilikte iktisadi âmme müesseselerinin mükellefiyeti üzerinde büyük bir önemle durulmaktadır.

Bir nevi « Auto İmposition » « kendi kendini vergilendirme» şeklini aldığı için, sathi bir görüşle tenkit edilen bu mükellefiyetin, bilhassa

Devletçilik prensibini kabul etmiş olan iktisadi rejimlerde, aşağıdaki sebeplerden dolayı mutlak ve geniş bir surette tesis edilmesinde zaruret görülmektedir.

1. — *Âmme müesseseleri ile hususi teşebbüsler sureti umumiyede ve hattâ hususi teşebbüsün girmedığı işlerde dahi, vergi bakımından eşit muameleye tâbi tutulmazsa, âmme müesseselerinin esasen haiz oldukları kanuni veya fiilî imtiyazlara bir de vergi imtiyazı ilâve edilmiş olacak, bu suretle bunların gerek iş gerekse sermaye sahasında vasıtasız veya vasıtalı rekabetleri karşısında, iktisadi ahenk bozulacak, hususi teşebbüs tabii gelişme imkânını kaybedecektir. Bunun ise yalnız Millî ekonomi bakımından değil, hattâ doğrudan doğruya âmme maliyesi için de ne derece mahzurlu olabileceğini belirtmeğe hacet yoktur.*

2. — *İktisadi âmme müesseselerinde «Auto - Imposition» telâkkisi daha ziyade bir «faraziye» dir. Çünkü Devlete ait veyahut bağlı olsa dahi, iktisadi müessesenin iktisadi ve malî bakımlardan müstakil bir varlığının mevcudiyeti muhakkaktır. Bundan başka müesseseler, şayet kazançları varsa, bu kazançların umumiyetle Devlete devretmiyerek daha ziyade kendi finansmanlarında, bazan da cömertçe sarf ederler.*

3. — *Vergi mecburiyeti ve vergi murakabesi dolayısıyla, iktisadi âmme müesseseleri de umumi esaslar dairesinde diğer sermaye kurumları gibi, muntazam hesap tutmak, maliyet üzerinden çalışmak, bilanço çıkartmak mecburiyetinde kalırlar. Bu suretle, bunlarda «maliyet âmili» nin nazarı itibare alınmamasından doğan ve iş ve sermaye rantabilitesi hakkında yanlış netice ve fikir veren vaziyetlere mâni olunur, bunun millî ekonomi bakımından ne derece önemli bir mesele olduğu meydandadır.*

4. — *Son bir nokta olarak şunu da ilâve edelim ki bünyesinde iktisadi Devletçiliğe az çok yer veren memleketlerde, âmme müesseselerin vergilendirilmesi malî bakımdan da bir zaruret olur; çünkü aksi takdirde, Devletin üzerine almakta olduğu yükler hasebiyle gittikçe artan masraflarını karşılamak için ziyadesiyle muhtaç olacağı malî vasıtaları yeni kaynaklardan temin etmek icabeder. Böyle bir mecburiyet karşısında ise, diğer mükelleflerin ve bilhassa gerçek kişilerin vergi yükünü katlanılmıyacak hadlere kadar çıkarmak tehlikesi kendini gösterebilir.”*

Buna göre iktisadi kamu kuruluşlarının vergilendirilme sebepleri şunlardır.

1. Milli ekonomi ve kamu maliyesi için doğurabileceği mahzurları önlemek babında kamu sektörü- özel sektör arasında vergi imtiyazından kaynaklanabilecek eşitsizliğin giderilmesi,
2. İktisadi kamu kuruluşlarının kazançlarından artan kısmın devlete intikal ettirilmeyip cömertçe harcanabilmesi karşısında bunların vergi kapsamına alınması gereği,
3. Milli ekonomi açısından önem arz eden bir husus olarak ta bu kuruluşların vergi ödemek ve vergi denetimine tabi olmak yoluyla diğer sermaye şirketleri gibi muhasebe tutma, mali tablolar düzenleme, maliyetleri doğru tespit etme imkânı elde ederek yaptıkları işlerin ve sermayenin rantabilitesi konusunda hatalı sonuçların doğmasının engelleneceği,
4. Devletin sunduğu hizmetlerin artması, bunlar için daha çok gelire ihtiyaç duyması, artan gelir ihtiyacının sadece mevcut mükelleflerden ve özel sektörden temin edilmesinin yaratacağı ağır vergi yükü sorunlarının önlenmesi gerektiği.

Anlaşılabacağı üzere iktisadi kamu kuruluşları sadece mali amaçla değil, sosyal, ekonomik ve teknik amaçlarla da vergilendirme kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusuna bu kapsamda yaklaşmak mümkündür.

II. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

1982 Anayasası'na göre vergi, yasama organı tarafından yapılan kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Kanun'da tanımlanan vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde ortaya vergilendirme sonucu çıkmaktadır. Ortaya vergilendirme sonucunun çıkması için ön şart, bu hususta bir kanun kuralının var olmasıdır²⁹⁸. Diğer bir anlatımla kanunda yazılı soyut tipe uygun bir somut olay gerçekleştiğinde vergilendirmeden söz edilir. Dolayısıyla ortada soyut tip olan bir kanun kuralı yok ise ön şartı bulunmadığı için vergilendirmeden de bahsedilemez.

Vergilendirme yetkisi, Anayasaya göre yasama organına verilmiş devredilmez bir yetkidir²⁹⁹. Yasama organı, bu yetkisine dayanarak kanunla vergi koyup, değiştirip kaldırabilmektedir. Bu yetkiye istinaden çıkarılmış olan ve uygulanan tüm vergi kanunları ülkedeki vergi sistemini oluşturur. Dar anlamda merkezi idare tarafından toplanan, geniş anlamda ise buna ilaveten mahalli idareler ve diğer kamu kurumları tarafından toplanan vergi, resim, harç şerefiye gibi mali yükümlülüklerin tamamı vergi sistemini oluşturur. Konuları itibariyle vergi sistemimizi oluşturan vergiler, gelir, servet ve servet transferi ile harcamalar üzerinden alınan vergilerdir³⁰⁰. Türk vergi sistemi, ülkemizde uygulanan vergi kanunlarının bütününden oluşur. Bu sistem, gelir ve servet üzerinden ve harcamalardan alınan³⁰¹ vergiler şeklinde sınıflandırılabilir.

²⁹⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 31, 32.

²⁹⁹ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 79.

³⁰⁰ Akdoğan, age., s.171.

³⁰¹ Bilici, age., s. 153.

Yukarıda belirtilen sınıflandırmaya göre ülkemizdeki başlıca vergiler; gelir ve kurumlar vergileri, emlak, veraset ve intikal, motorlu taşıtlar vergileri, KDV, BSMV, ÖTV olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlar dışında damga vergisi, belediye gelirleri kanunu kapsamında alınan harçlar, gümrük vergileri, mahalli idarelerce alınan vergiler de bulunmaktadır. Öte yandan vergi hukukunun dar veya geniş anlamda tanımlanmasına bağlı olarak diğer resim, harç ve bunlara benzer mali yükümlülükler ve hatta parafiskal gelirler dahi vergi sistemine dâhil edilebilir³⁰².

Vergi kanunlarının uygulanması için, yılı Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması gerekir. Böylece bu cetvelde yer alan vergilerin tahsil edilmesine izin verilmiş olur³⁰³. Türkiye'de vergi, resim, harçlar ve diğer gelirler, yılı Bütçe Kanunu'na ekli C cetvelinde sayılmış bulunan kanunlara dayanılarak tarh, tahakkuk ve tahsil edilmektedir.

Türkiye'de genel bütçe gelirleri tahsilatının önemli bir kısmını, vergi gelirleri oluşturmaktadır. Gerçekten de GİB istatistiklerine göre 2007-2018 yıllarını kapsayan 12 yıllık dönemde genel bütçe gelirleri tahsilatı içinde vergi gelirlerinin payı en düşük %84, en yüksek %89 oranlarında gerçekleşmiştir³⁰⁴. Anılan kurum istatistiklerine göre 2017-2018 yıllarında genel bütçe vergi gelirleri içinde dâhilde ve ithalde alınan KDV'nin payı %33 ve %33,9, gelir vergisinin payı %23,0 ve 23,8, kurumlar vergisinin payı ise %9,2 ve %11,4 olarak gerçekleşmiştir³⁰⁵.

³⁰² Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 225-227.

³⁰³ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.29.

³⁰⁴ <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>,
http://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_1.xls.htm, (19.06.2019).

³⁰⁵ <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/istatistikler>,
https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/CVI/Tablo_70.xls.htm (19.06.2019).

Sadece GV, KV ve KDV tahsilatlarının, vergi gelirleri içindeki payları 2017 yılında %65,2'ye 2018 yılında ise %69,1'e iblağ olmuştur. 2018 yılı bütçe gelirleri içindeki vergi tahsilatlarının vergi türleri itibariyle payları aşağıda Tablo 4'de olduğu gibidir ³⁰⁶.

Tablo 4. Bütçe Gelirleri İçinde Vergi Türlerinin Payları

Gelir Türü	2018 (Bin TL)	Merkezi Yönetim Bütçesi İçindeki Pay (%)	Genel Yönetim Bütçesi İçindeki Pay (%)	Vergi Gelirleri İçindeki Pay (%)
MERKEZİ YÖNETİM GELİRLERİ	876.173.493	100		
GENEL BÜTÇE TOPLAMI	847.456.150	96,72	100	
VERGİ GELİRLERİ	737.954.270	84,22	87,08	100
Gelir Vergisi	175.413.615	20,02	20,70	23,77
Özel Tüketim Vergisi	135.128.435	15,42	15,95	18,31
Dahilde Alınan KDV	128.357.853	14,65	15,15	17,39
İthalde Alınan KDV	122.153.568	13,94	14,41	16,55
Kurumlar Vergisi	84.131.335	9,60	9,93	11,40
Harçlar	22.128.192	2,53	2,61	3,00
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	18.195.459	2,08	2,15	2,47
Damga Vergisi	17.378.922	1,98	2,05	2,36
Gümrük Vergileri	15.702.903	1,79	1,85	2,13
Motorlu Taşıtlar Vergisi	12.886.980	1,47	1,52	1,75
Diğer Vergiler (ÖİV, ŞOV, VİV, Diğ.)	6.477.008	0,74	0,76	0,87

Kaynak: https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm.
(20.06.2019). Tablo 4, kaynakta yer alan bilgilerden yararlanılmak suretiyle tarafımızca düzenlenmiştir.

Vergi gelirleri içindeki payları göz önünde bulundurulmak suretiyle meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergi kanunları karşısındaki durumu, Gelir, Kurumlar, KDV ve diğer vergi türleri itibariyle aşağıda ele alınmıştır. Ayrıca VUK'da bulunan düzenlemelere de bu bölümde değinilmiştir.

³⁰⁶ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm
(20.06.2019).

A. VERGİ USUL KANUNU

1. Mükellef ve Vergi Sorumlusu

a. Vergi Mükellefi

Vergilendirmeden doğan kamu hukuku ilişkisinin aktif tarafı devlet iken pasif tarafı³⁰⁷ mükelleftir. Vergi ilişkisi kanundan doğar ve bu ilişki bir borç ilişkisidir. Her borç ilişkisinde olduğu gibi vergi ilişkisinde de biri borçlu diğeri alacaklı taraf bulunur. Vergi ilişkisinde alacaklı taraf devlet, borçlu taraf ise mükelleftir.³⁰⁸ Verginin taraflarından birisi de vergi mükellefidir³⁰⁹. Türkiye’de verginin taraflarından biri, vergi koymak yetkisine malik olan devlettir ve verginin alacaklı tarafıdır. Devlete ikametgâh bakımından veya iktisaden bağılılığı olanlar yani vatandaş olsun yabancı olsun vergi alacaklısı devlet karşısındaki vergi borçlusu taraf ise mükelleftir³¹⁰.

Mükellef ve vergi sorumlusu VUK’un 8’inci maddesinde tanımlanmıştır. Bu maddede “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzelkişi*” “mükellef”; “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” ise “vergi sorumlusu” olarak tanımlanmıştır. Bu maddeye göre “*mükellef*” tabiri vergi sorumlularını da kapsar. Kanun’da vergi mükellefi tanımı maddi manası ile ele alınmıştır. Zira bir kimse önce vergi mükellefi olur sonra da vergi borçlusu

³⁰⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.71.

³⁰⁸ Şükrü Kızılot- Doğan Şenyüz- Metin Taş- Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Göz. Geç. ve Güncellenmiş 3. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık,2008, s.74.

³⁰⁹ Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Göz. Geç. ve Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008, s. 45.

³¹⁰ Akif Erginay, **Vergi Hukuku** (İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi), 11. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1984, s. 60.

durumuna geçer³¹¹. Bu hükümler incelendiğinde, insanların tümü olarak tanımlanan “herkes” ibaresiyle Anayasa’da belirlenmiş olan vergi ödevlisi kavramının, VUK’da gerçek ve tüzel kişi diye ve hukuki kişilikleri öne çıkarılmak suretiyle nitelendirildiği anlaşılmaktadır.

Türk hukukunda kişilik ile ilgili belirlemeler TMK’da yapılmış olup bu Kanun’a göre kişiler, gerçek ve tüzel kişi olarak sınıflandırılmıştır. Bu durumda vergiyi doğuran olayla ilişkisi bulunan kişiler, mükellef olacaklardır³¹². Mükellef kavramı, VUK’da gerçek ve tüzel kişi olarak nitelendirilmiş olmakla birlikte vergi kanunları mükellefi, genellikle “mükellef” başlıklı maddelerde ayrıca ve ayrıntılı olarak belirlemiştir. Kanunlardaki mükellef başlıklı maddelerdeki belirlemeler göz önünde bulundurulduğunda, gerçek ve tüzel kişilerin yanında tüzel kişiliği bulunmayan bazı kuruluşların da mükellef olduğu anlaşılmaktadır³¹³. Örneğin GVK’ya göre gelir vergisinin mükellefi gerçek kişiler olup gerçek kişi mükellefler tam ve dar mükellefiyet kapsamında ele alınmıştır (md. 3 ve 6). KVK’ya göre kurumlar vergisinin mükellefleri bu Kanun’da (md.2) sayılan ve tanımlanan kurumlardır. KDV mükellefleri, KDVK’da (md. 8); ÖTV mükellefleri ise 4760 sayılı Kanun’da (md. 4) belirlenmiştir.

VUK’da mükellef, gerçek ve tüzel kişi olarak ifade edilmiş olmakla birlikte “vakıflar ve cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin mükellef veya vergi sorumlusu olması” durumuna dair düzenleme de yapılmıştır. Ayrıca KVK’da tüzel kişiliği bulunmayan cemaatlerin vakıf sayılması, menkul kıymetler yatırım fonlarının

³¹¹ Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995, s. 26.

³¹² Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku** (Genel Hükümler) Ekin Yayınları, 8. Baskı, Bursa, 2017, s. 81.

³¹³ Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku** (Genel Kısım ve Türk Vergi Sistemi), Göz. Geç. ve Güncellenmiş 7. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003. s.48.

sermaye şirketi addolunması söz konusudur. Dolayısıyla vergi mükellefi olmak için gerçek veya tüzel kişi olmak zorunluluğu bulunmadığı anlaşılmaktadır. Diğer bir ifadeyle gerçek ve tüzel kişi olmayanlar da kanunla belirlenmiş olmak şartıyla vergi mükellefi olabilirler³¹⁴. Nitekim bazı hallerde vergi kanunlarında, Medeni Kanun ve VUK'da gerçek ve tüzel kişi belirlemesi dışına çıkabilmektedir. Örneğin dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, tüzel kişilerle şahısların oluşturduğu iş ortaklıkları, kurumlar vergisi mükellefi olmakla birlikte tüzel kişiliği bulunmayan kurumlardır. Vergi ödeme gücüne sahip, gerçek veya tüzel kişi olarak nitelendirilmeyen cemaatler gibi kişi toplulukları da vergi mükellefi olabilmektedirler³¹⁵. Gerçekten de Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olan Rumlar, Ermeniler veya Museviler birer cemaat (azınlık) yani insan topluluğu oldukları halde, bu cemaatler kurumlar vergisi uygulamasında TMK'ya göre bir mal topluluğu olan vakıf gibi addedilmişlerdir³¹⁶. Bu yaklaşımın sonucu olarak vakıf sayılan cemaatlere yani azınlıklara ait iktisadi işletmeler vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Bağımsız bir hukuk disiplini olmasından ötürü vergi hukuku uygulamalarında mükellef kavramının oldukça geniş anlaşıldığı, Medeni Kanun ile sınırlı olarak belirlenmiş olan kişi kavramını aşarak gerçek veya tüzel kişiliği bulunmayan bazı birimler ile oluşumların vergi mükellefi kavramı kapsamına alındığı anlaşılmaktadır³¹⁷.

Her gerçek ve tüzel kişi ilgili kanundaki şartlar kapsamında vergi mükellefi olabilir ancak her vergi mükellefinin gerçek veya tüzel kişi olması şart değildir. Gerçek veya tüzel kişiliği bulunmayan birimler veya oluşumlar ilgili vergi kanunlarındaki şartlar

³¹⁴ Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, (Tem Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), 18. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2008, s. 59.

³¹⁵ Akdoğan, age., s. 45.

³¹⁶ Göker, "Azınlıkların Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış", s. 31.

³¹⁷ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 76.

kapsamında o verginin mükellefi olarak belirlenmiş olabilir. Dolayısıyla vergi hukukunda “ vergisel kişilik ”³¹⁸ ten bahsedilir.

Vergi mükellefi, kişiliğinde meydana gelen vergiyi doğuran olay neticesinde üzerine düşen vergi borcunu ödemek gibi maddi ödevleri; kanunlarla ve ilgili mevzuatla belirlenmiş olan; işe başlama, iş değişikliği, işi bırakmayı bildirme, belgeleri düzenlemek, almak, vermek, bunları kanuni defterlere kaydetmek, defter ve belgeleri tasdik ettirmek, muhafaza etmek ve gerektiğinde görevlilere ibraz etmek, bu kayıtlara göre ortaya çıkan geliri-kazancı veya matrahları vergi idaresine bildirmek üzere beyannameler vermek gibi şekli ödevleri yapmak zorundadır. Maddi ödev ortaya çıkmasa da şekli ödevler sebebiyle ya da şekli ödevler oluşmasa da maddi ödevler sebebiyle de kişiler mükellef olabilirler³¹⁹

³²⁰.

Kanundan doğan mükellefiyet sözleşmelerle ve kanuna aykırı olarak değiştirilemez. Kanunlarla yasaklanmış vergiyi doğuran olaylar mükellefiyetin doğmasına engel oluşturmaz. Ayrıca mükellef tüm malvarlığı ile kişisel olarak vergi borcunun ödenmesinden sorumludur. Öte yandan vergi mükellefiyeti için medeni haklardan yararlanma ehliyeti yeterli olup hakları kullanma ehliyetine sahip olmak şart değildir³²¹.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler tüzel kişilikleri bulunmasa da kurumlar vergisi ve KDV açısından mükellefiyet tesis edilmek suretiyle vergisel bir kişilik kazanmaktadırlar. Bu ana vergi türleri dışında kalan diğer

³¹⁸ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 83.

³¹⁹ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 74.

³²⁰ Akdoğan, age., s.45.

³²¹ Özhan Uluatam, **Vergi Hukuku (Genel Esasları ve Vergiler)**, Göz.Geç. ve Genişletilmiş Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 1995, s. 94. Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 73.

vergi, resim ve harçlarla ilgili mükellefiyetin, bu ana vergi türleri itibariyle kazanılan vergisel kişiliğe de bağlı olduğu söylenebilir. Zira vergi kanunları tarandığında mükellef kapsamında “iktisadi işletme” deyiminin sadece kurumlar vergisi ve KDV kanunlarında geçtiğini görmekteyiz. İktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olması için taşınması gereken unsurların ise sadece KVK’da belirlendiğini söyleyebiliriz. Dolayısıyla mükellef olarak gerçek veya tüzel kişileri muhatap alan vergiler açısından tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin o vergilerin mükellefi olmasından bahsedilemez. Buna karşın mükellefi verginin konusuna giren gelir veya kazancı elde edenler, işlemi yapanlar, kâğıdı imza edenler vb. şeklinde belirlenen vergilerde bir iktisadi işletmenin mükellefiyetinden bahsedebilmek için o iktisadi işletmenin vergi hukuku bakımından var olması yani vergisel kişiliğinin bulunması gerekir. Bu ise vergi dairesince o iktisadi işletmenin varlığının tespit edilmesine ve mükellef olarak tescil edilmiş olmasına bağlıdır.

b. Vergi Sorumlusu

Vergi sorumlusu, verginin borçlusu olmayıp asıl vergi borçlusu olan mükellef adına ve ona yapılan ödemelerden yani ona ait ekonomik değerlerden vergi kesmektedir³²². Asıl mükellef olmayıp asıl mükelleflerle ilişkileri sebebiyle vergi kanunlarının belirlediği durumlarda, üzerlerine bu ilişkide bahse konu edilen verginin hesaplanması ve kesilerek vergi dairesine bildirilip ödenmesi ve bunlara dair kanuni defter tutma, kayıt yapma beyanname verme gibi diğer işlemlerin yapılması mecburiyetleri yüklenen kişiler vergi sorumlusu olarak belirlenmiştir. Mükelleften ayrı birisi olan, mükellefe ait vergi borcunu bir nevi vekil gibi mükelleften kesen ve onun

³²² Kırbaş, age., s..62.

yerine vergi idaresine ödeyen kişidir³²³. Vergi sorumlusu kural olarak mükellef ve devlet arasındaki vergi borcu-vergi alacağı ilişkisinde üçüncü kişidir³²⁴. Verginin kesilmesi için bazı kişiler vergiden sorumlu tutulmaktadır. Bu kişiler yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmek ve bunları vergi dairesine ödemek, bunlarla ilgili diğer görevleri ifa etmekten sorumludurlar³²⁵. Vergi sorumluları, uygulamada vergi kesintisi, stopaj, tevkifat yapmakla yükümlü kişiler olarak bilinir, ancak sorumluluğun kapsamı sadece vergi kesintisi yapmaktan ibaret olmayıp bazı biçimsel ödevlerin yapılmasını da kapsar. Vergi hukukunun en önemli müesseselerinden biri olan³²⁶ stopaj usulü, vergi alacağını güvence altına alır, verginin tahsilini kolaylaştırır, tahsilat süresini kısaltır³²⁷. Verginin asıl borçlusu olmayan, fakat vergi borçlusu adına ve onun mamelekenden kesinti yaparak bunu vergi dairesine bildiren ve ödeyen vergi sorumlusudur. Vergi sorumluluğu kurumuyla çok sayıda mükellef yerine az sayıda ve belli başlı kişiler aracılığıyla³²⁸ bir kısım vergiler kolay ve az bir masrafla tahsil edilebilmekte, bu müesseseyle vergi kaybı önlenerek güvenceye bağlanmaktadır.

Vergi kesintisi yapılması kanunla emredilmiş olan olay, asıl mükellefin şahsiyetinde gerçekleşir ve vergi sorumluluğu bu anda başlar. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın vergi sorumlusuyla doğrudan bir ilişkisi yoktur³²⁹.

Vergi ilişkisinde maddi ve şekli ödevler aynı anda bulunmakla birlikte bazı durumlarda şekli ödevler maddi ödevlerden önce ortaya çıkabilir. Dolayısıyla maddi ödev

³²³ Erginay, age., s. 72.

³²⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 75.

³²⁵ Akdoğan, age., s. 45-46.

³²⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 75.

³²⁷ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s.77-78.

³²⁸ Uluatam, age., s. 97.

³²⁹ Kırbaş, age., s. 63.

sebebiyle mükellef olmaktan önce şekli ödev sebebiyle mükellef olunması da mümkündür. Vergi mükellefi kavramı borçlu kavramından daha geniştir. Vergiyi doğuran olayla her an bir bağ kurulabilen kişi soyut mükellef durumunda iken somut ilişki içinde bulunan kişi ise mükellef durumundadır. Mükellefi vergi sorumlusundan ayıran iki şart yani “*vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmesi ve verginin o kişinin kendi mal varlığından ödenmesi*” birlikte gerçekleştiğinde, o kişi mükellef olabilmektedir³³⁰.

Mükellefler ve adlarına ceza kesilenler idari yargı mercilerinde vergi davası açabilirler. VUK’a göre mükellef ifadesi vergi sorumlularını da kapsadığından ve İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda menfaati ihlal edilenler dava açabildikleri için bu kavram kapsamında olan vergi sorumlularının da dava açabilmesi mümkündür³³¹.

2. Vergi Kimlik Numarası Uygulaması

VUK’un 8’inci maddesinin son fıkrasında (1994 yılında eklenen 1995 yılında değiştirilen fıkra) “*Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir*” denilmiştir. Vergi numarası ile ilgili uygulama, aynı fıkra hükmünde Maliye Bakanlığı’na verilmiş olan yetkiye dayanılarak çıkarılan VUK Genel Tebliğiyle (Sıra No: 240, 244, 247, 262, 264)³³² belirlenen usul ve esaslara göre yapılmaktadır. Anılan tebliğlere göre on haneli rakamlardan oluşan vergi numarası uygulaması 3 Temmuz 1995 ten itibaren ve ilk olarak vergi dairelerinde kayıtlı mükelleflere vergi numarası verilmek suretiyle başlatılmıştır. Bankalar hariç tüzel kişilerin merkez ve şubeleri, aynı vergi numarasını kullanır (VUK Genel Tebliği Sıra

³³⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.82.

³³¹ Yusuf Karakoç, **Vergi Yargılama Hukuku**, Göz.Geç. ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 181.

³³² Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), www.gib.gov.tr. (26.10.2016).

No:240). Vergi mükellefi olmayan fakat ithalat yapanlar da vergi numarası almak zorundadırlar (VUK Genel Tebliği Sıra No:247). Sermaye şirketlerinin ortakları, yönetim kurulu başkan ve üyeleri ile genel müdürleri, şirketi temsile yetkili kişiler ile bunlar dışında kalan hissesi en yüksek beş ortak, motorlu araç ve gayrimenkul alan ve satan, bina inşa ettiren gerçek ve tüzel kişiler ile lehine ipotek tesis ettirilenler de vergi numarası almak ve kullanmakla yükümlü kılınmıştır (VUK Genel Tebliği Sıra No:262).

Ayrıca vergi kimlik numarasının kullanımının yaygınlaştırılması amacıyla 4358 sayılı Kanun ihdas edilmiş ve bu amaca matuf olmak üzere; noterlik, icra iflas, tapu, karayolları trafik, çekle ödemelerin düzenlenmesi, çek hamillerinin korunması, bankalar, posta ve pasaport kanunlarında değişiklikler yapılmıştır. Bu Kanun'un uygulanmasına ilişkin olarak günümüze kadarki süreç içinde Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan Vergi Kimlik Numarası Genel Tebliğleriyle (Seri No:1, 2, 3, 4) uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirleyen çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Anılan Kanun'a göre *vergi kimlik numarası*, VUK'un 8'inci maddesinde geçen *vergi numarasını* ifade etmektedir. Diğer yandan 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu'nun 47'nci maddesi hükmü kapsamında Türkiye Cumhuriyeti (TC) tabiiyetinde bulunan gerçek kişilerin TC Kimlik Numaraları vergi kimlik numarası olarak kullanılmaya başlanmıştır.

Vergi idaresi, vergi numarası uygulamasına bazı durumlarda iç genelgelerle ve genel yazılarla da yön vermiştir. Örneğin tüzel kişiliği bulunup ta vergi mükellefi olmayan dernekler, vakıflar ve kamu kurumlarının vergi numarası alması ve kullanması zorunlu tutulmuştur. Öte yandan tüzel kişilikleri bulunmayan Okul Aile Birlikleri, Apartman Yöneticilikleri gibi oluşumların da vergi numarası alması ve kullanması hususları Maliye Bakanlığı yazı³³³ ve iç genelgeleriyle belirlenmiştir.

³³³ GİB'in 27.11.2001 tarihli ve B.07.0.GEL.0.70/7033-42/63732 sayılı özelgesi.

Vergi numarasıyla ilgili düzenlemeler ile uygulamalardan, vergi idaresince ister beyanname veren kayıtlı mükellefler olsun ister olmasın her gerçek kişiye ve tüzel kişilere veya tüzel kişiliği haiz bulunmayan çeşitli oluşumlara vergi numarası verildiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de vergi kimlik numarası almak ve kullanmak zorundadırlar.

3. Mükellefin Ödevleri

Devlet ve mükellefler arasındaki vergi ilişkisini düzenleyen ve VUK’da belirlenmiş olan çeşitli şekli ve maddi ödevler bulunmaktadır. Esas olarak VUK’da belirlenmiş olmakla birlikte bu ödevlere ilişkin hükümlere diğer vergi kanunlarında da rastlanabilmektedir. Bu ödevler devlet ve mükellef arasındaki vergi ilişkisinin düzgün bir şekilde işlemesi içindir³³⁴. Bu ödevler mükellefler yanında vergi sorumlularınca da yapılır. Zira VUK’a göre mükellef deyimi vergi sorumlularını da kapsamaktadır³³⁵. Kanun’a uygun ifası için bazı süreler öngörülmüş bulunan şekli ve usule ilişkin bu ödevlerin yerine getirilmediğinin vergi idaresinin yaptığı denetimlerle tespit edilmesi durumunda, bu ödevleri ifa etmeyen mükellefler ve sorumlular kanunlardaki bazı yaptırımlara, çeşitli vergi cezalarına maruz kalırlar³³⁶.

Mükellefin ödevleri VUK’da düzenlenmiştir. VUK’un “ikinci kitabı” mükellefin ödevleri ile ilgili olup 153 ila 258’inci maddelerini kapsamaktadır. Bu kitapta “bildirmeler”, “defter tutma”, “vesikalar” ve “muhafaza ve ibraz” başlıklı kısımlarda mükelleflerin yapması gereken ödevler belirlenmiştir.

³³⁴ Uluatam, age., s. 186.

³³⁵ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 111.

³³⁶ Bilici, age., s. 73., Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 99.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergi mükellefi olmaları durumunda bu iktisadi işletmelerin kanunlarda belirlenmiş olan ve aşağıda özetlenen maddi ve şekli ödevleri yapmaları gerektiği anlaşılmaktadır.

a. Bildirmeler

En önemli ödevi, vergi borcunu kanuna uygun olarak ödemek olan³³⁷ mükellefler vergilendirmeyi etkileyen ve önem arz eden bazı bilgileri ve gelişmeleri kanunda belirtilmiş olan süreler içinde ve usule uygun olarak vergi idaresine bildirmekle de ödevli kılınmışlardır. Vergi hukukunda işe başlama mükellefiyet tespiti açısından özel bir öneme sahiptir³³⁸.

Vergi kanunlarının etkin ve başarılı bir tarzda uygulanmasını sağlamak, mükelleflerin vergi karşısındaki davranışlarının izlenmesini, uyumlu mükellefler ile uyumlu olmayanların ayırt edilerek çeşitli fiillerle vergi suçu işleyenlerin ortaya çıkartılmasını ve kanunlardaki yaptırımların uygulanabilmesini sağlamaya dönük olarak³³⁹ bazı hususların vergi idaresine bildirilmesi gerekir.

Yazılı olarak yapılması esas olan bildirmeler, tutanakla tespit edilmiş olmak şartıyla sözlü olarak da yapılabilir. Bildirmelerin, bizzat mükellef tarafından ya da avukatı, meslek mensubu tarafından, elden, adi veya taahhütlü posta yoluyla yapılması mümkündür³⁴⁰. Günümüzde gerçek kişiler, İnteraktif Vergi Dairesi üzerinden işe

³³⁷ Kırbaş, age., s. 73.

³³⁸ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 112.

³³⁹ Akdoğan, age., s. 107.

³⁴⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 112.

başlama, işi bırakma, işyeri adres değişikliği, şube açılış bildirimlerini elektronik olarak yapabilmektedirler³⁴¹.

Mükellefler, VUK'un 153'üncü maddesindeki hüküm uyarınca işe başladıklarını; 157'nci maddesi hükmü uyarınca iş yeri adresi değişikliklerini; işe başladıklarını bildiren mükellefler 158'inci maddesi hükmü uyarınca, yeni bir vergiye tabi olmayı; mükellefiyet şeklinde değişikliği; mükellefiyetten muaflığa geçmeyi; gerektirecek değişiklikleri; 159'uncu maddesi hükmü uyarınca da iş yeri sayısında vukua gelen artış veya azalışları, vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeler de bu bildirme yükümlülüklerini kanundaki usule uygun ve belirlenmiş süreler içinde ifa etmek zorundadırlar. Yalnız ticaret siciline tescil edilmesi gereken kurumlar vergisi mükelleflerinin işe başlamalarına ilişkin bildirim ticaret sicil memurlukları tarafından kâğıt veya elektronik ortamda vergi dairesine yapılır. Çalışmamızda daha önce de bahsedilmiş olduğu üzere dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin ticaret siciline kaydı zorunlu olduğu ve meslek kuruluşları vergi uygulamalarında dernek kabul edildiği göz önünde bulundurulduğunda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin de ticaret siciline kaydedilmesi gerektiği söylenebilir. Dolayısıyla bu tür iktisadi işletmelerin işe başlama bildirimlerini tescil için başvurdıkları ticaret sicili memurlukları yapmak durumundadır.

Ayrıca mükellefler vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin tamamen durdurulması veya sona ermesi şeklindeki işi bırakma durumlarını VUK'un 160'ncı maddesi hükmü uyarınca; iş ve işletmenin başka bir yere nakledilmesi şeklindeki adres değişikliğini 163'üncü madde hükmü uyarınca vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerin de işi bırakma durumlarını, iş ve

³⁴¹ <https://www.gib.gov.tr/interaktif-vergi-dairesi-28022018-tarihi-itibariyle-acildi>. (25.06.2019).

işletmenin başka bir yere nakledilmesine ilişkin durumlarını vergi dairesine usulüne uygun ve süresi içinde bildirmesi gerekir. İşi bırakmayı bildirmeme halinde kanunda belirtilen sebeplerle işi bırakmış addolunması ve mükellefiyet kaydının vergi dairesince terkin edilmesi halinde durum, ilgili kamu kurum ve kuruluşu ile kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşuna da bildirilir³⁴².

Yukarıda belirtilen bildirimlerin anılan Kanun'un 168'inci maddesinde belirlenen süreler içinde yazılı olarak elden veya posta yoluyla yapılması gerekir. interaktif vergi dairesi sisteminde ise hem gerçek hem de tüzel kişiler için bazı bildirimleri elektronik ortamda yapma imkânı bulunmaktadır³⁴³. Dolayısıyla kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmeler de interaktif vergi dairesi sisteminde, elektronik ortamda bazı bildirimleri yapabilecektir.

Bildirimlerin süresinde yapılmamış olması VUK'un 352'nci maddesi hükmü kapsamında usulsüzlük cezası kesilmesini gerektiren fiiller olarak belirlenmiştir. İşe başlamayı zamanında bildirmeme birinci, diğer bildirimlerin zamanında yapılmamış olması ise ikinci derece usulsüzlük cezası gerektiren fiillerdir. Dolayısıyla bildirimleri süresinde yapmadığı vergi dairesince tespit edilenlere usulsüzlük cezası kesilir.

b. Kanuni Defterler İle İlgili Ödevler

Türk vergi sisteminde yer alan bazı vergiler için kanuni defterlerin tutulması zorunlu iken bazı vergiler açısından defter tutmaya veya kayıt yapmaya gerek bulunmamaktadır. Bir verginin matrahı, defter ve belgelere dayanılarak tespit ediliyor ise bu durumda defter tutma ve kayıt nizamı önem arz eder. VUK'un 171'inci maddesi hükmüne göre kanuni defterlerdeki kayıtlar yardımıyla vergi ile ilgili servet, sermaye ve

³⁴² Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.113.

³⁴³ <http://ivd.gib.gov.tr>.

hesap durumu, faaliyet ve hesap sonuçları tespit edilebilir, vergi ile ilgili muameleler belirlenebilir, mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesaplar üzerinden kontrol etmek ve incelemek mümkün olabilir. Ayrıca bu kayıtlar yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumu da kontrol edilip incelenebilir³⁴⁴. Öte yandan içindeki kayıtlar ve bilgiler aksi ispat edilinceye kadar iktisadi ticari icaplara uygun olduğu kabul edilen ve vergi açısından delil niteliği taşıyan kanuni defterlerin kanunlar ve ilgili mevzuatınca belirlenmiş olan kurallara uygun olarak tutulmuş olması gerekir^{345 346}.

VUK'un 172'nci maddesine göre dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler de bu kanunda yazılı esaslara göre defter tutmaya mecbur kılınmıştır. Aynı maddenin son fıkrası hükmü uyarınca dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi olduğu hükümlere tabidirler. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler tıpkı derneklere ait iktisadi işletmeler gibi kurumlar vergisi mükellefi olarak kanunla getirilen düzenlemeler kapsamında defter tutmakla yükümlüdürler.

VUK'un 176'ncı maddesine göre defter tutmak bakımından tüccarlar I'inci ve II'nci sınıfa ayrılmış olup birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre; ikinci sınıf tüccarlar ise işletme hesabı esasına göre defter tutmakla yükümlüdür. 177'nci maddeye göre ise her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutmakla yükümlüdürler.

Kurumlar vergisi mükellefleri arasında tüzel kişiliği bulunmayanlar da bulunmaktadır. Nitekim dernek ve vakıfların kendileri tüzel kişilik sahibi olmakla birlikte

³⁴⁴ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., 102.

³⁴⁵ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.119-120.

³⁴⁶ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 103.

iktisadi işletmelerinin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmamaktadır. O hâlde dernek ve vakıfların iktisadi işletmelerinin durumu anılan maddenin ilk üç fıkrasındaki alım, satış tutarları ile gayri safi iş hasılatı ölçütlerine göre belirlenir. Eğer bu iktisadi işletmelerin alım, satım veya gayri safi iş hasılatı tutarları kanundaki tutarların altında ise ikinci sınıf tüccar olarak işletme hesabı esasına göre; değilse birinci sınıf tüccar olarak bilanço esasına göre defter tutmak söz konusu olacaktır. Kuşkusuz bu iktisadi işletmeler dilerlerse bilanço esasına göre de defter tutabileceklerdir.

Öte yandan VUK'un 173'üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma mecburiyeti dışında tutulmuşlardır. Ayrıca Maliye Bakanlığı tarafından müsaade edilen kurumlar vergisi mükellefleri işletme hesabı esasına göre defter tutabileceklerdir (md.178)³⁴⁷.

Bilanço esasına tabi olan mükellefler “*yevmiye defteri, defter-i kebir ve envanter defteri*” tutmakla yükümlüdürler (md. 182). Bu kapsamdaki mükellefler 186'ncı madde hükmü uyarınca müteakip maddelerdeki usul ve esasları da göz önünde bulundurmak suretiyle envanter çıkarmakla da yükümlüdürler. Envantere alınan iktisadi kıymetler VUK'un üçüncü kitabında bulunan değerlendirme hükümleri esas alınarak değerlendirilir (md. 191). Bu kapsamdaki mükellefler bilanço çıkarırlar. Ayrıca Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği kapsamında düzenlenmesi gereken mali tabloların da düzenleneceği tabiidir.

İşletme hesabı esasında ise “*işletme defteri*” tutulur ve bu defterin sol tarafında giderler, sağ tarafına ise gelirler kaydolunur. Bu kapsamdaki mükellefler de emtia üzerine iş yapmaları durumunda envanter çıkarmakla yükümlü olup emtia envanterini, hesap

³⁴⁷ Eroğlu, age., s. 292.

dönemi kapandıktan sonra işletme hesabı defterinde muamele kayıtlarını takip eden sayfalara yazabilecekleri gibi ayrı bir envanter defteri de tutarak bu deftere kaydedebilirler. Bu kapsamdaki mükellefler “işletme hesabı hûlasası” düzenlemek zorundadırlar (md. 195, 196).

Ayrıca devamlı surette imalat ile uğraşan birinci sınıf tüccarlar kanunda yazılı imalat defteri tutmak zorundadırlar. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Sıra No:3) ile “*maliyet hesaplarında 7/A seçeneğinin uygulanması, aktif toplamı veya net satışları toplamı belirlenen tutarları aşan üretim ve hizmet işletmeleri için*” zorunlu hale getirilmiştir. Bu kapsamda imalat defteri yerine 7/A seçeneğine göre maliyet hesapları kullanılır. Bu tutarların altında kalan mükellefler ise 7/B seçeneğindeki maliyet hesaplarını kullanacaklardır.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de dernek iktisadi işletmesi gibi tüccarların tabi olduğu hükümler kapsamında defter tutmakla yükümlü olacaktır. O hâlde bu tür meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kanunda yazılı ölçüler esas alındığında, bilanço esasına ya da işletme hesabı esasına göre defter tutabilecektir. Bu iktisadi işletmelerin istemesi halinde bilanço esasına göre defter tutması veya Maliye Bakanlığı’ndan izin alarak işletme hesabı esasına göre defter tutması mümkündür.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin faaliyet ve muameleleri bakımından takvim yılı uygun olmadığında, kurumlar vergisi mükellefi bu iktisadi işletmeler için talep üzerine Maliye Bakanlığı’nca özel hesap dönemi tayin edilmesi mümkündür (md.174). Özellikle eğitim ve öğretim faaliyetleri ile zirai faaliyetler kapsamında özel hesap dönemi belirlemek ihtiyacı doğabilmektedir. Bu ve benzer faaliyet konularında faaliyeti olan iktisadi işletmelerin kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmesini isteme hakları bulunmaktadır.

Defterlerin anılan Kanun'un 220 ila 226'ncı maddelerinde yer alan düzenlemelere uygun olarak tasdik işlemlerinin yapılması da bir ödev olarak karşımıza çıkmaktadır. Büyük defter hariç kanuni defterler ancak tasdik edildikten sonra kullanılabilir³⁴⁸. Defterlerdeki kayıtların istendiği gibi ve istendiği zaman; kayıt veya sayfa ilavesi yapmak, sayfaları yırtıp atmak, silmek, kayıtları değiştirmek gibi vergi kaybına yol açabilecek usulsüzlükleri önceden önlemek için kanuni defterlerden bazıları tasdik ettirilir³⁴⁹. Bununla birlikte e-defter uygulamasından yararlananların defterlerini notere tasdik ettirmesinden söz edilemeyecektir. Bu ödevlere riayet edilmemesi de kanunda yazılı usulsüzlük cezalarını gerektirmektedir.

3100 sayılı Kanunla getirilen ödeme kaydedici cihaz kullanma da mükelleflerin ödevleri arasındadır³⁵⁰. Bu cihazlardan üretilen belgeler VUK'a göre düzenlenmiş belgeler³⁵¹ olup ayrıca bu cihazların rulolarındaki kayıtlar bulunmaktadır.

Öte yandan Ticari Defterlere İlişkin Tebliğ ile ticari defterlerin elektronik ortamda düzenlenebilmesi imkânı getirilmiştir. Bu kapsamda Elektronik Defter Genel Tebliği ile (Sıra No:1) VUK kapsamındaki yevmiye defteri ve defter-i kebirin elektronik ortamda tutulmasına ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Gelişmelere bağlı olarak uygulamanın kapsamı ve mahiyeti de gelişmekte ve değişmektedir.

c. Kayıt Nizamına Uyuma Ödevi

VUK'un 215 ila 219'uncu maddelerinde belirlenen kayıt düzenine ilişkin hükümlere göre defterlerin Türkçe tutulması, kayıtlarda uluslararası rakamların ve değer

³⁴⁸ Uluatam, age., s. 191.

³⁴⁹ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.121.

³⁵⁰ Uluatam, age., s.193.

³⁵¹ Kırbaş, age., s.77.

ölçüsü olarak Türk Parasının kullanılması³⁵² (bazı şartları haiz mükellefler başka para birimiyle de kayıt tutabilirler), defterlerin mürekkeple yazılması, (bilgisayar çıktısı olarak ta alınabilir), hesap dönemi itibariyle tutulması, yanlış kayıtların muhasebe kurallarına göre düzeltilmesi, kayıtların zamanında yapılması gerekir³⁵³.

Diğer mükellefler gibi meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de işlemlerine dair muhasebe kayıtlarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle (Seri No: 1 ila 15) belirlenen muhasebe usul ve esaslarına uygun şekilde tutmakla yükümlüdürler. Bu usul ve esaslara uymamak özel usulsüzlük cezası gerektiren fiillerden sayılmıştır (VUK md.353). Dolayısıyla muhasebe kayıtlarını bu usul ve esaslara uygun tutmadıkları tespit edilenlere özel usulsüzlük cezası kesilir (md. 353/6). Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerde de meslek kuruluşunun faaliyetlerine ilişkin kayıt ve belgeler ile iktisadi işletmeye ait defter, kayıt, belge ve hesapların kesin bir şekilde ayrı tutulması, bunların birbiriyle karıştırılmaması gerekir³⁵⁴.

d. Vesikalara İlişkin Ödevler

Güvenilir ve doğru bir vergilendirme yapılabilmesinin temeli maddi olayın doğru belgelendirilmesine bağlıdır³⁵⁵. Belge düzeni, beyan usulünü tamamlayan olmazsa olmazdır. Belgeleme vergi denetimi açısından önemli ve mükellefler için ispat yükü açısından belirleyicidir³⁵⁶. Vergi hukuku hangi tür ilişkilerde ne tür vesikaların kesin olarak düzenlenmesi gerektiği konularında belirlemeler yapmıştır. Genel olarak beyana dayanan vergiler, belgelere dayanan muhasebe kayıtları sonucunda tespit edilen matrahlar

³⁵² Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s. 104

³⁵³ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.123.

³⁵⁴ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 24.

³⁵⁵ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s. 106.

³⁵⁶ Kırbaş, age., s. 76.

üzerinden hesaplanır³⁵⁷. Muhasebe kayıtlarının dayandığı belgeler, kanunda düzenlenmesi, alınması, verilmesi ve saklanması emredilen belgelerdir. Bunların dışında kalan bazı belgelerin vergi uygulamalarında kullanılmasına dair Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

VUK'un mükellefin ödevlerini belirleyen üçüncü kısımda vesikalarla ilgili düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre bu Kanun'a göre tutulan kayıtların tevsiki zorunludur. Defterlerde yer alan kayıtları, kanunda öngörüldüğü biçimde belgelemek ödevi sadece defter tutmakla yükümlü olanlarla sınırlı değildir. Defter tutmayan mükellefler de vergi matrahlarının tespiti ile alakalı giderlerini tevsik etmek zorundadırlar³⁵⁸. Kanunda düzenlenen vesikalardan kurumlar vergisi mükelleflerince düzenlenmesinden söz edilebilecek olanları; fatura, sevk irsaliyesi ile fatura yerine geçen perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzudur. Ayrıca ücretlere ait kayıtlar için bordro düzenlenmesi de bu tür mükelleflerin ödevleri arasında yer alır (md. 219-235, 238). Öte yandan taşıma ve otelcilik faaliyetlerine özgü taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri ile günlük müşteri listeleri de mükelleflerce düzenlenmesi, muhafazası ve lüzumunda ibraz edilmesi gereken vesikalardandır.

Maliye Bakanlığı'nın, defter ve belgeler konusunda kendisine tanınan yetki³⁵⁹ (VUK mük. md.257) kapsamında düzenlenmesini istediği muhabere evrakı, adisyon, reçete, ambar tesellüm fişi, döviz alım/satım belgesi, dekont, sigorta poliçesi, işlem sonuç formu, ödünç sözleşmesi, uygunluk belgesi vb. belgeler de bulunmaktadır³⁶⁰. Öte yandan yapılan işin veya faaliyetin türüne göre tabi olunan diğer mevzuatta bulunan evrak ve

³⁵⁷ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.114.

³⁵⁸ Uluatam, age., s.194.

³⁵⁹ Kırbaş, age., s. 76.

³⁶⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 119.

vesikaların da düzenlenmesi, alınması, verilmesi, saklanması ve ibrazı söz konusu olabilecektir.

“Örf ve teamüle göre bir vesikaya dayandırılması mutat olmayan müteferrik giderler”, “vesikanın temini mümkün olmayan giderler” ile “vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler” belgelendirilmesi zaruri olmayan giderler arasında sayılmıştır (md. 228). Dolayısıyla bu giderler için ispat edici vesika aranmaz.

Vergi hukukunda ispat edici vesikaların noter tasdikli veya anlaşmalı matbaalarda bastırılmış olması gerekir^{361 362}. Bununla birlikte VUK’a göre tanzimi zaruri belgeler elektronik ortamda da düzenlenebilmektedir. Nitekim GİB 2010 ila 2017 yıllarını kapsayan dönemde çeşitli tebliğler yoluyla VUK uyarınca tanzimi gereken belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesine ilişkin belirlemeler yapmıştır. Son olarak elektronik belge uygulamalarında tek kaynak oluşturmak ve bütünlüğü sağlamak amacıyla VUK Genel Tebliği (Sıra No:509) yayımlamıştır. Tebliğ gözden geçirildiğinde VUK’a göre düzenlenmesi zorunlu olan vesikalar bakımından e-belge uygulamasının duruma göre zorunlu veya isteğe bağlı olduğu, uygulamaya geçiş için çeşitli şartlar ve süreler belirlendiği anlaşılmaktadır.

Anılan Tebliğ düzenlemeleri göz önünde bulundurulduğunda, tebliğdeki her bir belge açısından e-belge uygulamasına dâhil olma zorunluluğu kapsamında bulunan mükellef grupları arasında bulunması durumuna göre meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, e-belgeler olarak; e-fatura, e-arşiv fatura, e-sevk irsaliyesi, e-gider pusulası, e-müstahsil makbuzu uygulamalarına dâhil olabileceği; aksi halde ise Tebliğde belirtilen

³⁶¹ Uluatam, age., s.194.

³⁶² Kırbaş, age., s. 76.

şartları sağlamak kaydıyla isteğe bağlı olarak e-belge uygulamasına dâhil olabileceği düşünülmektedir.

e. Defter ve Belgeleri Muhafaza ve İbraz Ödevi

Kanuni defterler ile belgelerin kanunda belirtilen sürelerin sonuna kadar muhafaza edilmesi ve bu süre içinde yetkililerce istendiğinde ibraz edilmesi ödevi, beyan edilen matrahın ve bu matrahın oluşmasına ilişkin bilgilerin doğruluğunu ispatlama yükümlülüğünün bir tabii sonucudur³⁶³. Muhafaza ve ibraz ödevi, mükelleflere ilgili dönemin işlemlerini ispatlama, vergi idaresine ise o yıllara ilişkin inceleme ve denetim yapma imkânı verir³⁶⁴. Defter tutmak mecburiyeti bulunmayan mükellefler de amları gereken vesikaları kanunda belirtilen sürelerin sonuna kadar saklamak ve gerektiğinde ibraz etmekle yükümlüdürler³⁶⁵.

Defterlerin ve vesikaların kanunlarda yazılı sürelerde saklanması ve istendiğinde incelemeye yetkililere ibraz edilmesi de vergi mükelleflerinin ödevleri arasında sayılmış olup bu husustaki düzenlemeler VUK'un 253 ila 256'ncı maddelerinde yapılmıştır. Bu maddelerde yazılı ödevleri yapmakla yükümlü olan tüm mükellefler gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeleri de bu ödevleri belirlenmiş olan kurallara uygun olarak yerine getirmek zorundadır. Yani bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin de kanunen tutulması gereken defter ve belgeleri, muhafaza ve ibraz etme görevleri bulunmaktadır.

Kanuni defter ve belgeleri muhafaza ve ibraz ödevini yapmadığı tespit edilen mükelleflere özel usulsüzlük cezası kesilir ve tekrarı halinde iki kat uygulanır (mük. md.

³⁶³ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 125.

³⁶⁴ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s. 110.

³⁶⁵ Uluatam, age., s. 199.

355). Ayrıca defter ve belgeleri ibraz etmemek “gizleme suçu” sayılmış (md. 359) olup hürriyeti bağlayıcı hapis cezası gerektiren bu fiil sebebiyle bu fiili işleyenler hakkında yetkili Cumhuriyet Başsavcılığı’na keyfiyet (md. 367) bildirilir. Öte yandan bu durum mükellefin hesap dönemi vergi matrahlarının re’sen takdir edilmesini de gerektirmektedir (md. 30/3). Dolayısıyla belirtilen bu ödevlere uymak meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler için de geçerli olup bu ödevlere uyulmaması durumunda kanunda yazılı yaptırımlar bu işletmeler için de uygulanacaktır. Öte yandan GİB tarafından tebliğlerle yapılmış olan e-defter ve e-belgelere ilişkin düzenlemelerin de göz önünde bulundurulması gerekir.

f. Vergi Levhası Bulundurma Ödevi

Mükellefiyet tesis ettirilip ettirilmediğinin, dönem faaliyeti sonucunda vergi matrahı beyan edilip edilmediğinin kontrolüne³⁶⁶ imkân veren vergi levhasını yetkililerce istendiğinde mükellefler ibraz etmek üzere bulundurmak zorundadırlar. Öte yandan işletmelerde bulundurulması veya asılması gereken ödeme kaydedici cihazlara ait levhalar da bulunmaktadır.

g. Beyanname Verme Ödevi

Ülkemizde 1949 yılında yapılan vergi reformu ile beyanname usulü yerleşmiş olup³⁶⁷ beyanname verme mükelleflerin en önemli görevlerinden biridir³⁶⁸. Genel olarak beyan usulünü esas alan Türk Vergi Sisteminde kullanılan; yıllık gelir ve kurumlar vergisi, geçici gelir ve kurumlar vergisine ilişkin beyannameler, KDV beyannamesi, muhtasar, münferit, özel beyannameler verilmesi suretiyle mükellefler vergi matrahlarını

³⁶⁶ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 126.

³⁶⁷ Erginay, age., s. 87.

³⁶⁸ Kırbaş, age., s.77.

ve bunlar üzerinden hesaplanan vergilerini ve diğer hususlara ilişkin bilgileri vergi idaresine bildirirler. Önemli hukuki sonuçlar doğuran vergi beyannamelerinin biçim ve içerikleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenir.

Vergi kanunlarında vergi beyannamelerinin ne zaman verileceğine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerde belirlenen kurallara uymadıkları tespit edilenlere vergi dairesince kanunlarda belirtilen çeşitli yaptırımlar uygulanır³⁶⁹.

Beyanname verme ödevi, beyana tabi vergilerin mükellefleri için bir ödev olup verilen beyannameler genellikle ilgili verginin adıyla anılır ve günümüzde beyannamelerin neredeyse tamamı elektronik ortamda verilebilmektedir. Kurumlar vergisi mükellefleri ile ticari, zirai ve mesleki kazancını beyan etmek zorunda olan gelir vergisi mükellefleri, aktif toplamı ve net satışları toplamı belirlenen hadleri aşmıyor ise yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile muhtasar beyannameleri ve KDV beyannamelerini serbest muhasebeci mali müşavirlere imzalatmak; belirlenen hadleri aşmıyor ise yeminli mali müşavirlere tasdik ettirmek zorundadırlar³⁷⁰.

h. Diğer Ödevler

Yukarıda bahsedilen ödevlere ilave olarak, VUK'da yer alan hükümlere göre mükelleflerin yazar kasa ifade edilen ödeme kaydedici cihazları kullanma, vergi kimlik numarası alma ve kullanma, bilgi verme ödevleri de vardır³⁷¹. Bunlar dışında belgeleri bildirme, talep üzerine bilgi verme, devamlı bilgi verme, vergi kimlik numaralı işlemleri bildirme de mükellef ödevleri arasında bulunmaktadır³⁷². Öte yandan inceleme

³⁶⁹ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 101.

³⁷⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 125.

³⁷¹ Bilici, age., s. 75.

³⁷² Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 113.

elemanlarına çalışma yeri gösterme, işyerini gezip görmesini sağlama, envanter yapılmasında araç gereç ve personeliyle yardım ve kolaylık gösterme ödevleri³⁷³ de vardır. Etkin bir vergi iletişim ağının kurulması, etkin bir denetim sağlanması ve kayıt dışı ekonominin önlenmesi amacıyla³⁷⁴ kapsama girenlerce vergi kimlik numarası alınma ve belirlenen alanlarda ve işlemlerde kullanılması da bir vergisel ödevdir.

Ayrıca belirli parasal tutarları aşan işlemlere ilişkin ödeme ve tahsilatı bankalar veya benzer finans kurumları ya da PTT aracılığıyla yapmak ve bunlarca tanzim edilmiş evrakla tevsik etmek ödevi de bulunmaktadır³⁷⁵.

Kuşkusuz yukarıda sayılan ödevlerin en önemli amacı ve neticesi olan tarh, tahakkuk ve tebliğ edilen vergilerin mükellefler tarafından kanunda belirlenmiş usule uygun olarak ve vadesinde ödenmesi de bir mükellef ödevi olarak kabul edilebilir.

4. Değerleme ve Amortisman

VUK'un Değerleme başlıklı üçüncü kitabı üç kısımdan oluşur. İktisadi kıymet değerleri, birinci kısımda “değerleme esasları”, “iktisadi işletmeye dâhil iktisadi kıymetleri değerlendirme” ve “servetleri değerlendirme” adlı üç bölümde yer alan hükümlere göre belirlenir. İktisadi işletmeye dâhil iktisadi kıymetler, VUK hükümleri (md.269-290) esas alınarak değerlendirilir. Ayrıca enflasyon düzeltilmesi ve yeniden değerlemeye ilişkin hükümlerin (mük. md. 298) de gerekli şartlar sağlandığında iktisadi işletmeye dahil iktisadi kıymetleri değerlemede göz önünde bulundurulması gerekir. Öte yandan mevcutların, alacak ve sermayenin amortismanına tabi tutulması ve özel hallerde amortisman uygulaması da VUK hükümleriyle (md. 313-330) düzenlenmiştir.

³⁷³ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, s. 111.

³⁷⁴ Kırbaş, age., s. 78.

³⁷⁵ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 110.

Çağdaş vergi sistemlerinde birkaç istisna dışında matrahların tespit edilmesinde değer esası benimsenmiştir. İktisadi kıymetlere atfedilen değerın kişiden kişiye değişmesi, değerlemeye sübjektif bir nitelik kazandırır. Vergi matrahını önemli derecede etkileyebilen değerleme bu yönüyle sübjektif yapıdan çıkarılıp, herkesi bağlayan objektif kurallara bağlanmalıdır³⁷⁶. Matrahın belirlenmesinde iktisadi kıymetlerin değerlerinin kurallara uygun olarak doğru bir şekilde tespit edilmesi vergi hukukunun önemli bir konusudur. VUK'un değerleme ölçüleri esas alınarak iktisadi kıymetlerin değerlerinin tespiti esas olup böyle bir değerleme yapılmadığı durumlarda idarece takdir yapılması söz konusudur³⁷⁷.

VUK'da değerleme tarif edilerek değerleme günü ve değerlemede esas, takip eden maddelerinde hükme bağlanmıştır (md. 258)³⁷⁸. Kanun'da değerleme ölçüleri; “*maliyet bedeli, borsa rayici, tasarruf değeri, mukayyet değeri, itibari değeri, vergi değeri, rayiç bedel, emsal bedeli ve ücreti*” olarak sayılmış (md. 261) ve bu ölçüler müteakip maddelerde tanımlanmıştır. VUK'un değerlemeye ilişkin hükümleri göz önünde bulundurulduğunda, işletmenin ortakları ve üçüncü kişilerin menfaati yerine verginin alacaklısı olan devletin menfaatini korumak gayesine matuf olduğu³⁷⁹ söylenebilir. Bir başka deyişle VUK değerleme işleminde, inisiyatifi elinde tutmuş olup işletme yetkililerine bırakmamıştır.

VUK çeşitli iktisadi kıymetler için çeşitli değerleme ölçüleri belirlemiştir. Kanun'da hangi iktisadi kıymetin hangi değerleme ölçüsüyle değerlemesinin yapılacağı

³⁷⁶ Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s. 183.

³⁷⁷ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 133.

³⁷⁸ Eroğlu, age., s. 374.

³⁷⁹ M. Emin Akyol, Muzaffer Küçük, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2016, C.I, s. 101.

belirlenmiştir³⁸⁰. Bir diğer anlatımla değerlendirme, iktisadi kıymetin çeşidine göre değişen ölçüler kullanılarak yapılır³⁸¹. Mükellefler iktisadi işletmeye dâhil olan gayrimenkulleri, demirbaş eşya, emtia, zirai mahsuller, hayvanlar, menkul kıymetler, yabancı paralar, alacaklar, kasa mevcudu, borçlar, tahviller, karşılıklar gibi iktisadi kıymetlerini, kanunda yazılı esas ve usullere uygun olarak yukarıda sayılan ve kanunda o iktisadi kıymet için belirlenen değerlendirme ölçülerini esas alarak değerlemek ve dönem vergi matrahlarını doğru hesaplamak zorundadırlar.

İktisadi işletmelerin kâr tespitlerinde titizlikle uygulamak zorunda oldukları bir işlem olması nedeniyle değerlendirme ayrı bir öneme sahiptir³⁸².

Emeğin, mal ve hizmetlerin yanında bir yıldan fazla kullanılan sabit kıymetlerin de üretimin gerçekleşmesinde önemli bir payı olduğu ve bunların yıprandığı, aşındığı, teknolojik gelişmelerle değerlerini yitirdiği göz önünde bulundurulduğunda üretimin maliyetinin tespitinde bu kapsamdaki aşınma ve yıpranma paylarının dikkate alınması gerekir³⁸³. İktisadi kıymetlerde meydana gelen gerçek değer kayıplarını karşılamak amacıyla hesaplanan amortismanlar gayrisafi gelirden indirilir³⁸⁴. Mükellefler gayrimenkul, demirbaş, makine ve teçhizat gibi aşınma ve yıpranmaya veya kıymetten düşmeye maruz olan iktisadi kıymetleri ile alacaklarını ve özel maliyet bedellerini VUK'un 313 ila 330'uncu maddelerinde yazılı esaslara göre amortisman yoluyla itfa edebileceklerdir. Ayrıca aktiflerin değerlemesinin ve amortisman uygulamasının

³⁸⁰ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 134.

³⁸¹ Uluatam, age., s.162.

³⁸² Akyol-Küçük, age, C.I, s. 99.

³⁸³ Uluatam, age., s. 176.

³⁸⁴ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 139.

kanunda belirlenmiş kurallara uygun yapılması da mükellefin ödevleri arasında sayılabilir³⁸⁵.

Zorunlu değil fakat ihtiyari olan amortisman uygulamalarının hatalı yapılması halinde vergi matrahına ilişkin eksiklikler meydana gelmesi söz konusu olabilecektir. Bu ise mükellefleri ilave vergi tarhiyatı yapılması ve ceza kesilmesi sonucuyla karşı karşıya bırakabilecektir. Bu tür yaptırımlardan korunmak için amortisman uygulamasını kanunda ve kanunla verilen yetkiyle çıkarılan genel tebliğ ve diğer düzenlemelere uygun olarak yapmak gerekir.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında iktisadi kıymetlerini kanundaki usul ve esaslara uygun olarak değerlemek zorundadırlar. Benzer şekilde dönem kazancının hesaplanmasında indirilen ve dolayısıyla vergi matrahının daha düşük oluşmasına imkan veren amortisman tutarının hesaplanması ve tespitinde mevzuattaki düzenlemelere riayet etmek zorundadırlar.

5. Cezalar, Pişmanlık, Uzlaşma, Dava Açma, İzahat Talebi

Vergi cezaları, pişmanlık ve ıslah, dava açma, izahat talebi gibi hususlara ilişkin düzenlemeler VUK'da (md. 331-413) bulunmaktadır. VUK bu düzenlemelerle mükelleflere bir yandan bazı yükümlülükler getirmekte, diğer yandan bazı haklar sunmaktadır.

İlke olarak suçlar ve cezaları TCK da düzenlenmiş³⁸⁶ olmakla birlikte çeşitli alanlar yanında vergilemeye ilişkin suç ve cezalara ilişkin hükümlerin TCK dışında özel kanunlarda düzenlendiği görülmektedir³⁸⁷. Suç kavramı dışında kabahat olarak nitelenen

³⁸⁵ Bilici, age., s. 75.

³⁸⁶ Kırbaş, age., s. 153.

³⁸⁷ Uluatam, age., s. 216.

bazı fiiller ve müeyyideler ise Kabahatler Kanunu’nda düzenlenmiştir. Vergilemeye ilişkin suç, kabahat ve cezaların önemli kısmı hem yan hem de özel ceza kanunu niteliği arz eden ³⁸⁸ VUK’da düzenlenmiştir. Gerçekten de VUK’un dördüncü kitabı “ceza hükümleri” başlıklı olup 331 ila 376’ncı maddelerde vergi mükelleflerinin vergi kanunları hükümlerine aykırı hareketlerde bulunmaları durumunda karşılaşılabilecek cezalar düzenlenmiştir. Vergilemeye ilişkin kabahatler ve cezalar vergi hukukunu ilgilendirdiği için bunların tespiti ve uygulanacak müeyyideler idari usullerle tespit edilir³⁸⁹. Diğer yandan bazı vergi kabahatlerine ilişkin düzenlemeler VUK dışında KDVK (md.9), ÖTVK (md. 4,13), VİVK (md. 10), Harçlar Kanunu (md. 63), MTVK (md. 13) ve 3100 sayılı ÖKC Kanunu’nda (md.8, 9) bulunmaktadır³⁹⁰.

Vergi Kanunlarındaki hükümlere aykırı hareketleri tespit edilenlere ilgili kanun maddelerinde düzenlenmiş olan ve adları “*vergi zıyaı cezası, usulsüzlük cezası, özel usulsüzlük cezası*” olarak belirlenmiş bulunan vergi cezaları kesilir. Kanun’a göre vergi zıyaı, verginin zamanında tahakkuk etmemiş olmasından veya eksik tahakkuk etmiş olmasından meydana gelir³⁹¹. Vergi cezaları vergi dairesince kesilir³⁹². Bu cezaların miktar ve tutarlarına ilişkin belirlemeler VUK’un ilgili maddelerinde ayrıntılı olarak yapılmıştır.

Öte yandan “kaçakçılık suçları ve cezaları” da VUK’da hükme bağlanmış (md. 359) olup kanunda yazılı fiilleri işleyenler hakkında hürriyeti bağlayıcı hapis cezası öngörülmüştür. Vergi incelemesi esnasında bu fiillerin işlendiğini tespit eden vergi

³⁸⁸ Doğan Şenyüz, **Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları)**, 6. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2012, s. 381.

³⁸⁹ Uluatam, age., s. 217.

³⁹⁰ Şenyüz, age., s. 241-248.

³⁹¹ Eroğlu, age., s. 586.

³⁹² Kırbaş, age., s.167.

inceleme elemanları, durumu vergi suçu raporu ve bu husustaki rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla birlikte yetkili Cumhuriyet Başsavcılıklarına intikal ettirmekle (md. 367) görevlidir.

Mükellefler, “*vergi zıyaı cezası, usulsüzlük ve özel usulsüzlük*” adıyla kesilen vergi cezalarında “*cezalarda indirim müessesesi*”nden yararlanabilir, tarh edilen vergiler yanında vergi zıyaı cezasını da uzlaşma konusu edebilirler (VUK, md. 376, Ek madde 1 ila 12’nci madde).

VUK’a göre mükellefler “*pişmanlık ve ıslah müessesesi*”nden yararlanarak kendilerine vergi zıyaı cezası kesilmesinden (md. 371) ve kaçakçılık suçuna ilişkin hapis cezalarına muhatap olmaktan (md. 359) korunabilirler. Öte yandan mükellefler vergi ve cezalara karşı mahkemede dava açabilirler (md. 377), mahkeme kararlarına karşı istinaf ve temyiz kanun yollarına müracaatta bulunabilirler. Ayrıca mükellefler vergi durumları ile vergi uygulamalarında müphem ve tereddüt yaşadıkları konularda yazı ile izahat isteyebilirler (VUK, md. 413).

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler vergi kanunlarına aykırı fiilleri sebebiyle vergi cezalarına muhatap olabilir, bu durumlarda kanundaki şartlar kapsamında cezalarda indirim ve uzlaşma müesseselerinden yararlanabilirler. Bu iktisadi işletmeler, vergi durumları ve vergi uygulamalarında tereddüt yaşadıkları durumlarda konuya ilişkin olarak vergi idaresinden izahat talep edebilir. Pişmanlık hükümleri kapsamında müracaatta bulunarak, adlarına vergi zıyaı cezası kesilmemesi ve suç sayılan fiili işleyen çalışanları veya yetkililerinin kaçakçılık suçu cezasına muhatap olmaması hak ve imkânlarından yararlanabilirler. Bu iktisadi işletmeler, vergi idaresince adlarına yapılan tarhiyatlara ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemelerinde dava açabilirler. Kuşkusuz

davacı veya davalı sıfatı, davada taraf olma ehliyeti bulunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait olacaktır.

B. GELİR VERGİSİ KANUNU

1. Genel Olarak

Çağdaş vergi sistemlerinin en mühim vergilerini, gelir üzerinden alınanlar oluşturur. Ülkemizde bu kapsamda alınan vergiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisidir³⁹³. Gelir vergisinin konusunu “gelir” oluşturur³⁹⁴. GVK’da verginin mevzuu (konusu) hükme bağlandıktan sonra mükellefiyet tam ve dar olmak üzere iki grup olarak belirlenmiştir. Kanun’un 1’inci maddesindeki hükme göre gelir vergisinin mükellefleri *gerçek kişiler*dir. Gelir vergisi, yıllıktır, safi ve gerçek miktarı üzerinden alınır, yıllık toplam olarak düşünülür, hesaplanır ve kişiseldir, subjektiftir³⁹⁵. Bu yönüyle gelir vergisi, nesnel vergiler olan kurumlar vergisi, KDV ya da harçlar gibi mükelleflerin kişiliğiyle ilgilenmeyen vergilerden ayrılır³⁹⁶.

TMK hükümleri kapsamında gerçek kişiler *insanlardır*. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin gelir vergisi mükellefiyetinden söz edilmez. Bununla birlikte bu iktisadi işletmelerin yaptığı GVK’da yazılı (md.94) bazı ödemelerden belirli oranlarda gelir vergisini tevkif etme sorumlulukları bulunmaktadır.

İlke olarak vergiler, mükellefleri tarafından ödenir. Fakat bazı hallerde verginin kaynakta kesilmesi ve sorumlularca ödenmesi gerekebilir³⁹⁷. Gelir vergisinde temel ilke

³⁹³ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 235.

³⁹⁴ Akdoğan, age., s. 178.

³⁹⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 246.

³⁹⁶ Uluatam, age., s.269.

³⁹⁷ Erginay, age., s. 196.

yıllık beyannameye dayalı tarh edilmesi olmakla birlikte³⁹⁸ çeşitli sebeplerle gelir vergisi kapsamına giren bazı ödemeleri yapanlar- geliri sağlayanlar- vergi sorumlusu olarak belirlenmiş ve bunlara ödemeleri yaptıkları esnada belirli oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu verilmiştir. Kaynakta kesme bir tarh usulü değil bir vergi tahsil yöntemi³⁹⁹ olup sağladığı kolaylık sebebiyle vergi sisteminde oldukça geniş bir uygulamadır. Vergi tevkifatı veya Stopaj ile ilgili olarak 24.12.1980 tarihli 2361 sayılı Kanun gerekçesinde⁴⁰⁰ vergilendirme usulü olmadığı belirtilen vergi tevkifatı veya stopaj usulünün; kolay, güvenilir bir tahsil usulü olarak hem ödeme kolaylığı gibi mükelleflere sağladığı yararlar sebebiyle hem de güvenilir olduğu için hazine çıkarlarına uygun olması sebebiyle yaygınlaştırılması gerektiği belirtilmektedir.

Kesilen bu vergilerin beyanı ve ödenmesi açısından vergi sorumluları vergi dairesine karşı muhatap olmaktadır. Bazı kazanç ve iratların bunları elde edenlerce beyan edilmesine ihtiyaç görülmediği için bunlar açısından gelir vergisi tevkifatı uygulaması bir vergileme yöntemine dönüşmüştür. Gerçekten de gelir vergisi tevkifatı yapılmış olan bazı kazanç ve iratlar belirli koşullara bağlı olarak beyan edilmediğinde bu kesintiler nihai vergi olmaktadır⁴⁰¹. Öte yandan bazı gelirleri elde edenlerin gelir vergisi mükellefiyetinin bulunmaması veya istisnalar sebebiyle de beyan edilmemesi durumları

³⁹⁸ Uluatam, age., s.319.

³⁹⁹ Akdoğan, age., s.342. Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 321.

⁴⁰⁰ “Bilindiği üzere, «Vergi tevkifatı», veya «Stopaj» aslında bir vergilendirme usulü değil tahsil usulü sayılmaktadır. Ancak, bazı hallerde, örneğin ücretlerde kesin vergilendirmenin yerine de geçebilmektedir. Kolay ve güvenilir olduğu için, uygulama alanı da oldukça geniştir. Bir anlamda taksitle ödeme olarak da nitelendirildiği için mükelleflerin toptan ödeme halinde uğrayacakları güçlükleri önlemesi bakımından mükelleflere yarar sağladığı gibi, güvenilir olması yönünden hazine çıkarlarına da uygundur. Bu nedenledir ki, Kalkınma planlarımızda sürekli olarak «Stopaj usulünün yaygınlaştırılması» öngörülmektedir.”

⁴⁰¹ Tuncel Atabey, **Gelir Vergisi Rehberi**, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara, 2016, s. 477.

da söz konusu olmaktadır. Böyle durumlarda da bu gelirler üzerinde kesilen gelir vergisi bu kişi veya kurumların nihai vergisi olmaktadır.

Yıllık beyannamede çeşitli kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanması ve vergi dairesine bildirilmesi kural olmakla birlikte bazı gelirlerin kaynakta vergilendirilmiş olması sebebiyle beyanname verilmemesi veya verilen beyannameye vergisi kesilen bu gelirlerin dâhil edilmemesi söz konusudur⁴⁰². GVK'nın 85 ve 86'ncı maddeleri kapsamında yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmeyen veya verilecek yıllık beyannameye dâhil edilmesi zorunlu olmayan gelirler bulunması durumunda beyanname dışında kalan bu gelirler üzerinden tevkif edilmiş olan vergiler bu gelirleri elde edenlerin nihai vergisi olmaktadır⁴⁰³.

Vergi tevkifatıyla ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2. Vergi Tevkifatı Yapma Sorumluluğu

Kimlerin vergi tevkifatı yapmakla yükümlü olduğu GVK'da (md. 94) belirlenmiştir⁴⁰⁴. Gerçekten bahse konu Kanun'la belirlenen kişi ve kurumlar “nakden veya hesaben” yaptıkları ödemelerden yine Kanun'da veya kanunun verdiği yetkiye istinaden Cumhurbaşkanınca (önceleri Bakanlar Kurulu Kararlarıyla) belirlenmiş oranlarda gelir vergisi tevkif etmekle sorumlu tutulmuşlardır. GVK'da (md. 94) sayılan “*kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, kooperatifler, dernek ve vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri*” bu sorumluluk⁴⁰⁵ kapsamındadır. Aynı Kanun'da “*vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı*

⁴⁰² Bilici, age., s. 208

⁴⁰³ Uluatam, age., s. 319.

⁴⁰⁴ Akdoğan, age., s. 342.

⁴⁰⁵ Bilici, age., s. 206. Uluatam, age., s. 320.

olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma” yetkisi, Maliye Bakanlığı’na verilmiştir. Nitekim bu yetkiye istinaden Türkiye Jokey Kulübü ve Aile Hekimleri gelir vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulmuştur⁴⁰⁶.

Gelir vergisi, önemli ölçüde vergi tevkifatı yoluyla tahsil edilmektedir⁴⁰⁷. Gerçekten de 2018 yılında toplam vergi gelirleri tahsilatı içindeki bu verginin payı % 23,77, gelir vergisi tevkifatının payı ise %22,27 dir⁴⁰⁸. Yani, gelir vergisi tahsilatının yaklaşık %94’ü tevkifat suretiyle tahsil edilmiştir. Bu yönüyle gelir vergisinin tevkif yoluyla tahsili uygulamasının önemi büyüktür.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları veya bunlara ait iktisadi işletmeler, anılan maddede vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar arasında açıkça geçmemektedir. Bununla birlikte bu tür kuruluşlar veya bunlara ait iktisadi işletmeler, maddede geçen fakat hakkında bir açıklama yapılmamış olan⁴⁰⁹ “sair kurumlar” kapsamında değerlendirilerek bu meslek kuruluşları ve iktisadi işletmelerinin vergi tevkifatı yapma sorumluluğunun bulunduğu söylenebilir. Yahut vergi uygulamalarında dernek kabul edilmesinden hareketle bu meslek kuruluşlarının ve bunlara ait iktisadi işletmelerin de tıpkı dernekler veya derneklere ait iktisadi işletmeler gibi vergi sorumlusu olduğu söylenebilir. Diğer bir anlatımla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin stopaj sorumluluğu; bunların vergi tatbikatında derneğe ve dolayısıyla dernek iktisadi işletmesine benzetilmesi sebebiyledir. Dolayısıyla her iki durumda da bu meslek

⁴⁰⁶ Atabey, age., s. 480, 506

⁴⁰⁷ Bilici, age., s. 206.

⁴⁰⁸ https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/VI/GBG/Tablo_21.xls.htm (20.06.2019).

⁴⁰⁹ Hüseyin Yalçın, Erkan Gürboğa, **Stopaj (Kaynakta Vergileme)**, İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1997, s. 32; İstanbul Defterdarlığı’nca verilen 1994 tarihli ve sayılı GVK-95-3692-12175 bir özalgede alışveriş merkezi yöneticiliği ticari bir hizmet organizasyonu olarak kabul edilmiş ve sair kurum olarak değerlendirildiği belirtilmiştir.

kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, GVK’ da (md. 94) yazılı ödemeleri yaptıklarında gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Bu sorumluluk gereği meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin gelir vergisi stopajı yönünden mükellefiyeti tesis edilir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler GVK’nın 94’üncü maddesinde yazılı ödemeleri yaptıklarında, maddede belirlenmiş olan oranlarda gelir vergisi tevkifatı yapmakla sorumludurlar. Örneğin kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, çalıştırdıkları hizmet erbabına yaptıkları *ücret* ödemelerinden GVK’da her yıl için belirlenen (md. 103) tarifeye göre ve diğer hükümleri göz önünde bulundurmamak suretiyle vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Benzer şekilde bu meslek kuruluşlarının iktisadi işletmelerinin, *serbest meslek işleri* dolayısıyla bu işleri icra edenlere yaptıkları ödemelerden (md. 94/1.f.-2); “*yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri*” (md. 429 kapsamında ödedikleri hak ediş tutarlarından (md. 94/1.f.-3), ödemenin yapıldığı dönemde geçerli olan oranlarda vergi tevkifatı yapması gerekir⁴¹⁰.

Öte yandan meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, GVK’nın 70’inci maddesindeki mal ve hakları kiralamak karşılığında yaptıkları kira (iktisadi bir işletmeye dâhil olanların kiralanması suretiyle kiraya verenin ticari kazancı olan kiralar hariç) ödemelerinden veya bir vakıf, dernek veya kooperatife ait taşınmazı kiralamak karşılığında bunlara yaptığı *kira ödemelerinden* GVK’ya göre (md. 94/1.f-5) vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

Bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler çiftçilerden satın aldıkları zirai mahsuller ve hizmetler için yaptığı ödemelerden (md. 94/1.f.-11); esnaf muaflığından

⁴¹⁰ Akdoğan, age., s. 356.

yararlananlara mal ve hizmet karşılığında yaptıkları ödemelerden (md. 94/1.f.-13) de vergi tevkifatı yapmak zorundadırlar.

VUK'un (md. 11/5) verdiği yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı, ticaret borsalarını, yöneticilerini ve zirai ürünü satın alanları, bu kapsamda tevkif edilmesi gereken vergiden müteselsilen sorumlu tutmuştur (GVK Genel Tebliği, Seri No:164) ⁴¹¹.

Vergisi tevkif suretiyle alınan bu gelirleri beyan eden asıl mükellefler yıllık beyannamelerinde hesaplanan vergilerden bu kesintileri mahsup edebilir, mahsup edilmeyen kısımlar ise kanunla belirlenen usul ve esaslara göre bu mükelleflere iade edilebilir⁴¹². Bu süre içinde müracaat edilmemesi halinde iade hakkı düşer⁴¹³.

3. Vergi Tevkifatına Muhatap Olma Durumu

Yukarıdaki açıklamalar, ödemeyi yapanların gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu ile ilgilidir. Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanların tevkifata tabi gelirleri olması durumunda bu defa bu gelirlerinden vergi tevkifatı yapılması söz konusu olabilmektedir.

Gelir vergisi tevkifatı uygulamasında istihkak sahiplerinin, yıl içinde kendilerine yapılan ödemelerden kesilen bu vergileri, kanunda yazılı şartlar dâhilinde beyan ettikleri gelirleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup etme ve mahsup edilemiyor ise iadesini isteme hakları (GVK md. 121) bulunmaktadır. Anılan madde hükmü kapsamında gelir vergisinden mahsup edilemeyen tevkif edilmiş vergiler, talep edilmesi durumunda

⁴¹¹ Atabey, age., s. 502.

⁴¹² Akdoğan, age., s. 361. Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 327.

⁴¹³ Erginay, age., s.217.

belirli koşullarda mükellefe iade edilebilmektedir⁴¹⁴. Bu durum verginin mükerrer olmaması ilkesinin bir sonucudur.

Daha önce de belirtmiş olduğumuz üzere kural olarak gerçek kişiler dışındakilerin (tüzel kişiler, adi şirketler, çeşitli oluşumlar, kurumlar vergisi mükellefleri gibi) kazanç ve iratları gelir vergisine tabi değildir. Bununla birlikte bir vergi güvenlik müessesesi olan GVK'nın 94'üncü maddesine istinaden kurumlara yapılan bazı ödemelerden de gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır. Tevkifata tabi tutulan gelirin sahibinin gelir vergisi mükellefi olmaması, gelir vergisinden muaf olması, gelirlerini beyan etmek zorunda olmayan kişi veya kurum olması ya da bu gelirlerin vergiden istisna edilmiş kazanç ve irat olması gibi durumlarda tevkif edilen gelir vergisi, bu kişi veya kurumlar açısından nihai bir vergi olmaktadır.

GVK'ya göre (md.94) kendilerine nakden veya hesaben yapılan ödemeleri gelir vergisi tevkifatına tabi tutulan istihkak sahipleri, gelir vergisi mükellefleriyle sınırlı değildir. Anılan maddenin çeşitli bentlerinde kurumlar vergisi mükellefi olmayan vakıflar ve derneklere yapılan kira ödemeleri ile kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatiflere yapılan kira ödemeleri de gelir vergisi tevkifatına tabi ödemeler arasında (GVK, md. 94/1f. 5-a, b) sayılmıştır. Bu suretle vergi mükellefi olmayan dernek ve vakıflara veya kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılan kooperatiflere yapılan kira ödemeleri kapsama alınmak suretiyle bunlar tarafından elde edilen gayrimenkul sermaye iratları kavranmış ve vergilendirilmiş bulunmaktadır. Benzer şekilde dernek ve vakıfların hazine bonosu ve tahvil faizi, mevduat faizi, faizsiz finans kurumlarınca ödenen kâr payları, repo ve ters repo gelirleri gibi menkul sermaye iratları da gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmuştur (GVK, md. 94/1.f. 7, 8, 12, 14). Bu tevkifatların vergi uygulamalarında

⁴¹⁴ Uluatam, age., s.319. Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 202. Kızılot-Şenyüz-Taş-Dönmez, age., s.163.

dernek addedilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler açısından da geçerli olduğu söylenebilir.

GVK'nın 94'üncü maddesi gözden geçirildiğinde derneklerin bazı gelirlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasının söz konusu olduğu anlaşılmaktadır. Bunlar gayrimenkul kira gelirleri ve bazı menkul sermaye iratları ile menkul kıymet gelirleri olarak dikkat çekmektedir. Meslek kuruluşlarının da bu gelirlerinin tevkifat kapsamında olduğu düşünülerek bu gelirlere ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

a. Gayrimenkul Kira Gelirlerinde

(1) İktisadi İşletme Oluşturmayan Kira Gelirleri

Dernek veya vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirlerin iktisadi işletme geliri olarak vergiye tabi tutulup tutulmayacağı tereddütlü bir konudur⁴¹⁵. Böyle bir faaliyetin “iktisadi faaliyet” olsa da iktisadi bir işletme faaliyeti olup olmadığı açık değildir. KVK'nın geçici 2'nci maddesindeki düzenlemeyle, uygulamada da karşılaşıldığı açık olan bu tereddütlü durum 2020 yılı sonuna kadar geçici bir süre için giderilmiş olmaktadır. Bu düzenlemedeki ifadelerden hareketle vergisi kesinti suretiyle alınmış olsa da gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirleri sebebiyle dernek ve vakıflar bünyesinde esasen iktisadi işletme olduğu fakat geçici bir süre için iktisadi işletme oluşmadığının kabul edildiği anlaşılmaktadır. Bu geçici maddeyle 2020 yılı sonuna kadarlık bir sürede dernek ve vakıflarca elde edilecek bu tür kira gelirlerinin yıllık beyannameli mükellefiyet şeklinde vergilendirilmesi yöntemi yerine daha kolay ve masrafsız olduğu değerlendirilen tevkifat suretiyle vergilendirme yönteminin tercih edildiği söylenebilir.

⁴¹⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 334.

Derneklere ait gayrimenkullerin kiralanması karşılığı bunlara ödenen kiralardan kirayı ödeyenlerce gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir (md. 94/1-5.b). Bu gelirlerinden tevkifat yapılacak olanlar dernekler ve vakıflardır. Anılan bent hükmünde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bulunmamaktadır. Fakat Maliye Bakanlığı'nca Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No:1) yapılan açıklamaya göre (15.3.2.2.) “*sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden*” de vergi tevkifatı yapılacaktır. GİB de bu kurum ve kuruluşlara yapılan bu ödemelerden vergi tevkifatı yapılacağını belirtmiştir⁴¹⁶. Buna göre meslek kuruluşlarına ait gayrimenkullerin kira gelirlerinin de bu kapsamda vergi tevkifatına tabi olduğu anlaşılmaktadır. Mülga Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde de (Seri No:50) “*sendikalar, ticaret odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler*”in gelir vergisi tevkifatı uygulamasında dernek olarak kabul edilmiş⁴¹⁷ olup dolayısıyla meslek kuruluşlarına yapılan kira ödemelerinin daha önceden de vergi tevkifatına tabi olduğu söylenebilir. Ayrıca Bakanlıkça verilmiş bazı özelgelerde, Ticaret Borsalarına, Barolar Birliğine ve Ticaret odasına, kira ödemesi yapan sorumlularca vergi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir⁴¹⁸.

Danıştay bir kararında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının şirket veya vakfa benzetilmesinin söz konusu olmadığını fakat GVK'nın 94/5 maddesi kapsamında derneğe benzetilmesinin mümkün olduğunu belirterek bu kuruluşlara ait

⁴¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s. 9.

⁴¹⁷ Yalçın-Gürboğa, age., s. 305.

⁴¹⁸ Yalçın-Gürboğa, age., s. 307.

gayrimenkullerin kiralananmasından elde edilen kira gelirinin derneklerde olduğu gibi anılan madde kapsamında vergi tevkifatına tabi tutulması gerektiğini ifade etmiştir ⁴¹⁹.

Netice itibariyle vergi uygulamalarında dernek addedilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergisi kesinti yoluyla alınan gayrimenkul kira gelirleri sebebiyle, KVK'nın geçici 2'nci maddesi uyarınca tıpkı derneklerde olduğu gibi iktisadi bir işletme oluşmuş sayılmayacağı, meslek kuruluşlarının bu kapsamdaki kira gelirlerinin, ödemeyi yapanlarca vergi tevkifatı yapılmak suretiyle vergilendirileceği, kesilen bu vergilerin kira geliri elde eden meslek kuruluşlarının nihai vergisi olacağı söylenebilir.

Bununla birlikte derneklere kira ödemesi yapanların GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında tevkifat sorumluluğu bulunmayan kişiler olması halinde dernek tarafından elde edilen fakat kesinti yapılmayan bu kira gelirinin nasıl vergilendirileceğine dair bir açıklamaya yukarıda bahsedilen Tebliğ ve rehberde rastlanılmamıştır. Böyle bir durumda vergisi kesinti yoluyla tahsil edilmemiş olan bu gayrimenkul kira geliri sebebiyle iktisadi işletme oluşmuş sayılması gerektiği, KVK'nın geçici 2'nci maddesi hükmünün mefhum-u muhalifinden hareketle söylenebilir. Ancak, iktisadi işletme oluşması için gayrimenkulün kiraya verilmesi işleminin ticari veya zirai faaliyet kapsamında yapılıyor olması gerekir. Aksi bir durumda kurumlar vergisinin konusuna giren bir kazançtan bahsedilmesi mümkün olmayacaktır. Bu durumun vergi uygulamalarında dernek addedilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bakımından da geçerli olduğu söylenebilir. Dolayısıyla meslek kuruluşlarının kira gelirini tevkifat yapma sorumluluğu olmayan kişilerden elde etmesi halinde bahse konu kira gelirinin vergi ve beyan dışında kaldığından söz edilebilir. Örneğin bu kuruluşların gayrimenkulünü vergiden muaf bir

⁴¹⁹ Dn. 3. D.'nin 1.12.1998 tarihli ve E. 1997/797, K. 1998/4254 sayılı kararı.

esnafa, basit usule tabi bir gelir vergisi mükellefine veya tevkifat suretiyle vergisi alınan bir çiftçiye kiraya vermesi durumunda bunlar tarafından vergi kesintisi yapılamayacaktır. Zira vergiden muaf esnaf, vergisi tevkif suretiyle alınan çiftçiler GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılmamıştır. Öte yandan basit usule tabi gelir vergisi mükelleflerinin de yaptıkları ödemelerden tevkifat yapma sorumluluğu bulunmamaktadır⁴²⁰. Dolayısıyla gayrimenkullerin bu kişilere kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirleri vergi kesintisi dışında kalmaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergi kesintisi yapmak zorunda olmayanlardan elde ettikleri gayrimenkul kira gelirlerine ilişkin vergi, ancak bu kiralama faaliyetinin ticari mahiyette olduğunun ve iktisadi işletme oluştuğunun kabulüyle kurumlar vergisine tabi tutulabilir. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefi olması gereken bir iktisadi işletmenin unsurlarının var olup olmadığına dair ayrıca bir değerlendirme yapılması gerekir.

(2) İktisadi İşletme Kapsamında Kiraya Verme

Dernek veya vakıflar tarafından ticari faaliyet kapsamında ve ticari nitelik mahiyetinde gayrimenkullerin kiraya verilmesi durumunda iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletmeler, KVK hükümleri kapsamında vergi mükellefi olmaları hasebiyle ticari nitelikteki kira gelirlerini kurum kazancı olarak beyan edeceklerdir. Zira bir iktisadi işletmenin aktifindeki taşınmazların kira gelirleri, GVK'ya göre ticari kazanç olup vergi tevkifatına tabi olmayacaktır⁴²¹. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelere dâhil gayrimenkullerin kira gelirleri de bu kapsamda ticari kazanç olup bu gelirlerden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

⁴²⁰ Atabey, age., s. 480. Basit usule tabi mükellefler yaptıkları ödemelerden tevkifat yapmayacaklardır.

⁴²¹ Atabey, age., s. 486.

b. Menkul Sermaye İratlarında

(1) GVK'nın 94'üncü Maddesi Kapsamında Yapılan Tevkifat

GVK'da belirtilen bazı gelirleri elde edenlerinin hukuki statüsüne göre tevkifat kapsamında olduğu anlaşılmaktadır (md. 94/1. f. 7, 8, 9, 14)⁴²². Söz konusu gelirler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin bentlerde parantez içinde *“kanunla kurulan dernek ve vakıflar, vergi muafiyeti tanınmış vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil”* hükümleri bulunmaktadır. Bu hükümde geçen “hariç” ibaresi sebebiyle altı çizili olanların bahse konu gelirlerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Hariç tutulanlar dışında kalan tüm dernek ve vakıfların bahse konu gelirlerinden ise vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu vergiler gelirinden tevkifat yapılanların nihai vergileri olacaktır.

Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin GVK'da yazılı tüm gelir unsurları ticari kazanç hükümlerine tabi olup kurum kazancını oluşturur. Dolayısıyla iktisadi işletmeye dâhil olan sermayeye bağlı olarak elde edilen iratlar bu iktisadi işletmelerin kurum kazancını oluşturacağı için tevkifata tabi olmayacaktır.

Söz konusu bentlerdeki parantez içi hükümler, 5228 sayılı Kanun'un 29'uncu maddesiyle anılan bentlere ilave edilmiş olup 1.1.2005 tarihinden itibaren geçerlidirler. Parantez içi hükümlerde sayılanların bahse konu gelirleri vergi tevkifatı kapsamı dışında

⁴²² GVK (md. 75/1.f.5): her nevi tahvil ve hazine bonosu faizleri, TOKİ, KOİ, Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kiralama sertifikalarından sağlanan gelirler; (md. 75/1.f.7): mevduat faizleri; (md. 75/1.f.12): faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları, kâr zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma belgesi karşılığında ödenen kar payları; (md. 75/1.f.14): repo ve ters repo faizleri.

tutulmuştur. Böylece bu konularda yaşanan tereddüdün, söz konusu parantez içi hükümlerle ortadan kaldırıldığı söylenebilir⁴²³. Dolayısıyla meslek kuruluşlarının, bahse konu gelirlerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Nitekim kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına verilen özelgede, bankalar tarafından mevduatı için tahakkuk ettirilen faizlerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı belirtilmiştir⁴²⁴.

Öte yandan meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin söz konusu gelirleri, KVK'ya göre (md. 15-1/ c, ç, d, e, f) kurumlar vergisi kesintisine tabidir. KVK uyarınca vergisi kesintisi yapılan bahse konu ödemelerden ayrıca GVK kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacağı⁴²⁵ (KVK geçici md. 1) anlaşılmaktadır.

(2) GVK'nın Geçici 67'nci Maddesi Kapsamında Yapılan Tevkifat

GVK, 94'üncü maddesi kapsamında vergi tevkifatı yanında geçici 67'nci maddesiyle de bazı kurumlara bazı ödemelerden tevkifat yapma sorumluluğu getirmiştir. Anılan geçici maddede, bankalara, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına ve SPK'ya tabi aracı kurumlara, bu madde kapsamındaki ödemelerden tevkifat yapma sorumluluğu verilmiştir. Anılan geçici maddeye göre tevkifata tabi olan gelirler şunlardır⁴²⁶.

- Hisse senedi alım-satım kazançları,
- Devlet tahvili, hazine bonosu, özel kesim tahvil ve bonoları faizleri ile bunların alım-satım kazançları,
- Mevduat faizleri,
- Repo gelirleri,

⁴²³ Sakıp Şeker, “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Odalarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi” **Yaklaşım**, S.162, Haziran 2006.

⁴²⁴ Yalçın-Gürboğa, age., s.379.

⁴²⁵ Atabey, age., s. 478.

⁴²⁶ Atabey, age., s. 509, 511-512.

- Kar payları (faizsiz kredi verenlere ödenenler ile kar ve zarar ortaklığı belgesi ve katılma hesabı karşılığında ödenenler),
- Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler,
- Menkul kıymet ve vadeli işlem ve opsiyon piyasalarında işlem gören diğer menkul kıymetlerin gelirleri,
- Hazine ve diğer kamu tüzel kişilerinince çıkarılan menkul kıymetlerin faiz gelirleri ile bunların alım-satım kazançları,
- Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının ödünç işlemlerinden sağlanan gelirler,
- Aracı kuruluş varantlarından elde edilen gelirler.

Bu kapsamda tevkifat yapılması gereken iratlardan ayrıca 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapılmayacaktır⁴²⁷ (GVK, Geç. md. 67/2 ve 4. fıkra).

Bu tevkifat düzenlemesine göre, “*Gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaflık olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez.*” (Geç.67/5.f)⁴²⁸. Aynı düzenlemeye göre bazı kurum ve kuruluşların (sermaye şirketleri, SPK’ya tabi fonlar vd.) gelirlerine ilişkin tevkifat yapılmayacak, bazılarının gelirlerine ise %0 oranı uygulanacaktır⁴²⁹. Bu kapsamda dernek, vakıf veya meslek kuruluşları veya bunlara ait iktisadi işletmelerin bulunmadığı anlaşılmaktadır.

⁴²⁷ Atabey, age., s.492-497.

⁴²⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s. 11.

⁴²⁹ Atabey, age., s.494.

Öte yandan ticari faaliyete bağılı olarak elde edilen bu gelirler üzerinden tevkif edilen vergiler yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir (Geçici 67/7f).

Yukarıda belirtilmiş olduğı üzere, tevkifata tabi tutulması gereken gelirin sahibinin meslek kuruluşu veya bu kuruluşlara ait iktisadi işletme olması durumunda da kapsama giren gelirler üzerinden maddede yazılı oranlarda gelir vergisi kesilmesi gerekecektir. Mevduat faizlerinden bu kapsamda vergi kesintisi yapılması halinde, ayrıca KVK kapsamında (md. 15) kesinti veya GVK kapsamında (md. 94) tevkifat yapılmayacaktır⁴³⁰.

GİB'e göre derneklerin elde ettiğı bazı gelirler⁴³¹ GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında tevkifata tabidir⁴³².

GİB, derneklerin topladığı üye aidatlarıyla veya bağış adı altında ve/veya üyelere değerlendirilmek üzere aldığı paralarla, müstakil bir eleman istihdam etmeyi gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetini, ticari bir organizasyon olarak görmüş ve bu faaliyet dolayısıyla iktisadi işletme oluştuğunu belirtmiştir⁴³³. Buna karşın GİB, derneklerce nakit varlığın bir kısmının, dernek amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan gelirlerin elde edilmesi gayesiyle menkul kıymet alımına tahsis edilmesini, bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden

⁴³⁰ Atabey, age., s. 496.

⁴³¹ GVK'nın 75'inci maddesinin (7), (12) ve (14) nolu bentlerinde düzenlenen menkul sermaye iratları (mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kar payları ile kar ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kar payları ve özel finans kurumlarınca kar ve zarara katılma hesabı karşılığında ödene kar payları, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile TOKİ, KOİ ve Öİ tarafından çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketlerince ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirlerin geri alım satım taahhüdü ile iktisap veya elden çıkarılması karşılığında sağlanan menfaatler)

⁴³² Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s. 11.

⁴³³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s. 12.

ıkarılmasını, itfa tarihinde nemasıyla birlikte tahsil edilmesini, ticari faaliyet kapsamında görmemiştir. G B’e göre “devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceği” için bu işlemler sebebiyle dernek bünyesinde iktisadi işletme oluşmayacaktır.

Dernekler bakımından yapılan yukarıdaki açıklamaların meslek kuruluşları için de geçerli olduğu açıktır. Buna göre meslek kuruluşlarının GVK (Geç. Md. 67) kapsamında tevkitafa tabi bahse konu gelirleri sebebiyle iktisadi bir işletme oluşmuş sayılmayacaktır. Fakat bu gelirlerin yukarıdaki G B görüşünde belirtilmiş olduğu gibi ticari bir organizasyon oluşturacak şekilde yapılan faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde iktisadi bir işletme oluştuğu kabul edilebilecektir.

4. Vergi Tevkifatının Kaydedilmesi

Vergi tevkifatı yapmakla sorumlu olanların, yaptıkları gelir vergisi tevkifatını kayıt ve hesaplarında göstermeleri GVK’nın 97’nci maddesinin 2’nci fıkrası gereğidir. Dolayısıyla vergi tevkifatı yapanlar, mükellefiyet durumlarına göre VUK’da yer alan tutmakla yükümlü oldukları kanuni defterlerinde⁴³⁴ bu tevkifatı kayıt nizamına ilişkin hükümlere ve Maliye Bakanlığı’nca ıkarılan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerindeki açıklamalara ve hesap işleyişlerine ilişkin kurallara uygun olarak kaydetmek zorundadırlar.

Bilanço esasına göre defter tutanlar, tevkif ettikleri vergileri defter-i kebir ve yevmiye defterine, 360  denecek Vergi ve Fonlar hesabına, işletme defteri tutanlar ise bu defterin ayrı sayfalarına kaydederler⁴³⁵. Her hangi bir vergi mükellefiyeti olmayan ancak gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olanların ise kendi özel kanunlarında

⁴³⁴ Atabey, age., s. 508.

⁴³⁵ Yalçın-Gürboğa, age., s. 43-44.

tutulması zorunlu olan defterlerinde veya kayıt ve hesaplarında tabi oldukları düzenlemelere uygun olarak gelir vergisi tevkifatını kaydetmeleri gerekir.

Genel bütçeye dâhil kamu idareleri yaptıkları gelir vergisi tevkifatını, tabi oldukları kanunlar kapsamında tutmakla yükümlü oldukları defterlerine, kayıt ve hesaplarına 5018 sayılı Kanun uyarınca çıkarılan Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliğindeki belirlemelere göre kayıt edeceklerdir. Dernekler, vakıflar, kamu kurum ve kuruluşları da yaptıkları gelir vergisi tevkifatını ilgili kanunlarda öngörülen tutmakla yükümlü oldukları defterlere, kayıt ve hesaplara tabi oldukları düzenlemelere uygun olarak kaydetmelidirler. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, yaptıkları gelir vergisi tevkifatını, kendi özel kanunlarında belirlenen defterlere, kayıt ve hesaplara kaydederler.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de yukarıda belirtilen hükümler çerçevesinde yaptıkları vergi tevkifatını mükellef olarak tutmakla yükümlü olduğu (yevmiye defteri, büyük defter) kanuni defterlerine, kayıt nizamına ilişkin hükümler ile muhasebe kurallarına uygun olarak kaydetmekle yükümlüdürler.

5. Tevkif Edilen Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Şekil, muhteva ve ekleri Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen⁴³⁶ ve tevkif edilen vergileri bildirmek amacıyla kullanılan ve sorumlu sıfatıyla verilen beyannamelere muhtasar beyanname adı verilmektedir⁴³⁷. Vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar yaptıkları tevkifata tabi ödemeleri ve bunlar üzerinden tevkif ettikleri vergileri GVK'nın

⁴³⁶ Yalçın-Gürboğa, age., s. 45.

⁴³⁷ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s.124.

98'inci maddesi kapsamında muhtasar beyannameyle vergi dairesine bildirmekle yükümlüdürler.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi olduğu için tevkif ettikleri vergileri muhtasar beyannameyle vergi dairesine bildirmek zorundadırlar.

Tevkif edilen vergilerin muhtasar beyannameyle bildirilmesi üzerine tarh ve tahakkuk işlemi yapılır ve tahakkuk eden vergiler ilgili kanunlarda belirtilen sürelerde vergi dairesine ödenir. Her ay yerine üç aylık beyanname verme hakkı olanlar için Maliye Bakanlığı Kanun'da belirtilen çerçevede özel ödeme zamanı belirlemeye yetkilidir (GVK, md. 119).

C. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

1. Kurumlar Vergisi Mükellefleri

Gelir üzerinden alınan bir vergi olan kurumlar vergisi, uluslararası gelişmelere de yer veren⁴³⁸ 5520 sayılı KVK ile düzenlenmiştir. KVK bu verginin mükelleflerini “sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler ile iş ortaklıkları” olarak belirlemiştir. Bu kurumların kazançları, kurumlar vergisine tabidir (md.1). Bu kurumlar, Kanun'da tanımlanmıştır (md2). Kurumlar vergisinde geliri elde edenin hukuki statüsü ve sıfatı⁴³⁹ belirleyici unsurdur.

Meslek kuruluşları tüzel kişiliği haiz kurumlar olup Kanun'da mükellefler arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla meslek kuruluşları kurumlar vergisi mükellefi değildir. Kanun'da vergi mükellefleri arasında bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de bulunmamaktadır. Diğer bir anlatımla verginin konusunu ve mükelleflerini

⁴³⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 330.

⁴³⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 331.

tespit eden hükümlerinde verginin mükellefi olarak hukuki statü ve vasıfları belirtilen kurumlar arasında meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler sayılmamıştır. Dolayısıyla sadece KVK'daki hükümlere bakarak, bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin bu verginin mükellefi olmadığını kolaylıkla söyleyebiliriz.

Kanun'da dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere dair özelliklere yer verilmiş ve KVK'nın uygulanmasında sendikaların dernek, cemaatlerin⁴⁴⁰ vakıf sayıldığı hükme bağlanmıştır (md. 2/5). Buna karşın Kanun'daki hemen bütün hükümlere dair açıklamalar bulunan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No:1) bu hükme hiç değinilmemiştir. Anılan Genel Tebliğ'de “*sendikalar, ticaret oda ve borsaları, sanayi odaları, esnaf odaları, bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları*”, olarak sayılanlara yapılan kira ödemelerinden GVK'nın 94/1-5 bendi hükmü uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği ifade (15.3.2.2) edilmiştir. Burada gayrimenkul kira gelirinin derneğin iktisadi işletmesine dâhil olan taşınmazların kiralanmasından elde edilmesi durumunda bu gelirden, iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması hasebiyle gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı belirtilmiştir. Tebliğ'in devam eden başlıkları altında bazı ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş ve 94'üncü maddede daha önce belirtilen parantez içi hükümlere yer verilmek suretiyle vergi uygulamalarında dernek kabul edilen odalara, borsalara, meslek örgütlerine ve üst kuruluşlarına, siyasi partilere ve sandıklara yapılacak ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacağı açıklanmıştır.

⁴⁴⁰ Bilici, age., s. 233. Aynı dinden ya da soydan insanların oluşturduğu topluluklar kastedilmektedir. Musevi cemaati, Ermeni cemaati, Bulgaristan Türk İslam cemaati örnek olarak verilmiştir.

Mülga 5422 sayılı KVK'ya bağlı Genel Tebliğ'de (Seri No:12) ise 1963 tarihli 199 sayılı Kanun'la 5422 sayılı Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yapılmış olup Kanun'da (md.1) geçen “tüzelkişilerin” kelimesinin, kanundaki mükellefler arasında bazı tüzelkişiliği haiz olmayan kurumların da bulunduğu dikkate alınarak “kurumların” olarak değiştirildiği belirtilmiştir. Bu değişiklikle mükellefler arasında sayılan kurumların “tüzel kişiliği” haiz olmamasının bunların kurumlar vergisi mükellefiyetine engel olmadığı hükme bağlanmıştır.

a. KVK'da İktisadi İşletme

Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler bu verginin mükellefleri arasında sayılmıştır. Sendikalar ve cemaatlara ait iktisadi işletmeler de kanundaki hüküm uyarınca bu verginin mükellefidirler. Ayrıca Kanun Gerekçesinde vergi tatbikatında dernek addolunan kurumlar sayılmış ve bunların iktisadi işletmeleri de kurumlar vergisi mükellefi kabul edilmiştir. Dolayısıyla iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinden söz edebilmek için KVK'da ve Gerekçesinde sayılan kurum ve kuruluşlara ait olması gerekir. Bu iktisadi işletmenin ayrıca Kanun'da belirtilen özelliklere de sahip olması gerekir. Bu anlamda bir iktisadi işletmeden bahsedebilmek için sürekli bir faaliyetin varlığı gereklidir. Arızı olarak bahse konu kurumlarca balo, kermes ya da gezi tertibinden dolayı elde edilen gelir, süreklilik niteliği taşıması gereken iktisadi işletme faaliyetine dayanmaz ve bu nedenle vergi dışı kalırken; lokanta, kantin, dil kursları işletmekten elde edilen gelirleri, süreklilik arz ettiği için vergiye tabi olacaktır⁴⁴¹.

Ayrıca iktisadi işletmelerin vergi mükellefiyeti için “*kazanç amacı gütmeye, faaliyetin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmaması, tüzel kişiliğe sahip olma,*

⁴⁴¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 333.

ayrı bir muhasebenin olması, tahsis edilmiş bir sermayenin, iş yerinin olması” gerekmez⁴⁴². Nitekim KVK’da (md. 2/6) bu iktisadi işletmelerin mükellefiyetini etkilemeyecek hususlar “kazanç amacı güdülmemesi, faaliyetlerin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmaması”, olarak açıkça belirtilmiştir. Aynı Kanun’da, iktisadi işletmelerin faaliyetlerinin iktisadi niteliğini değiştirmeyecek olan hususlar ise “mal veya hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kar edilmemesi veya karın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi” olarak ifade edilmiştir.

KVK’daki “iktisadi işletme” mükellefiyetinin sadece dernek, sendika, vakıf ve cemaatlere ait olanlarla sınırlı olduğu görülür. Bu sayılanlar dışında kalan kurumlara ait iktisadi işletmelerin mükellef olduğu hususunda KVK’da açık bir belirleme yoktur. Dolayısıyla meslek örgütleri, meslek kuruluşları, siyasi partiler, site yöneticilikleri, okul aile birlikleri, apartman yöneticilikleri gibi kurumlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmadığı sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun cevabının KVK’da olmadığı fakat bu hususa KVK Gereğesinde açıklamalar bulunduğu anlaşılmaktadır. Gereğede vergi uygulamasında dernek olarak görülen bazı kurumlara ait iktisadi işletmelerin vergi mükellefi olduğuna dair açıklamalar bulunmaktadır. Bahse konu gerekçenin ilgili bölümü şöyledir:

“Aynı şekilde vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler, kurumlar vergisi mükellefiyeti kapsamında olmayıp söz konusu kuruluşların iktisadi işletmelerinin bulunması durumunda her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaklardır.”

⁴⁴² Öncel-Kumrulu-Çağın, age., s. 333.

Anlaşılabacağı üzere, kanun koyucuya göre vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilmiş olan kuruluşlara ait iktisadi işletmeler her hal ve takdirde kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Gerekçede geçen “*meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları*” ifadesinin 1982 Anayasası’nın 135’inci maddesinde geçen kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşlarını kapsadığı söylenebilir⁴⁴³. Şu hâlde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve bunların üst kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin Gerekçeye göre kurumlar vergisi mükellefi olduğu anlaşılmaktadır. Bu durumda iktisadi işletmelerin vergi mükellefiyetine ilişkin Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde (Seri No:1) yapılmış olan açıklamaların, bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler için de geçerli olduğu ortadadır. Öte yandan GVK kapsamında (md. 94) tevkifata tabi bazı gelir unsurlarına (7, 8, 9, 14) ilişkin hükümlerde, vergi uygulamalarında dernek kabul edilenler arasında odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşlarının da sayıldığı görülmektedir. Bu hükümler de kanun koyucunun sayılan kurumları, vergi tatbikatında dernek olarak görme ve kabul etme tercihini açıkça göstermektedir.

İlgili bölümlerde değinilmiş olan yargı kararlarında da anlaşılabacağı üzere, gerekçede ve yukarıda anılan hükümlerde geçen bu kabulün genel olarak yargı mercilerince de benimsenmiş olduğu söylenebilir.

b. İktisadi İşletme Oluşup Oluşmama Meselesi

GVK’da kira, mevduat faizi, kâr payı, repo gibi gayrimenkul ve menkul sermaye iradı olarak nitelenen gelirler, KVK açısından ticari kazanç hükümlerine göre belirlenen kurum kazancını oluşturur (md.6). Gelir vergisi mükelleflerinin bu gelirleri tevkifat

⁴⁴³ Cumhurbaşkanlığı, agr., s.16-17.

yapılarak veya yıllık beyanname verilmesi yoluyla vergi kapsamına alınmıştır. Buna karşın gelir vergisi mükellefiyeti söz konusu edilmeyen ve kurumlar vergisi mükellefi de olmayan dernek, sendika, vakıf, cemaat, meslek kuruluğu, siyasi parti gibi kurumların bu tür gelirlerinin vergilendirilmesinde bazı sorunlar olduğu görölr. İlgili kanunlardaki düzenlemelerden, anılan sorunun, vergi tevkifatı/stopajı/kesintisi müessesesiyle çözülmeye çalışıldığı anlaşılmaktadır.

Geçmişte bazı kanun tasarılarında⁴⁴⁴ dernek ve vakıfların kiralama işlemlerini iktisadi işletme kapsamına almak istediğı anlaşılan kanun koyucunun bu tür gelirler sebebiyle iktisadi işletme oluştuğu görüşünde olduğu düşünülmektedir. Nitekim KVK'da (geç.md.2) 2008-2020 yılları arasında tevkifat yapılmış olan bu tür gelirler sebebiyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağını belirtmek suretiyle bu görüşün zımni bir şekilde açığa vurulduğu anlaşılmaktadır.

Anılan kurumların kira gelirleri GVK (md. 94/1.f. 5) uyarınca vergi tevkifatına tabidir. Bu tür gelirlerden tevkif edilen vergiler, mahsup imkânı bulunmadığı için nihai vergi niteliğindedir. İstihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsubunun yapılacağı ifade edilen gelir vergisi tevkifatının vergiye tabi olmayanlar yönünden nihai vergilemeyi amaçladığı anlaşılmaktadır⁴⁴⁵.

Dernek ve vakıfların mal ve hakları kiraya vermesi işinin, bir “iktisadi faaliyet” sayılsa da “iktisadi bir işletme faaliyeti” olarak nitelendirilemeyeceğı⁴⁴⁶ söylenebilirse de kanun koyucunun zımnen bu durumlarda dahi iktisadi işletme oluştuğu görüşünde olduğu anlaşılmaktadır (KVK geçici 2). Ancak çeşitli sebeplerle kanun koyucunun 1.01.2008-

⁴⁴⁴ Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 51.

⁴⁴⁵ Dn. 4. D.'nin 9.12.1998 tarihli ve E. 1998/861 K. 1998/4902 sayılı kararı.

⁴⁴⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 334.

31.12.2020 tarihleri arasında kesinti suretiyle vergilendirilmiş bu kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı tercihinde bulunduğu da açıktır.

Nitekim kanun koyucunun bu görüşte olduğu 3239 sayılı kanun tasarısıyla 1949 tarihli 5422 sayılı Kanun'da yapmayı istediği değişiklik önerisinden ve buna ilişkin gerekçesinden⁴⁴⁷ anlaşılmaktadır⁴⁴⁸. Diğer bir anlatımla kanun yapıcı, dernek ve vakıfların mal ve hakları kiraya vermek şeklindeki faaliyetinin bir iktisadi işletme faaliyeti olduğu görüşünü ciddi bir şekilde 1985 yılında açığa vurmuştur. Bu görüş her ne kadar kanun halini almamış olsa da önemlidir.

KVK'nın geçici düzenlemesi tevkifat yapılan bazı gelirleri kapsadığına göre tevkifat yapılamayan gelirlerin vergi dışı kalmaması için iktisadi işletme oluştuğunun kabulü gerekir.

Danıştay'ın *“vakfa ait gayrimenkullerin devamlı olarak kiraya verilmesinden elde edilen gelirin ticari bir iktisadi işletme geliri olduğu ve kurumlar vergisine tabi olduğu”* görüşü⁴⁴⁹ yanında *“münhasıran vakfa ait gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirin gayrimenkul sermaye iradı olduğu ve kurumlar vergisine tabi olmadığı”* şeklinde görüşü⁴⁵⁰ de bulunmaktadır⁴⁵¹. Diğer bir anlatımla Danıştay duruma göre bir vakfın gayrimenkul kira gelirini kurumlar vergisine tabi görmüş iken, diğer bir vakfın

⁴⁴⁷ 3239 sayılı Kanun'un tasarı halindeyken 5422 sayılı Kanun'un 5'inci maddesine eklenmek istenen *“dernek ve vakıfların mal ve hakları kiraya verme işlemleri iktisadi işletme sayılır”* ifadesi ve *“dernek ve vakıfların ticari, sınai ve zirai işletmeleri dışında, mal ve hakların kiralanması işlemlerinin iktisadi işletme kapsamına alındığı, bu suretle iktisadi işletme kavramında bütünlük sağlanacağı”* biçimindeki gerekçesi, kanun yapıcının bu iktisadi faaliyeti iktisadi işletme olarak gördüğüne işaret etmektedir.

⁴⁴⁸ Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 51-52.

⁴⁴⁹ Dn. 4. D.'nin 24.03.1987 tarih ve E.1985/2697, K. 1987/1032 sayılı kararı.

⁴⁵⁰ Dn. 3. D.'nin 14.4.1996 tarih ve E.1995/1324, K1996/1300 sayılı kararı,

⁴⁵¹ Göker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, s. 52.

gayrimenkul kira gelirini gelir vergisi tevkifatına tabi gayrimenkul sermaye iradı olarak görmüştür.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne (15.3.2.3) göre kurumlar vergisi mükelleflerinin (kooperatifler hariç) kira gelirlerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu mükellefler bu kira gelirlerini kurum kazancı içinde beyan edeceklerdir. Dernek veya vakıflar gayrimenkullerini “*iktisadi işletme oluşturacak şekilde*” kiralar ise bu iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olacağı için bu kira gelirinde vergi kesintisi yapılmayacaktır. Anlaşılacağı üzere Maliye Bakanlığı da anılan kurumların kira gelirleri sebebiyle iktisadi işletme oluşabileceği görüşündedir. Nitekim bir derneğe 2010 yılında verdiği özelgede, Bakanlık “*Derneğimize ait gayrimenkullerin **ticari amaç güdülerek** veya **hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon** dahilinde kiraya verilmesi halinde, bu kiralama faaliyeti nedeniyle Derneğimize bağlı **bir iktisadi işletme oluşacağından** iktisadi işletme bünyesinde kiraya verilen gayrimenkuller dolayısıyla yapılacak kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmayacak olup kira gelirlerinin iktisadi işletmenizin ilgili hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir*” görüşünü bildirmiştir. Fakat aynı derneğe 2013 yılında verilen özelgede yukarıdaki görüşten de bahsedilerek, KVK’nın geçici 2’nci maddesi hükümleri esas alınarak “... bu gayrimenkullerin **işyeri açılması, personel istihdamı gibi ticari bir organizasyona bağlı olmaksızın** Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapmak zorunda olanlara kiraya verilmesi halinde Derneğimize bağlı bir iktisadi işletme oluşmayacağından söz konusu kira ödemelerinden yapılan tevkifat nihai vergilendirme olacaktır” şeklinde ⁴⁵² görüş bildirilmiştir.

⁴⁵² GİB’in 30.07.2013 tarihli ve 96620903-48.15.01/KV-20-53 sayılı özelgesi.

Gelir İdaresinin, bir derneğe veya vakfa yahut vergi uygulamalarında bunlar gibi addedilen kurum ve kuruluşlara ait taşınmazların tevkiyat yapanlara kiraya verilmesi işleminin iktisadi işletme oluşturmaması için bu işlerin bir iş yeri açılmadan, personel çalıştırılmadan ve bunlar gibi ticari bir organizasyona bağlı olmadan yapılmasını ön koşul olarak gördüğü⁴⁵³ anlaşılmaktadır.

Bahse konu gelirlerin tevkiyat yapma zorunda olmayanlardan elde edilmesi halinde bu gelirlerin vergi dışı kalacağı düşünülebilir. Ancak bu durumdaki gelirlerin, devamlı bir şekilde ticari ve zirai faaliyet kapsamında yapılması halinde söz konusu mal ve hakların ticari bir organizasyon kapsamında kiraya verilmesinden söz etmek te mümkündür. Böyle bir durumda bu şekilde elde edilen gelirin ticari veya zirai kazanç hükümlerine göre tespit edilmesi gerektiği söylenebilir. Nitekim GİB, bir vakfa verdiği özelgede, “*vakfa ait taşınmazların kiraya verilmesinden elde edilen kira gelirlerinden vergi tevkiyatı yapılmış olması halinde söz konusu taşınmazların kiraya verilmesi nedeniyle vakıf bünyesinde iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağını ve kira ödemelerinden yapılan vergi tevkiyatının nihai vergilendirme olacağını*” belirtmiştir. Aynı özelgede “*söz konusu taşınmazlardan bir kısmının tevkiyat sorumluluğu bulunmayan kişi veya kurumlara kiraya verilmiş olması halinde ise kira ödemelerinden vergi tevkiyatı yapılmayan taşınmazların ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dâhilinde kiraya verilmiş olması durumunda, bu kiralama faaliyeti nedeniyle vakıf bünyesinde iktisadi işletme oluşacağını*” ifade etmiştir⁴⁵⁴.

⁴⁵³ GİB’in 02.08.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32175-6456-591 sayılı özelgesi.

⁴⁵⁴ GİB’in 24.02.2016 tarihli ve 62030549-120[94-2014/450]-15441 sayılı ve 28.03.2018 tarihli ve 24680638-045[KVK]-71 sayılı özelgesi.

GİB'in özelgelerinde, bahse konu kurumların gayrimenkul kiralama işleminin bunlara ait iktisadi işletme oluşturmamasını, bu faaliyetin ticari nitelik arz etmesine veya ticari amaç güdülerek yapılmasına ya da ticari organizasyonun varlığına bağladığı anlaşılmaktadır. Özelgelere göre ticari organizasyonun varlığı, “*sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı*” olarak ifade edilmiştir.

Yukarıdaki açıklamaların, vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, sahibi oldukları gayrimenkulleri kiraya vermelerinden elde ettikleri gelirler için de geçerli olduğu söylenebilir. Bu durumda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının bu kapsamda elde ettikleri gelirler, gayrimenkul sermaye iradı olarak tevkif suretiyle vergilendirilecektir. Dolayısıyla anılan hüküm (KVK Geç. 2) kapsamında kural olarak, tevkif suretiyle vergiye tabi tutulmuş bu gelirler sebebiyle kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bünyesinde iktisadi işletme oluşmadığı kabul edilir. Fakat kira ödemesini yapanların tevkifat sorumluluğu bulunmayanlar olması ve taşınmazların kiraya verilmesinin “*ticari amaç güdülerek veya hacim ve ehemmiyet bakımından ticari metot ve usulleri gerektiren bir organizasyon dâhilinde olması*” halinde meslek kuruluşu bünyesinde iktisadi işletme olduğu kabul edilir. Bu durumda bu gelirler, bu iktisadi işletmece yıllık kurumlar vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

Meslek kuruluşlarına ait mevcut bir iktisadi işletmeye dâhil mal ve hakların kira gelirleri ticari kazanç hükümleri esas alınarak tespit edilen kurum kazancı olarak kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla bu gelirlerden tevkifat yapılmayacaktır.

c. Kurumlar Vergisi Muafiyeti

Muafiyet hükümleri neredeyse tüm vergi kanunlarında bulunmaktadır⁴⁵⁵. Bir vergi muafiyetinden söz edebilmek için ilgili Kanunda o verginin mükellefleri kapsamında olmak gerektiğinin öncül bir şart olduğu söylenebilir.

KVK’da vergiden muaf olanlar belirlenmiştir (md. 4). Bir verginin mükellefleri arasında bulunmayanların o vergiden muaf olmasından söz edilmez. Bununla birlikte KVK’da mükellefler arasında sayılmadığı halde muaflık ile ilgili hükümde (md.4/1-n) ortakları kamu kurumu ve meslek kuruluşu ile gerçek ve tüzel kişiler olan özel bir iktisadi işletme türü bulunduğu görülür. Anılan hüküm “*Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadî işletmeler*” olup, bu iktisadi işletmeler vergiden muaf tutulmuştur.

Bu düzenlemeden, KVK’da mükellefler arasında açıkça bulunmayan özel türdeki iktisadi işletmenin muafiyete ilişkin hükümde belirtilmiş olmakla, ortakları/oluşturucuları hükümde belirtilen kurumlar ve kişiler olan bu iktisadi işletmenin esasen bu verginin mükellefi olarak zımnen kabul edilmiş olduğu anlaşılr.

Danıştay bir kararında⁴⁵⁶, TÜRMOB’a ait Bilanço gazetesinin “*birlik üyelerinin mesleki gelişimini sağlamak, ilim öğretmek ve yaymak amacıyla yayınlanması*” ve bu yayında çıkan ilanlar için alınan ücretlerin, baskı ve dağıtım masraflarını aşan tutarlara ulaştığı veya bu işin üye olmayan kişileri de içine alacak şekilde ticari bir organizasyon

⁴⁵⁵ Şenyüz-Yüce-Gerçek, age., s. 84.

⁴⁵⁶ Dn. 4. D.’nin 29.11.2000 tarihli ve E. 1999/4094, K. 2000/4954 sayılı kararı.

çerçevesinde yapılmış olduğu yolunda herhangi bir tespit bulunmadığı ve davacı birliğe bağlı iktisadi müessesenin (mülga 5422 sayılı Kanun'un 7/3 maddesi) hükümleri çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf olmasını engelleyen herhangi bir sebep olmadığı mealindeki ilk derece vergi mahkemesi kararını onamış, bu karara karşı vergi dairesinin temyiz talebini reddetmiştir. Bu kararda Danıştay dairesinin kamu idareleri için tanınmış olan kurumlar vergisi muafiyet hükümlerinin, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına da teşmil edilebileceği görüşünde olduğu anlaşılmaktadır.

Öte yandan kurumlar vergisi muafiyeti hakkı tanıyan hükümler başka kanunlarda da bulunabilmektedir. Nitekim 5553 sayılı Tohumculuk Kanunu'nun 16'ncı maddesinde 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun 93'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında yer alan *"5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 199 sayılı Kanunla değişik 7 nci maddesinin 16 ncı bendindeki esaslar dahilinde Kurumlar Vergisi muafılığından, ... faydalanır"* hükmüne atıf yapılmıştır. Atıfta geçen mülga 5422 sayılı Kanun maddesi, KVK'nın 4'üncü maddesinin 1/k fıkrası hükmüne denk gelmektedir (md. Geç. 1/5). Bu bent hükmüyle kooperatifler çeşitli kayıt ve şartlarla bu vergiden muaf tutulmuştur. Atıf hükmü dikkate alındığında kooperatiflere tanınmış olan bu muafiyetten, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan tohumculuk alt birlikleri ile Türkiye Tohumcular Birliği'nin de yararlanabileceği söylenebilir. Fakat anılan tohumculuk alt birliklerine ve Türkiye Tohumcular Birliğine ait iktisadi işletmelerin, bu muafiyetten yararlanmasının söz konusu edilemeyeceği düşünülmektedir.

2. Kurumlar Vergisi Kesintisi

KVK'ya göre kurumlara yapılan bazı ödemelerden vergi kesintisi yapılması (md. 15 ve 30), öngörülmüştür. KVK'da vergi kesintisi, tam mükellefler ve dar mükellefler

yönünden⁴⁵⁷ farklı maddelerde (md. 15 ve 30) ele almış olup “hesaben ödeme” deyiminin anlamı, kesintinin gayrisafî tutar üzerinden yapılması, kayıtlarda gösterilmesi gibi bazı esaslar⁴⁵⁸ da Kanun’da düzenlenmiştir.

KVK’da sayılan (md. 15/1) tam mükellef kurumlar, bazı ödemelerden “*istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben*” kesinti yapmaya mecbur tutulmuşlardır. Bu vergi kesintileri muhatap kurumların, yıllık beyannamede hesaplanan kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere kesilmektedir. Vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar kesintileri, muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur tutulmuşlardır (md. 15/5). Muhtasar beyannameler hakkında GVK’da belirlenen usul ve esaslar geçerlidir⁴⁵⁹.

Dar mükellef kurumlara yapılan bazı ödemelerden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir (md.30). Buna göre yapılacak vergi kesintisi, bunların yıllık beyannamede bildirmek zorunda oldukları ticari ve zirai kazançları ile özel beyanname ile bildirmek zorunda oldukları diğer kazanç ve iratları dışında kalan bütün kazançlarını ve iratlarını kapsar⁴⁶⁰. Bu kapsamda vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, belirtilen kazanç ve iratları ödeyenler veya tahakkuk ettirenler olarak belirlenmiş olup böylece kapsam oldukça geniş tutulmuştur. Bu kapsamdaki vergi kesintileri, GVK’da vergi tevkifatına dair usul ve esaslar dâhilinde muhtasar beyanname ile yetkili vergi dairesine bildirilir (md.31).

KVK’ya göre yapılmış olan vergi kesintileri, istihkak sahiplerince yıllık beyannamede kurumlar vergisinden (md.34), geçici vergi beyannamelerinde hesaplanan vergiden (md. 34/4) mahsup edilebilir. Mahsup sonrası kalan tutar vergi dairesince

⁴⁵⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.351.

⁴⁵⁸ Akdoğan, age., s.420.

⁴⁵⁹ Akdoğan, age., s.419.

⁴⁶⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.351

gönderilen yazının tebellüğünden itibaren bir yıl içinde başvurusu üzerine mükellefe iade (md. 34/5) edilebilir. Bir yıllık süre içinde müracaat etmeyenlerin bu hakkı düşer⁴⁶¹.

Bazı ödemeler yapılırken verginin ödemeyi yapan sorumlularca alıkonularak vergi dairesine beyan edilmesi bir vergi güvenlik kurumu ve bir tahsil yöntemi olarak çeşitli vergi kanunlarında yer bulmuştur⁴⁶². GVK (md. 94, geç.md.67) ve KVK (md. 15, 30) kapsamında vergi tevkifatı/stopajı/kesintisi işlemlerinde oluşabilecek çakışmalar öngörülerek bu husus düzenleyen hükümler ihdas edilmiştir (KVK. Geç. md. 1).

KVK'ya göre yapılan vergi kesintileri, kesintiyi yapanların kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterilmelidir (md. 15/8). Muhtasar beyanname ile bildirilen vergi kesintileri, kanunda belirtilen sürede ödenir (md. 21/4).

a. Vergi Kesintisi Yapma Sorumluluğu

(1) Tam mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde

KVK'ya göre meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler vergi kesmekle sorumlu olanlar arasında (md. 15/1) bulunmamaktadır. Fakat Kanun gerekçesine bağlı olarak vergi uygulamalarında dernek addedilen meslek kuruluşlarının vergi kesintisi yapmakla sorumlu olduğu söylenebilir. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler KVK (md. 15) kapsamında yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmakla sorumludur.

(2) Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerde

KVK'ya göre vergi kesintisi yapılması gereken ödemeleri dar mükelleflere yapanın meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletme olması mümkündür. Dolayısıyla dar

⁴⁶¹ Akdoğan, age., s. 444.

⁴⁶² Akdoğan, age., s.438.

mükelleflere KVK (md.30) kapsamında yapacakları ödemelerden meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de vergi kesintisi yapmakla sorumludur.

(3) VUK'un 11'inci maddesi kapsamında yapılacak ödemelerde

Cumhurbaşkanı'na vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma yetkisi, VUK'da (md. 11/7) tanınmıştır. Bu kapsamda çıkarılan Cumhurbaşkan Kararına⁴⁶³ göre KVK (md. 15, 30) ve GVK (md. 94) hükümleri uyarınca vergi tevkifatı/kesintisi (stopaj) yapmakla sorumlu olanlara verilen internet ortamındaki reklam hizmetleri vergi kesintisine tabi tutulmuştur. Aynı Karara göre bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden çeşitli oranlarda (GVK md.94:%15; KVK md. 15: %0; KVK md. 30:%15) vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Bu kapsamda vergi kesintisi yapmak için vergi kanunlarında vergi kesintisi yapma zorunluluğu olup olmadığına ve kesinti yapılmasında ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamağına bakılmaz. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, internet ortamında reklam hizmeti almaları halinde bu hizmet karşılığında yapacakları ödemelerden kararda belirtilen kapsamda vergi kesintisi yapmaları gerekir.

b. Vergi Kesintisine Muhatap Olma Durumu

KVK'da (md. 15) sayılı ödemeleri yapanlar, anılan maddede belirlenen kurallar kapsamında yetkili mercilerce belirlenmiş oranlarda kurumlar vergisi kesintisi yapmak zorundadırlar. Kendisine ödeme yapılanın kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler olması durumunda da kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir. Öte yandan bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin internet

⁴⁶³ 18.12.2018 tarihli ve 476 sayılı Karar.

ortamında başkalarına reklam hizmeti vermesi şeklinde ticari bir faaliyette bulunması da imkân dâhilindedir. Bu durumda VUK (md. 11) ve Cumhurbaşkanî Kararında belirtilen kapsamda bu iktisadi işletmelere, internet ortamında verdikleri reklam hizmeti karşılığında yapılacak ödemelerden, ödemeyi yapanlarca vergi kesintisi yapılır. Fakat kurumlar vergisi mükellefi olduğu için bu iktisadi işletmelere bu kapsamda yapılacak ödemelere anılan Karar uyarınca %0' oranı uygulanacaktır.

D. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU

1. Konu ve Mükellefiyet

KDV'nin konusu kapsamlı bir şekilde KDVK'da (md. 1) belirlenmiştir. KDVK'ya göre “Ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler”, “Her türlü mal ve hizmet ithalatı” ve “diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetler” verginin konusunu oluşturmaktadır.

KDVK'da geçen faaliyetlerin devamlılığı, kapsam ve nitelikleri esas olarak GVK hükümlerine göre, GVK'da açıklık bulunmadığı hallerde TTK ve diğer ilgili mevzuata başvurularak tespit edilecektir (md.1/2.f). Devamlılık ile ilgili olarak KDVK'da bir düzenleme bulunmadığından GVK'ya ve TTK'ya bakılması gerekir. Bu kapsamda GVK'daki “diğer kazanç ve iratlar” ile “arızı kazançlar” ile ilgili hükümler (md. 80 ve 82) ve TTK'nın devamlılık ile ilgili olarak “ticari bir organizasyonun ve işletmenin varlığı” ölçütü, birlikte değerlendirildiğinde devamlılık arz etmeyen işlemlerin KDV'ye tabi olmayacağı söylenebilir⁴⁶⁴.

KDVK'nın yukarıdaki yollamasına bağlı olarak GVK'ya göre ticari kazanç kapsamındaki işlemler KDV'nin konusuna girmektedir. Buna bağlı olarak ticari kazancın

⁴⁶⁴ Göker, *Katma Değer Vergisinin Konusu*, s. 78.

tespit şekliinden (bilanço, işletme hesabı, basit usul) bağımsız olarak ticari kazanç sahiplerinin KDV mükellefi olduğu açıktır. GVK'ya göre vergiden muaf esnafın ve basit usule tabi mükelleflerin işlemleri KDV'den istisnadır⁴⁶⁵. Dolayısıyla ticari kazanç sahibi bütün mükelleflerin, elde ettikleri gelirin kaynağı faaliyetin ticari olması sebebiyle KDV'ye tabidir⁴⁶⁶.

GVK kapsamındaki (md. 37) ticari kazancı doğuran faaliyetler ticari ve sınai faaliyet olmak hasebiyle KDV'nin konusuna dâhildir. Ticari faaliyet; emek-sermaye birlikteliği, devamlılık, organizasyon, hacim, gelir ve kazanç elde etme amacı unsurlarını taşır. Organizasyon unsurundan kasıt; işyeri açmak, işçi çalıştırmak, ticaret siciline kaydolmak ve bunlar gibi işlemlerdir. Hacim unsurundan kastedilen ise, ticari faaliyet için bir işyeri, depo, hizmet yeri bulunmasıdır. Ticaret unvanı kullanmak, ticari yardımcılardan yararlanmak, ticari amaçlı haberleşme ve reklam yapmak, tabela asmak ta bu kapsamdadır. Faaliyetin amatör veya hobi amacıyla değil gelir ve kazanç elde etme amacıyla yapılması gerekir⁴⁶⁷.

Zirai faaliyetten elde edilen kazanç zirai kazanç olup GVK'ya göre bu kazanç gerçek usulde (bilanço ve işletme hesabı esas) ve tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. Zirai kazanç sahipleri GVK'da çiftçi olarak nitelendirilmiş olup bunlar da zirai faaliyet kapsamındaki teslim ve ifaları sebebiyle KDV mükellefidirler. Fakat tevkifat suretiyle vergiye tabi olan çiftçilerin teslim ve hizmetleri KDV'den istisna edilmiştir⁴⁶⁸. Kurumlar

⁴⁶⁵ Mehmet Maç, **KDV Uygulaması**, 4. Baskı, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1998, s.1.4.

⁴⁶⁶ Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.35.

⁴⁶⁷ Ayşe Gülçiçek, **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**, 1. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Temmuz-2015, s. 101-104.

⁴⁶⁸ Maç, **KDV Uygulaması**, s. 1.10.

vergisi mükelleflerinin zirai faaliyet sonucunda elde ettikleri zirai kazancı da ticari kazanç hakkındaki hükümlere tabidir (KVK md.8).

Serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları da KDV'nin konusuna girmektedir. Serbest meslek faaliyetine ilişkin düzenlemeler GVK'da (md. 65) yapılmış olup devamlılık arz edenleri KDV'nin konusuna girer⁴⁶⁹. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç, KVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca ticari kazanç hükümlerine tabi olacak ve kurum kazancının bir unsuru olacaktır.

Arızı nitelikteki işlemler ise vergiye tabi tutulmaz⁴⁷⁰. Zira arızı işlemlerin “faaliyet” olarak nitelenmesinden söz edilemeyeceği⁴⁷¹ söylenebilir. GVK'nın 82'nci maddesinde arızı ticari kazanç sayılanlar gelir vergisine tabi olsa da bu kazançlar devamlı bir faaliyet çerçevesinde olmadığından arızı ticari muamele ifası kapsamında mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV kapsamı dışındadır⁴⁷².

KVK'da aidyeti belirtilen iktisadi işletmelerin ticari, sınai ve zirai faaliyetler ile serbest meslek faaliyeti kapsamında elde edecekleri kazanç, diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kurum kazancı olarak nitelenir. Kurum kazancını oluşturan gelirin, ticari, sınai, zirai, serbest meslek kazançlarından, ücretlerden, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarından veya diğer kazanç ve iratlardan birinden, birkaçından veya hepsinden oluşması mümkündür. Tam mükellefiyete tabi kurumlar vergisi mükelleflerinin tüm bu unsurlardan elde ettiği kazançlar ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir ve kurum kazancı olarak isimlendirilir. Bu anlamda tam mükellefiyete tabi

⁴⁶⁹ Gülçiçek, age., s. 101.

⁴⁷⁰ Gülçiçek, age., s. 103-110.

⁴⁷¹ Maç, **KDV Uygulaması**, s. 1.6.

⁴⁷² Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.35.

kurumlar vergisi mükelleflerinin her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'nin konusuna girecektir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının devamlı mahiyette ticari, sınai, zirai faaliyetlerde bulunması halinde, bünyelerinde iktisadi işletme oluşacaktır. Bu iktisadi işletme önce kurumlar vergisi mükellefi olacak ve ticari kazanç hükümlerine tabi olan faaliyetleri kapsamında her türlü mal teslimleri ve hizmet ifaları da KDV'ye tabi olacaktır. Bu sebeple bu iktisadi işletmelerin KDV mükellefiyeti tesis edilir. İstisna hükümleri saklıdır.

KVK'nın 2'nci maddesinde 6 numaralı fıkra da sayılan esaslarla paralellik arz eden KDVK'nın 1'nci maddesinin 3 numaralı fıkrasındaki düzenlemeye göre ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetin; *“kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri”*, bu işlemin mahiyetini değiştirmeyecek ve vergilendirmeye engel teşkil etmeyecektir⁴⁷³. Dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yaptıkları işleri, kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzerine yaptıklarını ileri sürmelerinin, KDV açısından bir önemi bulunmamaktadır. Bu meslek kuruluşlarının bünyesinde iktisadi işletme oluşturacak şekilde yapılan bu faaliyetler kapsamındaki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'ye tabi olacaktır.

“Her türlü mal ve hizmet ithalatı” KDV'nin konusuna girmektedir. İthalatı yapanın kim olduğu ve hukuki statüsü KDV mükellefiyeti açısından önemli değildir⁴⁷⁴.

Ayrıca, yukarıda sayılan konular dışında bazı işlemler ayrı bir bent halinde KDV'nin konusuna giren işlemler olarak sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Esasen fıkranın

⁴⁷³ Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 116-117.

⁴⁷⁴ Gülçiçek, age., s. 111.

bu bentte sayılan (g) alt bendi hariç diğer tüm işlemler ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında verginin konusuna girmekle birlikte oluşabilecek tereddütlerin giderilmesi için bu yöntemin benimsendiği⁴⁷⁵ söylenebilir. Bu konuya ilişkin KDVK gerekçesine göre *“ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet çerçevesinde yapılmayan veya açıkça bu faaliyetlere dâhil edilemeyen, bununla beraber vergi kapsamına alınması gerekli görülen bazı mal teslimleri ve hizmet ifaları”* *“diğer faaliyetler”* adı altında verginin konusuna alınmıştır⁴⁷⁶.

Diğer taraftan GVK’nın 70’inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi KDV’nin konusuna girmektedir. Bu işlem, söz konusu mal ve hakların ticari ve zirai faaliyet kapsamında kiraya verilmesi şeklinde yapılabileceği gibi iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması şeklinde de yapılabilir. Her iki durumda da yapılan kiralama işlemi KDV’nin konusuna girmekle birlikte iktisadi işletmeye dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralaması işlemi KDV’den (md.17/4-d) istisna edilmiştir⁴⁷⁷.

Konumuz açısından üzerinde durulabilecek husus ise her türlü meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan ya da bunlarca kurulan veya işletilen müesseselerin teslim ve hizmetlerine ilişkin durumdur. Her türlü meslek kuruluşlarına ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri de KDV’nin konusuna giren işlemler arasında sayılmıştır (md. 1/1-3.g). Bu hususla ilgili olarak KDV Genel Uygulama Tebliği’nde (I.B.2.1), *“her türlü mesleki kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamına girmeyen, kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetlerin vergiye tabi”* olmadığı

⁴⁷⁵ Gülçiçek, age., s. 114.

⁴⁷⁶ Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 23.

⁴⁷⁷ Gülçiçek, age., s. 128.

belirtilmiştir. Aynı bölümde GVK'nın 70'inci maddesi kapsamına giren mal ve hakların kiralanması işlemlerinin Kanun'un (1/3-f) maddesine göre KDV'ye tabi olduğu, fakat meslek kuruluşlarının, iktisadi işletmelerine dâhil olmayan gayrimenkullerinin kiraya verilmesi işlemlerinin (md.17/4-d) bu vergiden istisna olduğu da belirtilmiştir.

Bu hususta (mülga) 11 seri numaralı KDV Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalara göre de mesleki kuruluşların *“kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri”* KDVK kapsamında görülmemiştir. Danıştay'ın bir kararında bu Tebliğ'e atıfta bulunmak suretiyle *“meslek kuruluşlarınca bizzat yapılan ve kuruluş amaçlarına uygun olan teslim ve hizmetlerin”* KDV'ye tabi olmadığını ifade edilmiştir. Fakat ticari nitelik gösteren işlemlerin velev ki kar amacı güdülme de KDV'ye tabi olması gerekir. Başka bir anlatımla devamlı surette yapılan teslim veya hizmetler karşılığında bir bedel alınmış olması o işlemin KDV'ye tabi olması için yeterli olup bu işlemin kuruluş amaçlarına uygun olup olmadığının KDV mükellefiyeti açısından bir öneminin olmaması gerekir⁴⁷⁸. Bununla birlikte anılan Tebliğ'de meslek kuruluşlarının kuruluş amaçlarına uygun olarak yaptığı işlemler sebebiyle iktisadi işletme oluşması durumunda bu iktisadi işletmelerce ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet kapsamında yapılan teslim ve hizmetler KDV kapsamında görülmüştür.

KDV mevzuatında tanımlanmamış olan iktisadi işletme kavramıyla ilgili olarak KDV yönünden 1 seri No.lu KVK Genel Uygulama Tebliği'ndeki açıklamalara müracaat edilebilir. Tebliğ'de dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelere dair açıklamalar bulunmakla birlikte, bu açıklamalarda yer alan iktisadi işletmeye özgü unsurların, vergi uygulamaları bakımından dernek veya vakıf addedilen kurum ve kuruluşlara ait iktisadi

⁴⁷⁸ Kızılot, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s.118-119.

işletmeler içinde geçerli olduğu söylenebilir. Bu hususlarda kurumlar vergisi kapsamında önceki bölümlerde yeterince açıklamalar yapılmıştır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca GVK'nın 94'üncü maddesine göre kesinti suretiyle vergilendirilmiş taşınmaz kira gelirleri ile aynı Kanun'un geçici 67'nci maddesine göre kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratları dolayısıyla 31.12.2020 tarihine kadar (KVK, Geçici md. 2) iktisadi işletme oluşmayacağı için bu işlemler KDV konusu dışında kalacak ve bu sebeple KDV mükellefiyeti de doėmayacaktır⁴⁷⁹.

Gelir idaresi, ticaret borsasına ait taşınmaz üzerine sözleşmeyle müteahhit tarafından yapılan depoların kar amacı gdlmese de bir bedel karşılığı borsa tarafından satılmasını ticari faaliyet kapsamında görmüş ve bu faaliyet sebebiyle borsaya ait bir iktisadi işletme oluştuğunu dolayısıyla bu teslimlerin KDV'ye tabi olduğunu belirtmiřtir⁴⁸⁰. Gelir idaresi, kar amacı gdlp gdlmediğini değil, yapılan faaliyetin ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamında olup olmadığını gözetmekte ve iktisadi işletme oluşması halinde bu işletme kapsamındaki teslim ve hizmetleri, KDV'nin konusuna dâhil etmektedir⁴⁸¹.

İktisadi işletmesi olmayan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları adına kayıtlı nakil vasıtalarının satışı, ticari faaliyet kapsamında bir işlem olmaması şartıyla KDV'ye tabi olmayacaktır. Dernek, vakıf ve vergi uygulamalarında bunlar gibi addedilen kurum ve kuruluşların kendilerine ait değerleri kurulu veya yeni kurulan iktisadi

⁴⁷⁹ Glek, age., s. 138.

⁴⁸⁰ GİB'in 17.03.2011 tarihli ve B.07.01.GİB.4.10.15.01-2010/KVK-831-17 sayılı zelgesi.

⁴⁸¹ Glek, age., s.139.

işletmelerine sermaye olarak tahsis etmeleri bu verginin konusuna girmediğinden bu teslimler KDV'ye tabi olmayacaktır⁴⁸².

İktisadi işletmelerce örtölü sermaye üzerinden sahibi kurum ve kuruluşlara faiz, kur farkı vb. ödemeler yapmış olması durumunda faiz ve kur farkının KDV'ye tabi olması gerektiği şeklinde özelgeler bulunmaktadır. Bazı özelgelerde bu giderler dağıtılmış kar payı sayılmakla birlikte yapılan işlemin, finansman hizmeti olması hasebiyle KDV'ye tabi olduęu⁴⁸³ belirtilmiştir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtölü olarak dağıtılan kazançlar için de durum benzer olup dağıtılan kazanç veya KDVK'nın 27'nci VUK'un 267'nci maddeleri kapsamında belirlenen emsal bedeli KDV'nin matrahı olarak vergiye tabi olacaktır⁴⁸⁴.

Özetle KDV konusuna giren işlemleri yapan meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin KDV mükellefiyeti tesis edilir. Vergi dairesi kayıtlarında KDV mükellefiyeti tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletme adına tesis edilmiş olsa bile, vergi tüzel kişi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu adına tarh edilecektir (KDVK md.44). Diğer bir ifadeyle vergilerin tarhında ve tahsilinde muhatap tüzel kişi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olacaktır. Öte yandan vergi cezalarında (vergi zıyı, özel usulsüzlük, usulsüzlük) muhatap tüzel kişilik yani kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olacaktır. Buna karşın vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmiş olması durumunda, VUK'da (md. 359 ve 360) öngörülen hapis cezaları suçu işleyen gerçek kişiler hakkında hükmolunur (VUK md.333).

⁴⁸² Gülçiçek, age., s.147, 173.

⁴⁸³ GİB'in 18.8.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı, 6.8.2013 tarihli ve 39044742-KDV.24-1447 sayılı özelgeleri.

⁴⁸⁴ Gülçiçek, age., s. 192.

a. KDV Tevkifatı Sorumluluğu

Vergi sorumluluğu VUK (md. 8) ve KDVK'da (md. 9) düzenlenmiş olup vergi alacağını güvence altına alan bir müessesedir⁴⁸⁵. KDV sorumluluğu, esas olarak KDV'nin uygulanmasını kolaylaştırmak⁴⁸⁶, verginin emniyetle tahsilini sağlamak için⁴⁸⁷ getirilmiştir. Vergi idaresinin asıl mükellefleri takip etmekte karşılaştığı güç durumlarda⁴⁸⁸, sahte ve yanıltıcı belgeler yoluyla verginin zıyana yol açılmasının sıklıkla karşılaşıldığı sektör ve alanlarda vergi sorumluluğu müessesesi etkin bir şekilde kullanılabilmektedir.

KDVK'ya göre (md. 9) bazı mal teslimi ile hizmet faturalarında gösterilen KDV'nin tamamının veya belirli oranlara tekabül eden kısımlarının, alıcılar tarafından kesilerek satıcılara ödenmeden vergi dairesine beyan edilmesi ve ödenmesi gerekir. Bu sorumluluk KDV Genel Uygulama Tebliği'nde (I.C.2.1.) düzenlenmiştir. Tebliğ'deki belirlemelere göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Tebliğ'de belirtilen tam tevkifata tabi işlemlere taraf olmaları durumunda işleme ait KDV'nin tamamını tevkif ederek beyan etmek ve ödemekle yükümlü tutulmuştur. Zira Tebliğ'e göre işleme taraf olanların KDV mükellefiyetinin bulunmamasının sorumluluğu engellemeyeceği belirtilmiştir. KDV mükellefiyeti olmayan kurumların işlemin tarafı olması ve işlemin tam tevkifata tabi bir işlem olması durumunda tevkifat yapması zorunludur. Öte yandan Tebliğ'de (I.C.2.1.3) "kısmi tevkifat" uygulaması kapsamında "kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları" da tevkifat yapmakla sorumlu tutulan "*belirlenmiş alıcılar*" arasında sayılmıştır.

⁴⁸⁵ Gülçiçek, age., s. 229.

⁴⁸⁶ Akdoğan, age., s.491.

⁴⁸⁷ Bilici, age., s.259.

⁴⁸⁸ Bilici, age., s. 259.

Tebliğ’de yapılan açıklamalara göre kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının KDV mükellefiyetinin bulunup bulunmamasının bu sorumluluk bakımından her hangi bir önemi yoktur. KDV mükellefiyeti bulunmasa dahi bu mesleki kuruluşlar tebliğdeki kapsamda KDV tevkiyatı yapmak zorundadırlar.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da, adlarına düzenlenen faturalarda gösterilen KDV’nin Tebliğ’de belirtilen kapsamda belirli kısmını tevkiyat etmekle ve beyan etmekle sorumlu tutulmuştur⁴⁸⁹. Tebliğ’deki belirlemeler göz önünde bulundurulduğunda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler eğer KDV mükellefi olarak vergi dairesine kayıtlı iseler, hem tam tevkiyat hem de kısmi tevkiyat konusuna giren işlemlerde sorumlu olarak gerekli tevkiyatı yapmak ve beyan ederek ödemek zorundadırlar.

b. KDV den İstisna Edilmiş Olan İşlemler

Ekonomik, sosyal, askeri vb. nedenlerle KDVK’da (md. 11 ila 17, bazı geçici md.) KDV den istisna edilen işlemler belirlenmiştir⁴⁹⁰. Buna göre (17/1-a/1.f) kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının “*ilim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetler*” KDV’den istisna edilmiştir. Aynı Kanun’da (17/1-b) sayılan kurumlar arasında bulunan meslek kuruluşlarının, “*tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesislerini işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetler*” de bu vergiden müstesnadır.

⁴⁸⁹ GİB’in 21.06.2012 tarihli ve KDVK-63/2012-3 sayılı KDV Sirküleri.

⁴⁹⁰ Gülçiçek, age., s.347.

Esasen yukarıda belirtilen işlemler KDV'nin konusuna giren işlemlerdir. Bu işlemlerin meslek kuruluşlarınca yapılması iktisadi işletme oluşturur. Fakat KDVK meslek kuruluşlarınca da yapılan bu işlemleri vergi dışında tutmuştur.

KDVK meslek kuruluşlarının, *“kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç)”* işlemlerini de (17/2-e) istisna kapsamına almıştır. Örneğin eczacılar odası bir kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olup kanunla kendisine verilmiş olan görev gereğince kuruluş amaçları içinde yer alan “işyeri açma ruhsatı” , “faaliyet izin belgesi” şeklinde matbu onayladığı kâğıtları üyesi olan eczacılara teslim etmektedir. Bu teslimler yukarıda anılan hüküm çerçevesinde KDV'den istisnadır⁴⁹¹. Aslında bu uygulamada da bu işlemlerin iktisadi işletme oluşturduğu kabulü vardır. Benzer şekilde esnaf ve sanatkârlar odalarına kanunla verilmiş olan (GVK md. 46) “üyeleri olan basit usule tabi mükelleflerin kayıtlarını tutma görevi” ile ilgili hizmetler de istisna kapsamındadır⁴⁹².

Öte yandan KDV Genel Uygulama Tebliği'ne (II.F.2) göre Kanunla tevdi edilmiş görevi gereğince Eczacılar Odası'nın, “işyeri açma ruhsatı”, “faaliyet izin belgesi” gibi basılı kâğıtları teslimi istisna kapsamındadır. Fakat bu odanın ticari nitelikte faaliyet ve işlemleri KDV'ye tabidir. Aynı Tebliğ'e göre meslek kuruluşlarının kanunlarla verilmiş görevleri gereği yaptıkları hizmetler karşılığında aldıkları bedeller KDV'den müstesnadır.

⁴⁹¹ Gülçiçek, age., s. 144.

⁴⁹² Gülçiçek, age., s.577,578.

2. Mal ve Hakların Kiraya Verilmesi İşlemleri

a. Gayrimenkul Dışında Kalan Mal ve Hakların Kiraya Verilmesi

KDVK'ya göre “GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması” işlemleri KDV'ye tabidir (md.1/1-3/f). Aynı Kanun'a göre, “her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseselerin ticarî, sınaî, ziraî ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri”, KDV'ye tabidir (md. 1/1-3/g). Buna karşın “iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması” işlemleri KDV'den istisnadır (md.17/4-d).

GİB'e göre derneklerin gayrimenkul dışındaki mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'ye tabidir⁴⁹³. Bu durumun vergi uygulamalarında dernek addedilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları için de geçerli olduğu söylenebilir. GVK'da (md. 70) söz konusu mal ve haklar; “motorlu tahmil-tahliye araçları, kara nakliye vasıtaları, uçaklar, gemiler, iş makineleri, arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ile diğer haklar ve bunlara benzer mal ve haklar” olarak sayılmıştır. Dolayısıyla meslek kuruluşlarının söz konusu mal ve hakları kiraya verme işlemleri de KDV'ye tabi olacaktır.

GİB'e göre söz konusu mal ve hakları kiraya veren derneğin KDV mükellefiyeti yoksa bu işleme ait KDV kiracı mükellef tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. Kiracının KDV mükellefiyeti yok ise dernek adına KDV mükellefiyeti tesis edilir. Bu durumda KDV mükellefi dernek bu işleme ait KDV beyannamesi verir⁴⁹⁴. Bu hususların, vergi uygulamasında dernek addedilen kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bakımından da geçerli olduğu anlaşılmaktadır.

⁴⁹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s.10.

⁴⁹⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s.11.

b. Gayrimenkullerin Kiraya Verilmesi

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait mevcut bir iktisadi işletmeye dâhil olan bir gayrimenkulün kiralanması durumunda bu iktisadi işletme kurumlar vergisi ve KDV mükellefi olmak hasebiyle bu işleme ait fatura düzenleyecek ve KDV hesaplayacaktır. Fakat hâlihazırda iktisadi bir işletmesi yok iken kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının gayrimenkullerini kiraya vermesi durumunda “Bu kiralama işleminin KDV karşısındaki durumu ne olacaktır?” sorusu akla gelmektedir. Bu durumda meslek kuruluşunun gayrimenkullerini kiraya vermek suretiyle bünyesinde gayrimenkul kiralama işlemi yapan bir iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı sorusuna öncelikle cevap aramak gerekir.

Bu sorunun çözümünde KVK’nın geçici 2’nci maddesi hükmünden yararlanmak mümkündür. Zira bu maddenin 1’inci fıkrasının (a) bendindeki hükümle 2020 yılının sonuna kadar geçici bir süre için, dernek ve vakıfların tevkifata tabi tutulmuş gayrimenkul kira gelirleri dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı kabul edilmiştir. Vergi uygulamalarında dernek addedilen meslek kuruluşlarının gayrimenkul kiralamalarına bağlı olarak GVK’nın 94/5-b bendi kapsamında tevkifat yapılmak suretiyle vergilendirilmiş olan gayrimenkul kira gelirleri sebebiyle iktisadi işletme olmayacağını kabul etmek mümkündür. Bununla birlikte gayrimenkul kiralama işlemlerinin ticari faaliyet kapsamında yapılması halinde iktisadi işletme oluşacağı ve ticari faaliyet kapsamında veya ticari nitelikte bir işlemten bahsedileceği açıktır. Bu durumda meslek kuruluşuna ait veya bağlı iktisadi işletmenin KDV mükellefiyeti tesis edilir. Fakat bu meslek kuruluşlarınca gayrimenkullerin ticari faaliyet kapsamında olmayan veya ticari nitelik arz etmeyen bir şekilde kiraya verilmiş olması ve bu işlemten elde edilen kira gelirinin vergisinin kesilmiş olması halinde bir iktisadi işletme oluşmayacağı kabul edilmelidir. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyetinden söz edilmese dahi işlemin

KDV karşısındaki durumu ele alınmalıdır. Bu işlemler KDV konusuna girse bile istisna olduğu için KDV yönünden bir işlem yapılması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iktisadi işletme oluşmayan böyle bir kapsamda gayrimenkullerini kiraya vermekten elde ettiği kazançlar gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle vergilendirilmiş olacaktır. Bu vergiler kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının nihai vergisi mahiyetinde olacaktır.

Diğer bir anlatımla, meslek kuruluşunca ticari faaliyet dışında ve ticari nitelikte olmayan bir şekilde gayrimenkullerin kiraya verilmesi işleminde gelir vergisi tevkifatı yapılmak suretiyle vergilendirilen kira gelirleri söz konusu olduğu için iktisadi işletme oluşmayacaktır. Bu durumda meslek kuruluşlarının gayrimenkullerini kiraya vermeleri, KDV ye tabi olmakla birlikte KDV den istisna olacaktır.

E. DİĞER VERGİ RESİM VE HARÇ KANUNLARI

1. Harçlar Kanunu

Topluma sunulan hizmetlerden bireysel olarak faydalanma karşılığında harç alınmaktadır⁴⁹⁵. Çeşitli kamu hizmetlerinden yararlananların, bu hizmetin maliyetine katılmalarını sağlamak amacıyla bazı işlemlerin yapılması sırasında kamu hizmetlerinin karşılığı olarak⁴⁹⁶ alınan mali yükümlülüklerdir. Harçların konusu harca tabi işlemler olup harç çeşidine göre değişmektedir⁴⁹⁷. Harca tabi işlemler, Kanun'a ekli 9 adet tarife cetvelinde ayrıntılı bir şekilde belirlenmiştir⁴⁹⁸.

⁴⁹⁵ Akdoğan, age., s. 541.

⁴⁹⁶ Bilici, age., s. 285. Akdoğan, age., s.548.

⁴⁹⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 437.

⁴⁹⁸ Bilici, age., s. 285.

Harçlar, 492 sayılı Harçlar Kanunu'nda düzenlenmiştir. Anılan Kanun harçları, dokuz kısımda ele almıştır (md.1). Kısımlar arası ortak hükümler ayrı bir kısımda (md. 123-135) düzenlenmiştir. Harçların yükümlüleri, harca konu işlemlerin yapılmasını isteyen kimselerdir, damga vergisinde olduğu gibi harçlarda da nispi ve maktu iki matrah ölçüsü bulunmaktadır⁴⁹⁹. Bu kanuna göre, özel kanunlarla harçtan muaf tutulan kişilerden ve istisna kapsamında bulunan işlemlerden harç alınmaz (md. 123). Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının özel kuruluş kanunlarında harçtan muafiyet ve istisna hükümlerine rastlanılmaktadır. Örneğin 5362 sayılı Esnaf Ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu'nda (md. 65) meslek kuruluşlarının bazı işlemlerinin harçtan istisna olduğu hükme bağlanmıştır. Bu Kanun'a göre harçtan istisna tutulanan, bu kuruluşların gayrimenkulleri ve görevleri sebebiyle elde ettikleri gelirler olduğu anlaşılmaktadır.

5553 sayılı Tohumculuk Kanunu'na göre (md. 38) *“Alt birlikler ve Birlik, 24/4/1969 tarihli ve 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre kurulan kooperatiflere sağlanan her türlü vergi ve harç muafiyetinden aynı koşullarla yararlanırlar.”* Bu hükümde atıf yapılan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nun anılan hükmü (md. 93) aşağıda olduğu gibidir.

“ – 1. Kooperatifler, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği;

a) Birbirlerinden ve ortaklarından aldıkları faiz ve komisyonlar ile ortaklarına kefalet etmeleri dolayısıyla bunlardan aldıkları paralar, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinden,

b) Her nevi defterlerin ve ana sözleşmelerin tasdiki ve açılış tasdiklerinde sayfalarının mühürlenmesi her nevi harçtan ve Damga Vergisinden,

⁴⁹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 438. Bilici, age., s. 286.

c) Kiraya verilmediği veya irat getirmiyen bir cihete tahsis edilmediği müddetçe sahip oldukları gayrimenkul mallar üzerinden alınacak her türlü vergilerden,

d) Ortakların temlik edecekleri gayrimenkuller her türlü vergi ve harcından, Muafır. ”

Anlaşılaçağı üzere, bu maddede kooperatiflere tanınmış olan çeşitli harç muafııkları bulunmaktadır. Yukarıdaki hüküm uyarınca bu muafııkların tohumculuk alt birlikleri ve Türkiye Tohumcular Birliğı için de söz konusu olacağı söylenebilir.

Kanun’da yazılı harçların mükellefine ilişkin hükümler, o harca ilişkin kısımda bulunan “mükellef” başlıklı maddelerde yer almaktadır. Söze konu maddelerdeki hükümlere göre genel olarak mükellef, Kanun’a ekli listelerde belirtilen harca tabi olan işlemlerin yapılmasını isteyenler veya kendilerine harca tabi belgeler verilen kişilerdir (md. 11, 12, 40, 53, 73, 84, 97, 109, 120). Tapu kadastro harçlarında IV sayılı tarifede belirtilenler, tapu harcının mükellefi olup tarifede belirlenmemiş ve aksi kararlaştırılmamış ise madde sayılanlardır (ipotek tesis eden, adlarına tescil yapılan, rücu eden kişiler) (Md 58). Resen yapılan işlemlerde aksine bir hüküm yok ise harcın mükellefi lehine işlem tesis edilenlerdir. Ayrıca özel kanunlarda mükellefiyetle ilgili düzenleme bulunması halinde özel kanun hükmü esas alınır (md. 125, 126).

Bir kısım kamu hizmetlerinin yarattığı özel yarardan dolayı harç alınması yanında yasama organının tercihi harç almamak şeklinde de ortaya çıkabilmektedir⁵⁰⁰. Harçlar Kanunu, muafık ve istisnaları harç konularına göre ayrı ayrı düzenlemiştir⁵⁰¹. Harçtan muaf tutulanlar, bazı harçlarla (yargı harçları) ilgili kısımlarda hükme bağlanmış olup kanunda meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin ismi belirtilmek suretiyle açıkça

⁵⁰⁰ Akdoğan, age., s. 547.

⁵⁰¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 439.

tanınmış bir muafiyet hükmüne rastlanılmamıştır. Öte yandan harçtan istisna edilmiş olan işlemler de, keza harç türü itibariyle ilgili kısımda bulunan maddelerde düzenlenmiş⁵⁰² olup işlemin ilgilisi olması bakımından meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin bu istisnalardan yararlanması mümkün gözükmemektedir.

Bir başka hükümle, “*Türkiye’deki kurum ve kuruluşlara hibe olarak yardım amacıyla gönderilecek mal, malzeme, araç ve gereçler için konsolosluklarda düzenlenecek hibe senetleri*” konsolosluk harcından istisna edilmiştir (md.74/f).

Ticaret ve sanayi odaları, Harçlar Kanunu’na göre (md. 132) bu Kanun’a ekli (1) sayılı tarifenin “C) Ticaret Sicili Harçları” başlıklı bölümde yazılı ticaret sicili işlemlerine ait harçları makbuz karşılığında tahsil ederek, bir bildirim ile muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine bildirip öderler. Bunun meslek kuruluşlarına Maliye Bakanlığı’nca tanınmış bir yetki ve verilmiş bir sorumluluk olduğu anlaşılmaktadır.

Kanun ve eklerine genel olarak yaklaşıldığında, meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin her bir harç türü itibariyle belirlenmiş işlemleri ve bunlara ait harç oran ve miktarlarını gösteren Kanun’a ekli tarifelerde yazılı harca tabi işlemlerle bir ilgisinin olmayacağı dolayısıyla sınırlı sayıda birkaç harcın mükellefi olabileceği söylenebilir.

Kanun’un mükellef ile ilgili hükümleri ve eki tarifelerde yer alan harca tabi işlemler göz önünde bulundurulduğunda, yargı harçlarında davayı açanın davada taraf ehliyeti bulunan gerçek veya tüzel kişi olması gereğince kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait olup tüzel kişiliği olmayan iktisadi işletmelerin davada taraf ehliyeti bulunmadığı için (başvuru harcı, celse harcı vb.) harçların mükellefi olmasından söz edilemeyecektir. Bu durumlarda iktisadi işletmenin sahibi olan ve davada taraf

⁵⁰² Bilici, age., s. 286.

ehliyeti bulunan tüzel kişiliği haiz meslek kuruluşlarının ilgili harçların mükellefi olmasından bahsedilebilir. Benzer durumun vergi yargısı harçları için de söz konusu olduğu söylenebilir. Tapuda yapılacak iş ve işlemlerde de gerçek veya tüzel kişiler muhatap alınır. Tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmeler tapu ile ilgili işlemlerde muhatap olmayacaktır. Bu işlemlerde iktisadi işletmenin sahibi olan meslek kuruluşu muhatap olacağı için iktisadi işletmenin bu harcın mükellefi olmasından söz edilemeyeceği söylenebilir. Pasaport, vize, diploma, konsolosluk, trafik gibi harçlarda da durum benzerdir.

2. Damga Vergisi Kanunu

Damga vergisi, hukuki işlemleri konu alır ve kişiler arasında veya devletle yapılan hukuki işlemlere ilişkin belgeler veya kağıtlar üzerinden ödenir⁵⁰³. Hukuki işlemlerin dayanağını oluşturan belgeler üzerine tesis edilmiş olan damga vergisi uygulaması ülkemiz vergi sisteminde 1800'lü yıllardan beri bulunmaktadır⁵⁰⁴. Damga vergisinin konusunu “*Kanun'a ekli 1 sayılı tabloda yazılı kâğıtlar*” oluşturur. Bu kâğıtların Türkiye’de düzenlenmesi, bu vergiyi doğuran olaydır⁵⁰⁵. Damga vergisine tabi olan kâğıtlar, anılan tabloda belirlenmiş olup belli parayı ihtiva edip etmediğine göre nispi veya maktu vergiye tabidir⁵⁰⁶. Bu verginin mükellefleri, anılan kâğıtları imza edenlerdir⁵⁰⁷. Damga vergisinden istisna edilen işlemler ise 2 sayılı tablodadır⁵⁰⁸. Damga vergisi genel olarak beyanname ile beyan edilir, ancak genel bütçeli idarelerce kesilen

⁵⁰³ Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, age., s. 461.

⁵⁰⁴ Akdoğan, age., s. 543.

⁵⁰⁵ Bilici, age., s. 281.

⁵⁰⁶ Akdoğan, age., s. 544-545. Bilici, age., s. 282.

⁵⁰⁷ Bilici, age., s. 282.

⁵⁰⁸ Akdoğan, age., s. 545.

damga vergileri bütçe gelirlerine kaydedilir⁵⁰⁹. 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (md. 3) bu verginin mükellefini, bu “*Kanun’a ekli 1 sayılı tabloda yazılı kâğıtları imza edenler*” olarak belirlemiştir. Dolayısıyla anılan tablodaki kâğıtları imza edenlerin hukuki statüsü ne olursa olsun bu verginin mükellefi olduğunu söylemek mümkündür. Bu açıdan bakıldığında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler söz konusu kâğıtları imzalar ise damga vergisinin mükellefi olacaktır.

Damga vergisi istisnaları Kanun’a ekli 2 sayılı tabloda (md. 9) yer almaktadır. Anılan Kanun’da muafiyet ile ilgili her hangi bir hüküm bulunmamaktadır. Resmi dairelere ilişkin hükümler (md. 3.2.f.) resmi daireler için bir muafiyet gibi nitelenebilir. Ayrıca özel kanunlarda damga vergisine ilişkin muaflık veya istisna hükümleri bulunabilmektedir. OYAK, Sosyal Güvenlik Kurumu (5522 sayılı Kanun md. 36), Toprak Mahsulleri Ofisi gibi bazı kurumlar, resmi daire kapsamında olmasa bile damga vergisinden muaf tutulmuştur⁵¹⁰.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının Kanun’da geçen “resmi daire” olmadığı anlaşılmaktadır. Zira Kanun’da “resmi daire”, “*genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediye ve köyler*” olarak sınırlandırılmıştır. Ayrıca bunlara ait ve bunlardan ayrı “*tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmeler*” resmi daire kapsamı dışındadır (md.8). Buna göre, meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de “resmi daire” değildir. Diğer yandan meslek kuruluşlarının bu vergiden muaf veya imzaladıkları kâğıtların vergiden istisna olduğuna dair başka kanunlarda hükümler bulunabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Fakat bu muafiyet ve istisnaların meslek kuruluşlarının iktisadi işletmelerine şamil olmadığı izahtan varestedir.

⁵⁰⁹ Bilici, age., s. 284.

⁵¹⁰ Erdoğan Öner, Cenker Değirmenci, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, Seçkin Yayınları, Ankara, Temmuz 2017, s. 60.

Kanunda belirtilen makbuz karşılığında ödeme (md. 22) çeşitli Tebliğlerdeki (16, 32, 43 nolu Damga Vergisi Genel Tebliği) “sürekli damga vergisi mükellefiyeti” şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre zorunlu ya da ihtiyari mükelleflere çeşitli ödevler verilmiştir. Bu ödevlerden bazıları damga vergisi defteri tutmak, vergileri bir beyanname ile bildirmek ve makbuz karşılığında ödemektir. Tebliğlerde “sürekli damga vergisi mükellefleri arasında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler bulunmamaktadır. Fakat ihtiyari mükellefler arasında kurumlar vergisi mükellefleri (anonim şirketler hariç) de sayılmıştır. Bu durumda meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de isteğe bağlı olarak sürekli damga vergisi mükellefi olabilirler. İhtiyari mükellef olması durumunda meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin yukarıda belirtilen ödevleri yapmaları gerekecektir. Bu iktisadi işletmelerin Kanun’da sayılan diğer yöntemle de (md. 22) damga vergisi mükellefiyetlerini yerine getirebileceği açıktır.

3. Gider Vergileri Kanunu

a. Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV)

Hizmet vergilerinden biri⁵¹¹ olan banka ve sigorta muameleleri vergisi, “*banka ve sigorta şirketlerinin her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne ad ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paraları*” konu edinmiştir⁵¹². Kambiyo satışlarında sadece satışın yapılması verginin doğumu için yeterlidir⁵¹³. Mali piyasaya, bankacılık sektörüne, para arz ve talebine, kredi politikalarına etkileri (ekonomik ve mali şartlar üzerinde yarattığı etkiler) sebebiyle önem

⁵¹¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 419.

⁵¹² Bilici, age., s. 279.

⁵¹³ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 420.

taşıyan⁵¹⁴ bu verginin yükümlüsü bankalar, sigorta şirketleri ve bankerlerdir⁵¹⁵. Bu vergi müşterilere yansıtılmaktadır. Oranı %15 olmakla birlikte çeşitli işlemlerde %1 olarak ta uygulanmaktadır. Çok sayıda istisnası da bulunan bu vergi, yükümlülerin beyanı üzerine tarh edilmektedir⁵¹⁶.

6802 sayılı Kanun'da (md. 28) BSMV'nin konusu ve vergiyi doğuran olay düzenlenmiştir. Buna göre BSMV'nin konusuna giren işlemleri yapanlar; “bankalar, sigorta şirketleri, bankerler ve banker sayılanlar”dır. Kanun’a göre (md. 30) bu verginin mükellefi; bankalar, bankerler ve sigorta şirketleridir.

Bankalar 5411 sayılı Bankacılık Kanunu, sigortacılık şirketleri ise 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu kapsamında kurulabilmektedirler. Anılan Kanunlar uyarınca bankalar ve sigorta şirketleri anonim şirket (5411 s. K. md. 7; 5684 s K. md.3) şeklinde kurulmuş olmak zorundadır.

Kanun’a göre (md. 28/2) “bankerlerin banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla lehlerine aldıkları paralar” da BSMV’ye tabidir. Aynı şekilde, “menkul kıymet alıp satmayı, alım satıma tavassut etmeyi, alıp sattıkları menkul kıymetler karşılığında borç ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin lehlerine kalan paralar” da BSMV’ye tabidir. “Mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar” da anılan Kanun’da BSMV’ye tabi tutulmuştur. Anılan Kanun’a göre (28/2)

⁵¹⁴ Akdoğan, age., s. 534.

⁵¹⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 419.

⁵¹⁶ Bilici, age., s. 280-281. Akdoğan, age., s. 536. Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 421.

maddede yazılı muamele ve hizmetlerden her hangi birisini “*esas iştiğal konusu olarak yapanları*” bu kanun açısından *banker saymıştır* (md. 28/3).

Yukarıda yer verilen hususlara göre BSMV konusuna giren işlemleri yapabileceklerin, Bankalar, bankerler, bazı sermaye piyasası işlemlerini meslek edinenler ile para toplama işi yapanlar olduğu anlaşılmaktadır. Fakat bu muamele ve hizmetleri “*esas iştiğal konusu olarak*” yapabilmek için bu hususta çıkarılmış kanunlar çerçevesinde yetkilendirilmek veya izin almak gerekmektedir. Gider Vergileri Genel Tebliği’ne (Seri No:87) göre bankerler ve banker sayılanlar, 6802 sayılı Kanun kapsamındaki muamele ve hizmetleri ancak bu hususta izin ve yetki veren bazı kanunlara⁵¹⁷ göre yapabilirler. Ayrıca bahse konu muamele ve hizmetleri yapabilmek için izin ve yetki verilen kuruluşların anonim şirket olması gerektiği anlaşılmaktadır.

Ayrıca Kanun’da (md. 28/3) 90 sayılı KHK’ya göre “*ikrazat işleriyle uğraşanlar*” BSMV uygulamasında banker sayılmaktadır. Ancak anılan KHK 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu ile kaldırılmıştır. Bu Kanun’a göre (Geç. md. 5) 90 sayılı KHK’ya göre izin almış ikrazatçılar, “*gerekli izinleri almak suretiyle faaliyetlerine faktoring, finansal kiralama veya finansman şirketi olarak*” devam edebileceklerdir. Anılan Kanun’a göre bu şirketlerin de anonim şirket olarak kurulması kanuni bir zorunluluktur. Öte yandan Kanun’a göre (md. 30) sigorta aracıları tarafından yapılan sigorta muamelelerinde mükellefler, sigorta şirketleridir. Meslek kuruluşlarınca sigorta aracılığı yapılması durumunda ortaya çıkacak olan iktisadi işletmelerin BSMV’nin mükellefi olmasından söz edilmez. Zira bu durumda dahi mükellef, sigorta şirketi olacaktır.

⁵¹⁷ Tebliğ’den sonra çıkan kanunlar, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu, 6362 sayılı SPK ile 32 sayılı Karar gibi.

Yukarıda yapılan açıklamalar muvacehesinde meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin BSMV mükellefi olmasından söz edilemeyeceği söylenebilir.

b. Özel İletişim Vergisi

Özel iletişim vergisi, mali amaçlı⁵¹⁸ bir vergidir. Bu verginin konusu, her nevi mobil telekomünikasyon işletmeciliği kapsamındaki “*tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri ile radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamında iletilmesine ilişkin hizmetler ile bunlar dışında kalan diğer telekomünikasyon hizmetleri*”⁵¹⁹ olarak belirlenmiştir. Bu verginin mükellefi, 6802 sayılı Kanun’a göre (md. 39) “*elektronik haberleşme hizmetlerini sunan işletmeciler*”dir. Matrahı KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşur ve bu vergi, KDV matrahına dâhil edilmez, beyanname ile beyan edilir, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak indirimi kabul edilmez⁵²⁰.

Elektronik haberleşme ile ilgili yasal düzenlemeler kapsamında bu hizmeti sunacaklara ilişkin çeşitli şartlar getirilmiştir. Bu minvalde 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu’na (md.1) göre telekomünikasyon hizmetleri, yetkilendirilen işletmeciler tarafından yürütülür. Anılan Kanun çerçevesinde Türk Telekom, her türlü telekomünikasyon hizmetlerini yürütme ve telekomünikasyon altyapısı işletme konularında yetkili kılınmıştır. Aynı Kanun’a göre (Ek. md. 33) söz konusu “*hizmetlerin yürütülmesi ve alt yapısının işletilmesi ile ilgili hak, yetki ve yükümlülükleri düzenlemek üzere*” Türk Telekom ile TÜRKSAT A.Ş arasında “*görev sözleşmesi*” düzenlenmiştir.

⁵¹⁸ Akdoğan, aga., s. 537.

⁵¹⁹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 422.

⁵²⁰ Akdoğan, age.. s. 538. Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 423.

Ayrıca Türk Telekom ile GSM işletmecileri arasında “*imtiyaz sözleşmesi*” de düzenlenebilmektedir.

Öte yandan 5809 sayılı Elektronik Haberleşme Kanunu’nda (md. 3) “*İşletmeci: Yetkilendirme çerçevesinde elektronik haberleşme hizmeti sunan ve/veya elektronik haberleşme şebekesi sağlayan ve alt yapısını işleten şirket*” olarak tanımlanmıştır. Şirket ifadesinden TTK’da düzenlenen ticaret şirketleri anlaşılmak gerekir. Nitekim Bilgi Teknolojileri Kurumunun internet sitesinde bulunan bilgiler de bu hususu teyit etmektedir. Gerçekten de yetkilendirme için başvuracaklarda aranan şartlardan ilki, “yalnızca yetkilendirmeye tabi faaliyetleri veya bununla birlikte yetkilendirme konusu hizmeti yerine getirirken gerekli faaliyetleri yürütmek üzere limited ya da anonim şirket statüsünde kurulmuş olması” olarak belirlenmiştir⁵²¹.

Yukarıdaki açıklamalardan meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin BSMV ve özel iletişim vergisinin mükellefi olmalarının söz konusu edilemeyeceği söylenebilir. Bununla birlikte bu vergiler konusuna giren hizmetlerin alıcısı olmak suretiyle bu hizmet bedelleri yanında esasen söz konusu vergilerin ödeyicisi olacakları açıktır.

4. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

Bu vergi, Türk vergi sistemine otomobil vergisi adıyla⁵²² 1957 yılında girmiş bir vergidir⁵²³. Servetten alınan vergilerden olup sadece motorlu taşıtları vergi kapsamına aldığı için özel servet vergisi olarak nitelenmekle birlikte bir çeşit resim ya da ruhsat vergisi olarak da mütalaa edilebilmektedir. Motorlu kara ve hava taşıtları bu verginin kapsamında olup ilgili sicillerde, adlarına motorlu araç kayıt ve tescil edilmiş olanlar bu

⁵²¹ <https://www.btk.gov.tr/tr-TR/Sayfalar/Yetkilendirme-Icin-Basvuru-Adimlari>. (12.10.2017).

⁵²² Bilici, age., s. 289.

⁵²³ Akdoğan, age., s. 449.

verginin yükümlüsüdür. Sicil kayıtlarında değişiklik olmadıkça, aracın mülkiyetine ilişkin uyuşmazlıklar yükümlülüğe etki etmeyecektir⁵²⁴.

Motorlu taşıtlar vergisi (MTV), 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nda düzenlenmiştir. Kanun’da (md. 5 ve 6) yer alan tarifelerde gösterilen ilgili trafik ve sivil hava vasıtaları sicillerine kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtlar bulunmaktadır. Bu taşıtlar kara (otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletler) ve hava taşıtları (uçak ve helikopter) olup tarifede belirtilen tutarlarda bu vergiye tabidir.

Kanun’a (md. 3) göre bu verginin mükellefi, *“trafik sicili ile sivil hava vasıtaları sicilinde adlarına motorlu taşıt kayıt ve tescil edilmiş gerçek ve tüzel kişiler”*dir. Anılan sicillere ilişkin mevzuat gözden geçirildiğinde, bu sicillerde adlarına taşıt ve vasıta kaydedilenlerin *“gerçek veya tüzel kişiler”* olarak ifade edildiği görülür (2920 sayılı Türk Sivil Havacılık Kanunu md. 57). 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu’nda ve bu Kanun’a istinaden çıkarılan Karayolları Trafik Yönetmeliği’nde *“Araç sahibi: Araç için adına yetkili idarece tescil belgesi verilmiş veya sahiplik veya satış belgesi düzenlenmiş kişi”* olarak tanımlanmıştır.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliği bulunmadığı göz önünde bulundurulduğunda bu işletmeler adına motorlu taşıt veya hava vasıtaları kayıt ve tescil edilemeyeceği söylenebilir. Dolayısıyla bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinden bahsedilemeyeceği değerlendirilmektedir.

⁵²⁴ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 391, 393.

5. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu

Servetten alınan vergiler grubunda yer alan ve servetin el değıştirmesi sebebiyle alınan⁵²⁵ bu vergi, bütçe gelirleri içindeki nisbi (2018 yılı için % 0,2) önemsizliğine (2018 yılı vergi gelirleri tahakkuku 906.541.843.000TL içinde anılan vergi 1.864.985.000TL'dir)⁵²⁶ rağmen veraset ve intikaller yoluyla kişilerin mal varlığı ve dolayısıyla ödeme gücünü kavrama düşüncesiyle vergi sisteminde yer bulmaktadır⁵²⁷. Karşılıksız intikaller bu verginin konusunu oluşturur. Bu intikaller ya veraset yoluyla ya da ivazsız⁵²⁸ olarak meydana gelir. Bu vergi, tevkifat/stopaj yoluyla veya beyanname verilmesi üzerine tahakkuk ettirilir. Miras yoluyla kendisine mal intikal eden kişiler bu durumu beyanname ile vergi dairesine bildirirler. Vergi oranları, veraset yoluyla intikallerde çeşitli matrah dilimlerine göre %1 ila %10 arasında, ivazsız intikallerde ise %10 ila %30 arasında değışir⁵²⁹.

1926 yılında Türk vergi sistemine 797 sayılı Kanun olarak girmiş olan⁵³⁰ bu vergi, bilahere 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Anılan Kanun'da bu verginin mükellefleri, *“veraset yoluyla veya ivazsız bir tarzda mal iktisap eden şahıslar”* olarak belirlemiştir.

Verginin mükellefi şahıslar, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek ve tüzel kişilerdir (md.1, 2/d, 5). Bu vergi, mükellefler tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur (md. 7 ve14). Kanun'da bu vergiden muaf olanlar (md. 3) *“kamu idareleri,*

⁵²⁵ Akdoğan, age., s. 463.

⁵²⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan-Göker, age., s. 397.

⁵²⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age. s. 371-372.

⁵²⁸ Bağış, yarışma ve çekilişlerde kazanılan ödüller, spor-toto ikramiyelerinde olduğu gibi.

⁵²⁹ Bilici, age., s. 292-297. Akdoğan, age., s. 472-473.

⁵³⁰ Akdoğan, age., s.463.

emekli ve yardım sandıkları, kamu yararına çalışan dernekler, siyasi partiler ile bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları kurumlar vergisine tabi olmayan teşekküller” olarak belirlenmiştir. Bunlar dışında kalmakla birlikte tüzel kişilere ait olup “*kamunun yararlanması için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulmuş olan teşekküller*” de bu vergiden muaftır⁵³¹.

Kanun’da derneklere (kamu yararına çalışanlar hariç) ya da meslek kuruluşlarına doğrudan tanınmış bir muaflık bulunmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla meslek kuruluşları, veraset yoluyla veya ivazsız surette mal iktisap ettiklerinde bu verginin mükellefi olurlar. Bununla beraber tüzel kişi meslek kuruluşları tarafından “*kamunun yararlanması için araştırma, kültür, sanat, sağlık, eğitim, din, hayır, imar ve spor gibi amaçlarla*” çalıştırılan kurumlarının bu vergiden muaf olacağı söylenebilir.

Kanun’a (md.4) göre veraset murisin kişisel eşyaları, miras paylarının bir bölümü, hediye ve benzeri intikallerde, sadakalarda, ivazsız intikallerde ve ikramiyelerde, yardımlar ve sosyal nitelikteki ödemelerde⁵³² ve maddede yazılı diğer intikallerde çeşitli istisnalar bulunmaktadır. Bu verginin konusuna giren intikallerden, istisna hükümlerinde belirtilen şartlarla vergi alınmamaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, tüzel kişilikleri bulunmasa bile veraset yoluyla veya ivazsız olarak mal iktisap ettiklerinde, vergisel kişilikleri itibariyle bu verginin mükellefi olacağı değerlendirilmektedir.

⁵³¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age. S. 387-388. Akdoğan, age., s. 467.

⁵³² Akdoğan, age., 467-470.

6. Emlak Vergisi Kanunu

1970'ten 1986'ya kadar merkezi idarece tahsil edilen emlak vergisinin idaresi ve tahsili 1985'te belediyelere bırakılmış ve 2002 yılında beyan usulü terk edilmiştir⁵³³. Belediyelerce tarh ve tahsil edilen emlak vergisi, bina, arsa ve arazi şeklindeki taşınmazlar üzerinden alınmaktadır. Yerel nitelikte fonksiyon gören emlak vergisinin mükellef sayısı ve kapsamı itibariyle önemli olduğu söylenebilir⁵³⁴. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na göre emlak vergisi, “bina vergisi ve arazi vergisi” olarak tarh ve tahsil edilmektedir. Bu vergilerin mükellefi, “*binanın veya arazinin maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yok ise binaya veya araziye malik gibi tasarruf edenler*” olarak belirlenmiştir. Hisseli binalarda bina vergisinin mükellefi, hisseleri oranında hisse sahipleridir, binaya elbirliğiyle malik olanlar ise bu vergiden müteselsilen sorumludurlar (md.3, 13). Bu hükümlere göre bina ve arazi vergisinin mükellefi gerçek kişiler, tüzel kişiler, Türk veya yabancı ülke uyruğunda olan kişiler olabilmektedirler⁵³⁵.

Emlak vergisiyle ilgili olarak daimi ve geçici muaflıklar ile daimi ve geçici istisnalar bulunmaktadır (md.: 4, 5; 14,15,16). Muaflıklarda bina veya arazinin kiraya verilmemiş olması⁵³⁶ şartı vardır. Söz konusu muaflık ve istisna hükümlerinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelere özel olarak tanınmış bir muaflık veya istisnaya rastlanılmamıştır. Benzer şekilde dernek ve vakıflar için de özel olarak tanınmış bir muafiyet veya istisna yoktur. Sadece “*kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olan vakıflar*” için (md. 4/e ve m, 14/c) bazı muaflıklar bulunmaktadır. Öte yandan 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'na göre kurulan

⁵³³ Bilici, age., s. 298.

⁵³⁴ Akdoğan, age., s. 551.

⁵³⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 361.

⁵³⁶ Akdoğan, age., s.556.

kooperatiflerin sahip oldukları kendi binaları (md.4-p) için bina vergisi muaflığı bulunmaktadır. Her ne kadar, “*bina ve arazi vergisinde muaflık ve istisnaların bu kanuna eklenmek veya kanunda değişiklik yapılmak suretiyle bu kanunda yer alması*” esası (md. 22) bulunsa da, kooperatiflere tanınmış olan vergi kolaylıklarından tohumculuk alt birlikleri ile Türkiye Tohumcular Birliğinin de yararlanacağına dair 5553 sayılı Kanun’un 16’ncı maddesi hükmü göz önünde bulundurulduğunda, meslek kuruluşlarından olan tohumculuk alt birlikleri ile Türkiye Tohumcular Birliğinin kooperatifler gibi sahip oldukları kendi binaları için bina vergisi muaflığından yararlanabileceği değerlendirilmektedir.

Alt birlikler ve Türkiye Tohumculuk Birliği, kurumlar vergisi mükellefiyeti olmayan kurumlardır. Oysa kooperatifler kurumlar vergisi mükellefidirler. O halde bu verginin mükellefi olan/olmayan kooperatiflere tanınmış bu vergi kolaylıklarından sadece bu birliklerin kendisinin yararlanabileceği söylenebilir. Ancak bu birliklerin kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmelerinin böyle bir vergi kolaylığından yararlanmasının söz konusu edilmeyeceği değerlendirilmektedir. Ayrıca “*hastane, sağlık, rehabilitasyon, teşhis ve tedavi merkezleri, yurt, yetimhane, revir, kreş, kütüphaneler ve işyerlerinin sahibi olanlar*” kazanç amacı olmaması şartıyla bina vergisinden muaf olabilmektedir (md. 4. f). Bu muaflıktan hükümde yer alan şartlarla meslek kuruluşlarının da yararlanabileceği düşünülmektedir. Fakat meslek kuruluşlarının kazanç gayesiyle bu tür yerleri işletmesi halinde, anılan hüküm uyarınca bina vergisinden muaflık söz konusu olmayacaktır. Taşınmazların kaydedildiği tapu kütüğünde taşınmazın maliki sıfatıyla ya gerçek kişiler ya da tüzel kişiler kayıtlı olabilmektedir. Dolayısıyla taşınmazlara ilişkin olan bina, arsa veya arazinin tapuda kayıtlı maliki olabilmek için gerçek veya tüzel kişi olmak gerekir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait olan fakat tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin, bir taşınmaz malik veya intifa hakkı sahibi olma imkânı kanunen mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin bina veya arazi vergisinin mükellefi olamayacağını söylemek mümkündür. Bununla birlikte maliki veya intifa hakkı sahibi bulunmayan bir binaya veya araziye, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait bir iktisadi işletmenin malik gibi tasarruf ediyor olması durumunda bu bina ve araziye ait emlak vergisinin mükellefinin, o iktisadi işletmenin sahibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olacağı söylenebilir.



III. VERGİ MATRAHLARININ TESPİTİ

A. KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ

1. Kurum Kazancı

Kurum kazancı, gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından birinden veya birkaçından oluşur⁵³⁷. Yani kurum kazancı, “*ticari, zirai ve mesleki kazançlar, ücretler, gayrimenkul ve menkul sermaye iratları ve diğer kazanç ve iratlar*” olarak sayılan gelir unsurlarından oluşur⁵³⁸.

Bu verginin matrahı Kanun’da, “*bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı*” olarak ifade edilmiştir. Kurumca elde edilen hasılatın giderlerin indirilmesiyle bulunan safi kurum kazancı GVK’nın ticari kazançlara ilişkin hükümleri esas alınarak hesap dönemi itibarıyla tespit edilir. Zirai faaliyet gösteren kurumların safi kurum kazancı hesaplanırken GVK’nın 59’uncu maddesi hükümleri de dikkate alınır⁵³⁹. Belirli bir dönemdeki hasılat ile yine aynı dönemdeki giderler arasında oluşan fark “safi kurum kazancı” olup bu kazanç GVK’da (md. 2) sayılmış olan gelir unsurlarından oluşur. Fark etmeksizin her türlü kaynaktan sağlanan kazanç ve iratların tamamı, “kurum kazancı” adı altında birleşir⁵⁴⁰. Bu kazanç, tam mükellef kurumlar için niteliğine bakılmaksızın ve topluca kurum kazancı diye adlandırılır⁵⁴¹.

⁵³⁷ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 1037.

⁵³⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.338.

⁵³⁹ Vural, age., s. 361. Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 198.

⁵⁴⁰ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 1039.

⁵⁴¹ Vural, age., s. 360. Fakat KVK’nın 22’nci maddesindeki dar mükellefiyette safi kurum kazancına ilişkin düzenlemeye göre dar mükellef kurumların ticari ve zirai kazançlar dışındaki kazanç ve iratlar hakkında GVK’nın bu kazanç ve iratlara ilişkin hükümleri uygulanır.

Tam mükellef kurumlar açısından hesap dönemine ait safi kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi hesaplanır (md. 6/1.f). Kurumlar vergisine tabi tutulacak olan safi kurum kazancı, GVK'daki ticarî kazanç hakkındaki hükümlere (md. 37-44) göre tespit edilir (md. 6/2. f). Bu tespit işleminde GVK'nın ticari kazançla ilişkin tahakkuk esası⁵⁴² geçerli olacaktır.

Kurumların zirai faaliyete dair kazançlarının tespitinde, GVK'nın bu husustaki hükmü (md. 59/son f.) göz önünde bulundurulur. Buna göre zirai kazancın bilanço esasına göre tespiti halinde, zirai işletme hesabında hasılat ile bu hasılatтан indirilebilecek ve indirilemeyecek giderlere ilişkin hükümlerin bulunduğu 56 ila 58'inci madde hükümleri de dikkate alınarak, ticari kazancın hükümleri uygulanır.

Ticari kazancın tarifi ve hangi faaliyetlerin ticari kazanç kapsamında olduğu (md. 37); bilanço ve işletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti (md. 38, 39), safi kazancın tespitinde kazançtan indirilmesine izin verilmiş olan giderler (md. 40), kazançtan gider olarak *“indirimi kabul edilmeyen ödemeler”* (md. 41) bu kapsamdadır. Yıllara sâri inşaat ve onarım işlerinde *“kâr veya zararın tespit edileceği zaman”*, *“müşterek genel giderlerin ve amortismanların dağıtımı”* ve bu tür işlerin bitimine ilişkin belirlemeler bulunmaktadır (md. 42, 44). Ayrıca bu kapsamda ulaştırma işlerinde matrahın tespitine dair hükümler de bulunmaktadır⁵⁴³ (md. 45).

VUK'a göre kurumlar vergisi mükellefleri, birinci sınıf tüccardır. Dolayısıyla defterlerini bilanço esasına göre tutmakla yükümlüdürler (VUK md. 177). Bu kapsamda, yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri⁵⁴⁴ tutulması gerekmektedir. Sermaye

⁵⁴² Tahakkuk esasında, bir hasılatın veya harcamanın gelir veya gider olarak dikkate alınması için alacak veya borç olarak tahakkuk etmesi yeterli olup tahsil veya tediyesi şart değildir.

⁵⁴³ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 199-201.

⁵⁴⁴ Kızılot, Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması, s. 1047.

şirketleri ve kooperatifler hariç olmak üzere, kazançları kurumlar vergisine tabi diğer mükelleflerin Maliye Bakanlığı'ndan alacakları izinle işletme hesabı esasına göre defter tutmaları mümkündür⁵⁴⁵. Bu durumda meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kural olarak bilanço esasına göre defter tutmak ve kazançlarını bilanço esasında tespit etmek zorundadırlar. Bununla birlikte bu iktisadi işletmeler, Bakanlıktan izin almak suretiyle işletme hesabı esasına göre işletme defteri tutabilirler⁵⁴⁶ ve kazançlarını işletme hesabı esasında tespit edebilirler.

Bilanço esasında kurum kazancı, ticari kazanç gibi hesap dönemi başında ve sonunda işletmede bulunan öz sermayenin mukayesesi⁵⁴⁷ sonucunda ortaya çıkan farktan işletmeye ilave edilmiş olan değerlerin indirilmesi ve bu farka işletmeden çekilmiş olan değerlerin ilavesi suretiyle hesaplanır. Bu hesaplamada VUK'un "değerleme" hükümleri ile GVK'nın safi kazancın tespitinde indirilmesine müsaade edilmiş olan giderler ile kazançtan gider olarak indirilmesine izin verilmeyen ödemeler de dikkate alınır⁵⁴⁸. İşletme hesabı esasında ise işletme hesabı özeti'nin sağında hasılat (satılan emtia ve sunulan hizmetlerin karşılığında elde edilen tüm gelirler ve envanter sonucu tespit edilen emtianın mevcut değeri) ile solunda masraflar (dönem başındaki emtianın mevcut değeri, satın alınan emtianın değeri ve yapılan tüm giderler) yazılır ve bunlar karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda gelir toplamı gider toplamından büyük ise safi kar; aksi durumda zarar vardır. Toplamların denk olması halinde özsermayede bir değişiklik

⁵⁴⁵ Vural, age., s. 361. Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 202.

⁵⁴⁶ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 1051.

⁵⁴⁷ Vural, age., s. 363. Sermaye sabit olup özsermaye, işletmenin faaliyet sonuçlarına bağlı olarak değişkendir.

⁵⁴⁸ Vural, age., s. 361.

olmadığı için ne kar ne de zarar söz konusu değildir⁵⁴⁹. Diğer bir ifadeyle başa baş durumu vardır.

Bilanço esasına göre defter tutan ve kazancı bu esasa göre belirlenen meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, hesap dönemi başında düzenleyeceği bilançodaki öz sermayesi ile dönem sonu bilançosundaki öz sermayesi kıyaslanır. Bu kıyaslamada ortaya çıkan farktan dönem içinde işletmeye ilave edilmiş olan değerler çıkarılır. Aynı dönemde işletmeden çekilenler ise öz sermaye farkına ilave edilir. Dönem başındaki ve sonundaki öz sermaye tutarları, iktisadi işletmenin bilançolarında bulunan iktisadi kıymetlerin VUK'un "değerleme" ile ilgili hükümleri esas alınarak belirlenir.

2. İndirilebilecek Giderler

Alınan mal veya hizmetlerin bedelleri duruma göre ya doğrudan gider ya da maliyet olarak kaydedilir. Örneğin satmak için alınan bir malın alış bedeli gider değil o malın maliyetine kaydolunur. VUK'da bazı giderlerin, maliyet veya gider yazılması konusunda bazı kurallar konulmuş (md. 272: "*gayrimenkullerin genişletilmesi veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılmış giderler*") veya mükelleflere bazı seçimlik haklar (md. 270: "*gayrimenkullerin alımı ile ilgili noter, mahkeme ... giderleri*") tanınmıştır⁵⁵⁰.

Kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün olanlara ilişkin düzenlemeler KVK'da, GVK'da, VUK'da, KDVK'da ve diğer çeşitli kanunlarda bulunmaktadır.

⁵⁴⁹ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 1052, 1053.

⁵⁵⁰ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 294.

Mükellefler safi kurum kazancının tespitinde KVK'da (md. 8) yazılı giderleri, hasılatı ayrıca indirebilirler. Safi kurum kazancının tespitinde daha önce de belirtilmiş olduğu üzere GVK'nın 40'ıncı maddesinde yazılı giderler de Kanun'da yapılan yollamalar⁵⁵¹ dolayısıyla kazançtan indirilebilir⁵⁵².

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin safi kurum kazancı hesaplanırken hasılatı ayrıca indirilebilecek giderler⁵⁵³ içinde (md. 8) aşağıda belirtilenlerin söz konusu olabileceği değerlendirilmiştir.

- “Menkul kıymet ihraç giderleri
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler
- Katılım bankalarına katılma hesabı karşılığında ödenen kar payları”

Öte yandan kurum kazancından indirilmesi mümkün olan GVK'da yazılı (md. 40) giderler özetle şunlardır⁵⁵⁴. Bu giderler de gayrisafi hasılatı ayrıca indirilebilir⁵⁵⁵.

- Kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler
- İstihdam edilenlerin yiyecek, giyecek, sigorta primi vb. giderleri
- İş ile ilgili olup sözleşme, yargı kararı veya kanuna istinaden ödenen, işletme sahibinin şahsi kusurundan doğmamış olan zarar, ziyan ve tazminatlar

⁵⁵¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 338.

⁵⁵² Vural, age., s. 415. Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 293.

⁵⁵³ Vural, age., s. 428.

⁵⁵⁴ Vural, age., s. 416.

⁵⁵⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 338.

- Kiralanmış olan taşıtlara, işletmeye ait olan ve işletmede kullanılan taşıtlara ilişkin; tamir, bakım, yakıt, kasko, sigorta vb. giderleri

- Ayni vergi, resim ve harçlar

- İktisadi işletmenin envanterine kayıtlı olan iktisadi kıymetlere ait amortismanlar

- İşveren sendikalarına ödenen aidatlar

- İstihdam edilen ücretliler için bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları

- Gıda bankacılığı yapanlara (dernek ve vakıflar) bağışlanan gıda maddeleri

Genel giderler, nasıl olursa olsun ticari organizasyonun mevcudiyeti halinde, zorunlu olarak yapılan giderlerdir. Yani bu giderler, yapılan faaliyete değil; var olan ticari organizasyona bağlıdır⁵⁵⁶. Kazançtan indirilecek giderler konusu sadece kanundaki maddelere bakılarak netleştirilecek bir husus olmayıp, giderlerin çeşidine, mahiyetine, kime ilişkin olduğuna, belgelendirilmesine, kaydedilmesine, fiilen ödenip ödenmediğine ve bunlar gibi çok çeşitli unsurlara bağlıdır. Dolayısıyla yapılan giderlerin kazançtan indirilip indirilemeyeceği hususunda, Maliye Bakanlığı'nın ve GİB'in görüşleri ile yargı kararları göz önünde bulundurularak işlem yapılması mükellefler açısından ilave vergi ve cezalarla karşılaşma bakımından daha az riskli bir yol olacaktır.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin GVK'nın 40'ıncı maddesinde yazılı giderleri kanundaki şartlar kapsamında dönem kurum kazancından indirebileceği açıktır. Buna karşın sermaye şirketleri, katılım bankaları ile sigorta ve reasürans şirketlerine özgülünen KVK'nın 8'inci maddesinde yazılı giderlerin, kamu kurumu niteliğindeki

⁵⁵⁶ Kızılot, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, s. 1154.

meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler açısından söz konusu olmayacağı söylenebilir. Ayrıca VUK'da ve KDVK'da net kurum kazancının hesaplanmasında indirilebilecek giderler konusunda bazı düzenlemeler bulunmaktadır⁵⁵⁷. Buna göre “*gayrimenkul alımlarında yapılan noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergileri*” olarak sayılan giderlerin maliyet bedeline dâhil edilmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi mümkündür. Şüpheli ticari alacaklar için kanunda yazılı şartlara uygun olarak belirlenmiş karşılıklar da kurum kazancının tespit edilmesi muamelesinde gider olarak dikkate alınabilir. VUK'a göre değersiz alacak sayılan alacaklar da gider kaydedilebilmektedir. Ayrıca reeskont faiz giderleri de bu kapsamda olup bunların kanuna uygun olması kaydıyla gider olarak yazılması mümkündür.

KDVK'ya göre indirimi yasaklanan KDV'lerin, aynı Kanun'un 58'inci maddesindeki hükmün zıt anlamından hareketle kurum kazancının tespit edilmesinde gider olarak indirimi kanunen imkân dâhilindedir. Fakat vergi kanunlarında indirimi kabul edilmeyen/yasaklanan giderlere ait KDV'lerin kurum kazancının tespit edilmesinde gider olarak indirilmesi de kabul edilmez⁵⁵⁸.

GİB'e göre⁵⁵⁹, özel okul işletmeciliği faaliyetinde bulunan vakfa ait iktisadi işletme için muhtelif bankalardan vakıf adına TL ve döviz olarak alınan krediye ilişkin olarak bankaca tahakkuk ettirilen faizler ile diğer masrafların, vakıf tarafından alınan kredi tutarının iktisadi işletmenin hesabına aktarılmış olması ve iktisadi işletme için kullanılmış olduğunun belgelendirilmesi şartıyla iktisadi işletmeye ait kurum kazancının tespit edilmesinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

⁵⁵⁷ Vural, age., s. 442-446

⁵⁵⁸ Vural, age., s. 447.

⁵⁵⁹ GİB'in 30.07.2013 tarihli ve 62030549-125[8-2012/215]-1131 sayılı özelgesi.

İktisadi işletmeye ait “kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan genel giderler”, kazancın tespitinde indirilebilir. Dolayısıyla kazancın elde edilmesi ve idamesiyle ilgisiz olan, iktisadi işletmenin ait olduğu meslek kuruluşu tarafından yapılan giderlerin iktisadi işletmenin kazancının tespit edilmesinde gider olarak indirilmesi kabul edilmez. Zira bu tür iktisadi işletmeler diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibidir. İktisadi işletmenin tüzel kişiliği olmasa da ait olduğu dernek, vakıf veya bunlar gibi addolunan kurum ve kuruluşlardan ayrı bir vergi mükellefiyeti kişiliği bulunmaktadır. Bu sebeple iktisadi işletmeyle ilgisi olmayan ait olduğu kurumla ilgisi olan giderlerin iktisadi işletmenin vergi matrahlarının tespitinde gider kabul edilmesi kanunen mümkün olamaz.

Özetle belirtmek gerekirse, diğer kurumlar vergisi mükellefleri gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iktisadi işletmeleri de vergi kanunları ve diğer kanunlarda indirimine müsaade edilen giderlerini, kanunlarla belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde belgelendirmek, kanuni defterlerine kayıt nizamına uygun olarak kaydetmek suretiyle kazanç tespitinde gider olarak dikkate alabilir.

3. Kabul Edilmeyen Giderler

a. Genel Olarak

GVK’nın ticari kazanç hükümleri uygulanarak tespit edilen safi kurum kazancının tespitinde, bilanço ve işletme hesabı esaslarına göre (md. 38, 39) kazanç tespiti işleminde, GVK’nın giderlere ilişkin hükümleri (md. 40, 41) de göz önünde bulundurulur. Bu durumda, kurumlar vergisi mükellefleri safi kurum kazancının tespitinde GVK’da indirimi yasaklanmış olan giderleri kazançlarından indiremeyeceklerdir. Bununla birlikte anılan maddedeki işletme sahibinin yaptığı bazı ödemelerin gerçek kişi gelir vergisi mükelleflerine özgü olduğu göz önünde bulundurulduğunda gelir vergisi mükelleflerine özgü bu tür giderlerin kurumlar vergisi mükellefleri ve dolayısıyla kamu kurumu

niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler açısından söz konusu olmayacağı anlaşılmaktadır.

Öte yandan GVK'da yazılı indirimi kabul edilmeyen diğer giderler, benzer bir şekilde KVK'da (md. 11) kurumlar vergisi mükelleflerine özgü olarak sayılmıştır. Bunlar *“öz sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan faizler, örtülü sermaye üzerinden ödenen ya da hesaplanan faizler, kur farkları ve benzeri giderler, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançları, yedek akçeler, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında satılmasından doğan zararlar ile bunlara ilişkin komisyonlar ve giderler”* olarak bilinmektedir⁵⁶⁰. KVK'da (md. 11) kabul edilmeyen bazı indirimlerin (d, f, g, h, ı, i bentlerindeki) GVK'da (md. 41) da (6, 7, 8, 9, 10'ncü bentlerde) bulunduğu anlaşılmaktadır. Her iki Kanun'da bulunan giderler şunlardır: *“Kurumlar vergisi, vergi cezaları, her türlü para cezaları, gecikme zam ve faizleri, pişmanlık zammı, kurumun, ortaklarının, yönetici veya çalışanlarının suçlarından doğan tazminatlar, esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ait giderler ve amortismanlar, basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan doğan tazminat giderleri”*.

Her iki Kanun'da da kazançtan indirilmesi kabul edilmeyen bu giderler kurumlar vergisi mükellefi olan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler tarafından da kurum kazancından indirilemez.

Öte yandan KVK'da (md. 8) *“her türlü yedek akçeler, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyon ve benzeri her türlü giderler”*, sermaye şirketlerine özgü olup

⁵⁶⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 339.

dolayısıyla bu tür giderlerin meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerle bir ilgisinin bulunmadığı söylenebilir.

Ayrıca, diğer bazı kanunlarda da kurum kazancından indirilemeyeceği belirlenen giderler de bulunmaktadır⁵⁶¹. Örneğin, KDVK'ya göre (md. 58) hesaplanan ve indirilebilir KDV'ler, gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında kazanç tespit edilmesinde gider olarak indirilemez. Yine Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre (md. 14) Kanunda bulunan I, III ve IV sayılı tarifelerde yazılı taşıtlara ait motorlu taşıtlar vergileri (MTV) de kurum kazancından indirilmez. Bununla beraber aynı Kanun'a göre, *“ticari maksatla kullanılan uçak, helikopterler ile taşıt kiralama faaliyetiyle iştigal eden işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlara ait”* MTV'ler kurum kazancından indirilebilmektedir. 5510 sayılı Kanun kapsamında fiilen ödenmemiş sigorta primleri, 6802 sayılı Kanun'a göre “özel iletişim vergisi”, 5602 sayılı Kanun'a göre alınan “şans oyunları vergisi” de kurum kazancından indirilemez. Öte yandan VUK'a göre belgelendirilmesi zorunlu olmayan gideler (md. 228) dışında kalan bütün giderler, eğer belgelendirilemez ise bunların kazançtan indirilmesinin kabul edilmeyeceği söylenebilir. Yine VUK'a göre düzenlenmesi gereken belgede muhatap olarak başka kişi ve kurum adı bulunması (elektrik, su, telefon ve doğalgaz aboneliklerinin mükellef yerine, işyerinin sahibi kişiler adına olması hallerinde, fatura ve belgelerde yazılı harcamaların mükellefe ait olduğunun ispatı hali hariç) halinde o belgedeki giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği⁵⁶² söylenebilir.

Vadesi gelmemiş kredilere ait faizler, mal ve sabit kıymet alımlarına ilişkin kur farkları, kredi faizleri ve vade farkları, vadeli çekler için ayrılan reeskontlar, hırsızlık

⁵⁶¹ Vural, age., s. 552-556.

⁵⁶² Vural, age., s. 561-562.

sonucunda yiten para ve mallar, miadı dolan veya son tüketim tarihi geçmiş olan mallar, kıdem tazminatı karşılıkları, yöneticiler ve personele verilen temettü ikramiyeleri, sayım ve tesellüm noksanları, amortismanına tabi iktisadi kıymetlere ait olup bunların kıymetini devamlı olarak artırmaya yönelik bakım ve onarım giderleri, öğrencilere verilen burslar, iktisadi işletme sahip veya ortaklarının eğitimi için yapılan harcamalar, yurt dışındaki sosyal güvenlik kurumlarına ödenen sigorta ve emeklilik primleri, ecrimisil ödemeleri gibi giderlerin⁵⁶³ kazancın tespitinde indirilip indirilemeyeceği kanunla belirlenmiş şartlara veya konuya ilişkin Tebliğlerdeki açıklamalara bağlı olarak değişebilmektedir.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, hesap dönemine ait safi kurum kazancının tespitinde yukarıda bahsedilen giderleri indirim konusu yapamayacaktır. Kurum kazancından indirimine kanunen izin verilmeyen giderler ayrı bir hesapta takip edilmek suretiyle ticari bilanço kârının hesaplanmasında dikkate alınır. Bununla birlikte bu tür kabul edilmeyen giderler, beyannamede ticari bilanço karına ilave edilmek suretiyle mali karın yani kurumlar vergisi matrahının tespitinde göz önünde bulundurulur.

KVK'da (md.11/ 1.f. a, b ve c) yazılı “*özsermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar*” ile ilgili hususlar aşağıda ayrıca ele alınmıştır.

b. Özsermaye Üzerinden Hesaplanan Faizler

Vergi hukukunda özsermaye kavramı, muhasebe alanındaki sermaye kavramından farklıdır. Muhasebe alanındaki sermaye kural olarak işletmeye konulan nakdi ve/veya gayrinakdi değerlerin toplamını ifade eder ve mali tablolarda sabit bir

⁵⁶³ Vural, age., s. 556-577.

kalem olarak gösterilir. Bu anlamdaki sermaye ihtiyaca ve lüzuma göre artırılıp eksiltilebilir. Buna karşın vergi hukukundaki özsermaye, işletmenin faaliyet sonuçlarına göre değişebilir. Tek düzen muhasebe sistemine göre hazırlanan bilançolarda aktif ve pasif kalemleri, aktif ve pasif düzenleyici kalemler marifetiyle net değerler üzerinden görmek mümkündür. Bilançoda yer alan gerçek aktiflerden gerçek yabancı kaynakların tenzil edilmesi suretiyle özsermaye hesaplanabilir⁵⁶⁴.

VUK'a göre (md. 192) özsermaye, aktif toplamı ile borçlar arasındaki farktır. İhtiyatlar ile kâr, özsermayeye dâhil unsurlardır. Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Seri No:1)" ekinde bulunan bilançoda Öz Kaynaklar kalemi altında öz sermayenin unsurları gösterilmiştir. Buna göre öz kaynaklar *"ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıllar karları ve zararları ile dönem net karı"* kalemleri toplamından oluşmaktadır⁵⁶⁵.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından kurulan iktisadi işletmeye, nakdi veya gayrinakdi olarak faaliyetlerinde kullanmak üzere tahsis edilmiş bir sermaye olabilmektedir. İktisadi işletmenin faaliyetleri sonucunda elde edilen kar veya zararlar bu sermaye ile birlikte öz sermayeyi oluşturur. İşte bu özsermaye üzerinden iktisadi işletmenin sahibi olan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşuna hesaplanan faizlerin kurum kazancından indirilmesi kanunen kabul edilmemiştir.

c. Örtülü Sermaye Faizleri ve Kur Farkları

Örtülü sermaye, öz sermayeye dâhil edilmesi mümkün olan fonların ortaklardan veya ortakların yakınlarından alınmış gibi gösterilen borçlardır. Bu borçlar için hesaplanan faizler veya kur farkları, matrahın tespitinde gider olarak indirildiğinde vergi

⁵⁶⁴ Vural, age., s. 363.

⁵⁶⁵ Maç, **Kurumlar Vergisi**, s. 613-614.

kaybına yol açılmaktadır⁵⁶⁶. Örtülü sermaye KVK’da (md.12/1.f) düzenlenmiş bir müessesedir. KVK’ya göre “kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır”.

KVK’da örtülü sermaye müessesesi ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Kanun’daki hükümler, dernek, vakıf veya vergi uygulamalarında dernek veya vakıf kabul edilen diğer kurumlara ait iktisadi işletmeler dahil bütün kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. İktisadi işletmelere, ait veya bağlı oldukları kurum veya kuruluşlarca bir sermaye tahsis edilmektedir. Muhasebe sistemi çerçevesinde, bu iktisadi işletmelerin de gelir tabloları ve bilançoları düzenlenir. Bilançolarda, varlıkları ve alacakları ile borçları arasındaki fark⁵⁶⁷ iktisadi işletmenin öz sermayesini verecektir.

Özsermaye sıfır (0) veya negatif tutarlarda olabilir. Bu durumda ortaklardan veya ortakların ilişkili olduğu kişilerden yapılan borçlanmanın tamamının örtülü sermaye olduğu söylenebilir⁵⁶⁸. Hesap döneminin başındaki öz sermayenin üç katını aşan bir tutarda, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden borç alınmış olması halinde, bu borçlar örtülü sermaye addedilir. Örtülü sermayenin varlığı tek başına vergisel bir sorun teşkil etmez. Bu örtülü sermaye üzerinden hesaplanan ve kurum kazancını azaltıcı giderler bulunması halinde vergisel sorun oluşur. Vergi kaybına yol açan bu durumun önlenmesi için söz konusu hükümler konulmuştur.

⁵⁶⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.340.

⁵⁶⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 339.

⁵⁶⁸ Vural, age., s. 603.

Öz sermayenin VUK’a göre tespit edilmesi gerekir. Bu durumda örtülü sermaye tespiti yapılırken VUK’a uygun olmayan işlemlerin özsermaye tutarını etkilediği durumlar giderilmeli⁵⁶⁹ ve özsermaye VUK’a uygun olarak tespit edilmiş olmalıdır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları tarafından sahibi oldukları iktisadi işletmelere verilen ve işletmede kullanılan borçlar kanundaki ölçüler esas alındığında, iktisadi işletmenin öz sermayenin üç katını aştığında aşan kısma ilişkin (TL veya yabancı para ile olan) borç, KVK’ya göre (md. 12) “örtülü sermaye” olarak nitelendirilir. Örtülü sermaye faizleri, kur farkları ve bunlara benzer giderler, KVK’ya (md. 11) göre, iktisadi işletmenin kazancından indirilemez.

Bahse konu örtülü sermayeye ilişkin giderler (kur farkı hariç) ilgili hesap dönemi sonunda örtülü sermaye üzerinden dağıtılan kâr payı sayılır (md.12/7). Kanunen dağıtıldığı kabul edilmiş olan GVK (md. 75) kapsamındaki bu kâr payı da tevkifata tabidir (md. 94/1. f. 6-b/i). Bu durumda kurumlar vergisi mükellefi olan bir iktisadi işletme tarafından, ait veya bağlı olduğu (KV mükellefi olmayan veya kurumlar vergisinden muaf olan) kurum ve kuruluşa örtülü sermaye üzerinden dağıtılmış sayılan kâr payları üzerinden tevkifat yapılır.

Özetle söylemek gerekirse, iktisadi işletmelerin ait veya bağlı oldukları meslek kuruluşlarından aldığı borçlar, öz sermayelerinin üç katını aşarsa aşan bu kısım “örtülü sermaye” diye nitelendirilecektir. Eğer “örtülü sermaye” kabul edilen bu borçlar sebebiyle meslek kuruluşu lehine hesaplanan veya meslek kuruluşuna ödenen bir faiz, kur farkı ve benzeri gider var ise bunlar, kanun izin vermediği için iktisadi işletmenin kazancının tespit edilmesinde gider olarak indirilemez. Bunların iktisadi işletme tarafından kanuni defterlerine, kanunen kabul edilmeyen giderler olarak kaydedilip yıllık

⁵⁶⁹ Vural, age., s. 604.

kurumlar vergisi beyannamesinde ticari bilanço karına ilave edilmesi ve üzerinden kurumlar vergisi hesaplanması gerekir. Aksi durumda, vergi idaresince tespit edilen kanunen kabul edilmeyen bu giderler, öncelikle iktisadi işletme için matrah farkı olarak kabul edilir ve üzerinden cezalı kurumlar vergisi tarh edilir. Ayrıca bu giderler, iktisadi işletmenin sahibi (kurumlar vergisi mükellefi olmayan) meslek kuruluşuna dağıtılmış kar payı olarak kabul edilir ve üzerinden cezalı olarak gelir vergisi tevkifatı yapılır. Buna karşın örtülü sermaye sayılan borçlar iktisadi işletmede kullanılmış olsa da bu borçlar üzerinden her hangi bir gider hesaplanması veya ödenmesi söz konusu olmadığına iktisadi işletme açısından örtülü sermaye müessesesi kapsamında bir eleştiri olmayacaktır.

d. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Dağıtılan Kazançlar

Kazancın örtülü yoldan dağıtılması esasen vergilendirilmemiş bir gelirin, kardan pay verme veya sermayenin geri ödenmesi halleri haricinde ortaklara veya ilişkili kişilere aktarılmasıdır. Kazancın örtülü yoldan dağıtılması; kiralama, ödünç alma-verme, mal ve hizmet alım satımı, imalat ve inşaat işlemleri ile ücret, ikramiye ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler arkasına gizlenir⁵⁷⁰. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı (TFYÖKD), KVK’da (md. 13) düzenlenmiş olup vergi güvenliği sağlayan bir müessesedir. KVK’ya göre (md. 13/1) “*Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış olduğu*” kabul edilmektedir. İlişkili kişi kavramı Kanun’da (md. 13/2) en geniş anlamda tanımlanmıştır. Buna göre, “*kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi*

⁵⁷⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 341. Vural, age., s. 659.

veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumlar” ilişkili kişilerdir.

Tam mükellef kurumların, “... aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdiği yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü yoldan dağıtıldığının kabulü Hazine zararı doğması” şartına bağlanmıştır. Hazine zararı “*emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak belirlenen fiyat veya bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmiş olması*” şeklinde tanımlanmış olup kazancın örtülü yoldan dağıtıldığının kabulü için bu şartın gerçekleşmiş olması gerekir (md. 13/7).

Kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmeler ile ait veya bağlı oldukları kurum veya kuruluşlar (dernek, vakıf veya vergi uygulamasında bunlar gibi kabul edilenler) arasında vuku bulan işlemlerde kazancın örtülü yoldan dağıtıldığından söz etmek için Hazine zararı şartının var olup olmadığına bakılmaz. Zira Hazine zararı şartı, tam mükellef kurumlar arasındaki işlemlerde⁵⁷¹ aranır. Kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletme tam mükellef kurum olmakla birlikte, iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu (dernek, vakıf, meslek kuruluşları gibi) kurum ve kuruluş tam mükellef kurum değildir. Dolayısıyla bunlar arasındaki işlemlerde Hazine zararı şartı aranmayacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin tamamını kapsayan bu husustaki hükümler tabii olarak derneklere, vakıflara veya vergi uygulamalarında dernek veya vakıf addedilen kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmeleri de kapsar. Dolayısıyla bu kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin sahibi meslek kuruluşlarıyla yapacağı alım-satım,

⁵⁷¹ Vural, age., s. 654.

kiralama, hizmet ifası, ödünç verme gibi işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine uyması gerekir.

Meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmeler de ilişkili kişilerle yani ait veya bağlı oldukları meslek kuruluşlarıyla olan alım-satım, inşaat, imalat, kiraya verme, kiralama, ödünç alma-verme gibi işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelleri “emsallere uygunluk ilkesi” ile ilgili hükümlere göre tespit etmeli ve uygulamalıdır. Bu tür işlemlerde emsallere aykırı bir şekilde yüksek veya düşük bedel veya fiyat uygulanması yoluyla meslek kuruluşlarına aktarılan kazançlar iktisadi işletmesince örtülü yoldan dağıtılan kazanç addedilir ve kazanç dağıtan iktisadi işletme bünyesinde kurumlar vergisi matrahının eksik teşekkülüne ve dolayısıyla vergi zıyına yol açar.

GİB bir vakfın “*iktisadi işletmesine nakdi veya ayni borç vermesinin*”, bu borcun “*vakfın ve iktisadi işletmenin karşılıklı olarak hesaplarında gösterilmesi kaydıyla*” mümkün olduğunu, verilen bu borçlar için faiz hesaplanması durumunda, uygulanacak olan faiz oranının, KVK’daki (md. 13) hükümlere göre değerlendirilmesi gerektiğini⁵⁷² belirtmiştir.

GİB başka bir özelgede⁵⁷³ vakıf adına tescilli taşıtların vakfa ait iktisadi işletmede kullanılması sebebiyle iktisadi işletmesince vakfa yapılan kira ödemelerinin ve bu taşıtlar için yapılan bakım, onarım, tamir, akaryakıt giderlerinin, iktisadi işletmenin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirebileceği ifade edilmiştir. Aynı özelgede vakıf adına tescilli olan fakat iktisadi işletmeye ait olmayan bu taşıtlar için amortisman ayrılmasının ve amortisman giderinin kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı bildirilmiştir.

⁵⁷² GİB’in 11.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.16.16.02-300.11.85-19 sayılı özelgesi.

⁵⁷³ GİB’in 10.10.2012 tarihli ve 13649056-2011-KVK-ÖZE-03-303 sayılı özelgesi.

Özetlersek, meslek kuruluşlarının sahibi olduğu iktisadi işletmelerle olan alım-satım, kiralama, ödünç, imalat ve inşaat, ücret ödeme gibi işlemlerde emsallere uygun fiyat ve bedelleri esas alması kanun gereğidir. Aksi durumda, iktisadi işletme tarafından, kazancın örtülü yoldan ait veya bağlı olduğu meslek kuruluşuna yani ilişkili kişiye dağıtıldığı kabul edilir. Bu kabulün sonucunda ise iktisadi işletme adına cezalı kurumlar vergisi tarh edilmesi durumu söz konusu olabilir. Öte yandan (kurumlar vergisi mükellefi olmayan) ilişkili kişisi meslek kuruluşuna iktisadi işletme tarafından dağıtılmış kâr payı sayılan KVK (md. 13/6) kazanç üzerinden ayrıca vergi zıyaı cezalı gelir vergisi tevkifatı tarh edilmesi (GVK md. 94/1. f.-6/b-ii) gerekir.

e. İktisadi İşletmenin Meslek Kuruluşunun Giderlerini Karşılması

Kurum kazancından indirilebilecek giderlere ilişkin hükümler göz önünde bulundurulduğunda, meslek kuruluşunun giderlerinin iktisadi işletmesince kazançtan indiriminin kanunen caiz olmayacağı söylenebilir. Zira giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi için mahiyeti kanunda belirtilmiş indirilebilir giderlerden olması gerekir. Genel giderlerin ise kazancın tespitinde indirilebilmesi için bu “kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi” amacıyla yapılması gerekir. Bu esaslar göz önünde bulundurulduğunda, kurum kazancının elde edilmesi ve idamesi için gerekli ve zorunlu olmayan mahiyette giderlerin kurum kazancından indirilmesine kanun müsaade etmemektedir. Öte yandan indirilebilecek giderlerin, kurum kazancı sebebiyle vergi mükellefi olan kişiye ait olması ve bu giderlere ait belgelerin mükellef adına düzenlenmiş olması da şarttır. Derneğin iktisadi işletmeyle ilgisi olmayan giderlerinin, iktisadi işletme tarafından karşılanmış olması durumu, KVK’da (md. 13) düzenlenen “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” müessesesi kapsamında değerlendirilir. İktisadi işletmesi tarafından ilişkili kişi olan derneğe “*emsallere uygunluk ilkesi*” hükümlerine aykırı olarak bedelsiz hizmet sunulduğu kabul edilerek dernekten alacak

olarak nitelenecek olan gider tutarları için emsal bedele uygun faiz geliri tahakkuk ettirilerek kurum kazancına ilave edilir.

GİB, bir dernek ve iktisadi işletmesinin birlikte kullandığı gayrimenkule ait kira ödemelerinin iktisadi işletmeye isabet eden kısmının, bu giderin kurum kazancının elde edilmesiyle doğrudan ilgisinin bulunması halinde kurum kazancından indirilebileceğini, dernek tarafından ödenen kira giderlerinin ise iktisadi işletmenin kurum kazancıyla ilişkilendirilmemesi gerektiğini belirtmiştir⁵⁷⁴.

f. Alınan Bağış ve Yardımların İktisadi İşletmeye Aktarılması

Önceki bölümlerde açıklanmış olduğu üzere, iktisadi işletmenin şu belirgin özellikleri vardır: bir derneğe veya vakfa, ya da vergi uygulamalarında bunlar gibi kabul edilen kuruluşa ait veya bağlı olmak, faaliyeti devamlı olmak ve ticari, sınai veya zirai işletme olmak. Ayrıca ticari faaliyete mahsus niteliklerden biri olan, bir organizasyona tabi olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alıp-satmak, imalat ya da hizmet ifası gibi faaliyetler iktisadi işletmeyi oluşturur. Bu sayılanlar şeklinde yapılan iktisadi faaliyetler karşılığında bir bedel alınmıyor olması halinde iktisadi işletme oluşmadığı kabul edilmektedir. Bu kapsamda bazı hallerde her hangi bir bedel alınmamış olmakla birlikte hizmet sunulan veya imalat yapılan ya da mal satılan kişilerden veya bunların velilerinden bağış, yardım adı altında aynı veya nakdi değerler alınması söz konusu olabilmektedir. Bu durumlarda, iktisadi işletmenin unsurları kapsamında değerlendirilerek, iktisadi işletme oluşup oluşmadığı sonucuna varılacaktır.

GİB, aldığı aynı ve nakdi bağış ve yardımların bir kısmını, işlettiği yurttaki öğrencilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere öğrenci yurdu şeklindeki iktisadi işletmesine

⁵⁷⁴ GİB'in 24.03.2017 tarihli ve 62030549-120[94-2016/291]-83813 sayılı özelgesi.

aktaran bir derneğe, aktarılan bu tutarların anılan iktisadi işletmenin kurum kazancına dâhil edilmesi gerektiği yönünde görüş vermiştir⁵⁷⁵. GİB aynı özelgesinde, bahse konu aynı ve nakdi yardımların bir kısmının dernekçe iktisadi işletmesine aktarılmasının, bu işlemde mal teslimi ve hizmet ifası niteliği bulunmadığı için KDV'ye tabi olmayacağını belirtmiştir.

4. Muafiyet ve İstisnalar

KVK'ya (md. 4) göre, genel olarak kamu idare ve kuruluşlarına bazı faaliyetlerine münhasır muafiyetler tanınmış olduğu anlaşılmaktadır. Anılan madde gözden geçirildiğinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelere tanınmış bir muafiyet bulunmamaktadır. Bununla birlikte kanunla (md. 4/1.n), *“organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler”* bu vergiden muaf tutulmuştur⁵⁷⁶.

Aynı Kanun (md. 5) bu vergiden istisna edilmiş olan kazançları da belirlemiştir. Buna göre iştirak kazançları istisnası, rısturn istisnası, emisyon primi istisnası ve eğitim-öğretim kurumlarının işletilmesinden doğan kazançlarda süreli istisna gibi diğer istisnalar bu maddedeki şartlara bağlı olarak kurumlar vergisi mükelleflerinin yararlanabileceği istisnalardır⁵⁷⁷.

⁵⁷⁵ GİB'in 17.02.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125[6-2013/17]-85 sayılı özelgesi.

⁵⁷⁶ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 347.

⁵⁷⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 348.

KVK'da (md. 5) bulunan istisna hükümleri gözden geçirildiğinde, meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, faaliyet konularına bağlı olarak iştirak kazançları istisnasından, aktiflerine kayıtlı iştirak hissesi satış kazancı istisnasından ve eğitim öğretim kazançları istisnasından kanundaki şartları sağlamak kaydıyla yararlanabileceği söylenebilir. Bununla beraber Kanun'un "*İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez*" (md. 5/3. f) hükmünün göz önünde bulundurulması gerekir⁵⁷⁸.

5. Zarar Mahsubu

Geçmiş yıllara ait zararlar beş yılla sınırlı olmak ve kanundaki diğer şartlarla (KVK, md. 9) beyannamede matrahın tespitinde kazanç bulunması halinde mahsup edilebilir. Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler beyannamelerinde kurumlar vergisi matrahını hesaplarken geçmiş beş yıla⁵⁷⁹ ait zararlarını, ilgili yıllar beyannamelerinde her yıla ait tutarlar ayrı ayrı gösterilmiş olmak şartıyla, en önceki hesap döneminin zararından başlamak suretiyle yıl atlanmaksızın ve sırasıyla⁵⁸⁰ mahsup edebilecektir⁵⁸¹.

Zarar mahsubu beş yıllık süre ile sınırlandırılmış olup beş yılda geçmiş yıllara ait zararlar kar ile mahsup edilemiyor ise mahsup edilemeyen zarar sermayede meydana

⁵⁷⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 349.

⁵⁷⁹ Beş yıllık süre, zararın doğduğu hesap dönemini izleyen hesap dönemi başından başlar. 2019 hesap döneminde doğan zarar, beş yıl içinde ve ne geç 2024 hesap döneminde mahsup edilebilir.

⁵⁸⁰ Vural, age., s. 450.

⁵⁸¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 339.

gelen bir azalma olarak değerlendirilir ve beş yıldan sonraki dönemlerde kardan mahsup imkânı ortadan kalkar⁵⁸².

KVK'da belirlenmiş olan istisna ve indirimlerden bazıları, hesap dönemi zararlı sonuçlanmış olsa bile indirilir. Öte yandan KVK'daki hükümlere göre kazancın bulunması şartıyla indirilebilecek istisna ve indirimler de bulunmaktadır.

6. Diğer İndirimler

KVK'da (md. 10) yazılı indirimler, ilgili döneme ait beyannamede gösterilerek matrahın hesaplanmasında kurum kazancından indirilir. Mükellefler, hesap dönemine ait beyanname üzerinde göstermek şartıyla söze konu indirimleri vergiye tabi olacak kazancı tespit ederken tenzil edebilirler. Bahse konu indirimler gözden geçirildiğinde, meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, kanunda yazılı şartlar dâhilinde sponsorluk harcamalarını, ayni ve nakdi yardım ve bağışları, bunlar için belirlenmiş şartları taşımaları koşuluyla kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirebileceği söylenebilir.

Ayrıca hem KVK'ya göre hem de 5746 sayılı Kanun kapsamında araştırma ve geliştirmeye yönelik faaliyetler kapsamında yapılan harcamaların her iki kanunla belirlenen şartları taşıması halinde beyannamede kurum kazancından indirilmesi de mümkündür⁵⁸³. Ayrıca mükellefler, makbuz karşılığında KVK'da (md. 10) belirtilmiş olan kurum ve kuruluşlara yaptığı bağış ve yardımların o yıla ilişkin kazancın %5'ine tekabül eden kısmını veya tamamını, Kanundaki şartları sağlamak kaydıyla kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirebilirler.

⁵⁸² Vural, age., s. 450.

⁵⁸³ Vural, age., s. 472.

Öte yandan vergi kanunları dışında bazı kanunlarla da bazı bağış ve yardımların kazançtan indirimine müsaade edilmiştir⁵⁸⁴. Bu kanunlar arasında “3294 sayılı Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanunu”, “7269 sayılı Umumi Hayata Müessir Afetler Dolayısıyla Alınacak Tedbirlerle Yapılacak Yardımlara Dair Kanun”, “222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Kanunu”, “278 sayılı TÜBİTAK Hakkında Kanun”, “2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanunu”, “2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kanunu”, “2876 sayılı Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanunu”, “4122 sayılı Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanunu” bulunmaktadır.

Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve indirimler konusunda KVK’nın 35’inci maddesi hükmünün de dikkate alınması gerekir. Bu hükmün ihdasından önce yürürlükte olan kanunlarla getirilmiş istisna, muafiyet ve indirimlerin bunlar mevcut KVK’da bulunmadığı halde kurumlar vergisi uygulamasında yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin şekli ve içeriği de dikkate alındığında kabul edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca uluslararası anlaşma hükümlerinin saklı olduğu anılan kanun maddesinde belirtilmiştir⁵⁸⁵.

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefi diğer kurumlar gibi kurum kazancının tespitinde yıllık beyannamede söz konusu indirimleri dikkate alarak kurumlar vergisi matrahını belirleyebilirler. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bu indirimlerin kanunla getirilmiş veya kanunun verdiği yetkiye dayanarak çıkarılan genel tebliğlerle belirlenmiş olan şartlara uygun olmasıdır.

⁵⁸⁴ Vural, age., s.533-536.

⁵⁸⁵ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 349.

7. İktisadi İşletme Kârının Meslek Kuruluşuna Aktarılması Meselesi

Daha önce de açıklanmış olduğu üzere kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, duruma göre GVK kapsamında vergi tevkifatı (md. 94), KVK kapsamında vergisi kesintisi (md.15, 30) yapmak ve bunları beyan etmekle sorumludurlar.

İktisadi işletmeler, kazançlarını çeşitli adlar altında ait oldukları dernek veya vakıflara aktarabilmektedirler. Bu durumda aktarılan bu değerlerin mahiyeti önem arz etmektedir. İktisadi işletmenin ait olduğu kuruma aktardığı değer menkul sermaye iradı yani kâr payı olup olmadığı tartışılmaktadır.

GİB, iktisadi işletmesince dernek veya vakfa aktarılan tutarları, menkul sermaye iradı kapsamında kâr payı kabul etmekte, aktarılan tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğini belirtmektedir. GİB'e göre iştirak kazancından bahsedilmesi için başka bir kuruluşta pay sahibi olmak yeterli olup bu payın kuruluşun tamamına veya bir kısmına ilişkin olmasının bir önemi yoktur. Buna göre bir kuruluşun tamamına sahip olmaktan dolayı payların tümünü elinde bulundurana o kuruluş kazancından aktarılan tutar da iştirak kazancı olarak kabul edilir. GİB, iktisadi işletmeden ait olduğu dernek veya vakıflara aktarılan tutarı, GVK'da (md. 75/2.f.2) belirtilen "iştirak hisselerinden doğan kazançlar" arasında kabul etmiştir. İktisadi işletmesinin bağış adıyla da olsa derneğe veya vakfa aktardığı bu tutarlar kâr payı olarak addedilmiştir. Kâr paylarının GVK kapsamında (md. 94/1. f. 6. b-i) vergi tevkifatına tabi olduğu bilinmektedir. Dolayısıyla GİB'in bu görüşü dikkate alındığında, tam mükellef kurum bir iktisadi işletme tarafından, ait veya bağlı olduğu kurumlar vergisi mükellefi olmayan veya bu vergiden muaf olan kuruluşlara (dernek, vakıf veya vergi uygulamasında bunlar gibi

kabul edilenlere) aktarılan tutarlar, dağıtılmış kâr payı olacak ve bunlar üzerinden GVK kapsamında tevkiyat yapılacaktır⁵⁸⁶⁵⁸⁷.

İktisadi işletme bünyesinde oluşan kârın, sahibi kurum veya kuruluş bünyesine geçmesi kârın harcanmasına neden olur. İktisadi işletme dışına çıkan kârın harcamaya dönüşmesi, ödemenin stopaja tabi tutulması suretiyle önlenmek istenmiştir. İktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olması hasebiyle hesap dönemi sonunda oluşan kârı, esasen sahibi derneğe veya vâkıfa aittir. Kurumlar vergisi hesaplanıp beyan edildikten sonra kalan kârın, iktisadi işletmeden ait olduğu dernek veya vakfa aktarılması halinde kâr dağıtımı söz konusu olmakla birlikte GVK'da (md. 75) sayılan iştirak hisseleri arasında dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerdeki hisse/payların olmadığı⁵⁸⁸ söylenebilir. Dolayısıyla GVK'nın söz konusu tevkiyata ilişkin hükmünde (md. 94/1. f-6) geçen kâr paylarının (GVK md. 75/2. f- 1, 2 ve 3), iktisadi işletmenin ait olduğu dernek veya vakfa dağıttığı kârı kapsamadığı sonucuna varılır. Fakat muhasebe ilke ve kuralları bakımından yaklaşıldığında ise söz konusu iktisadi işletmelerin, ait olduğu dernek veya vakfın genel anlamda “iştiraki” durumunda olduğu⁵⁸⁹ anlaşılmaktadır. Bu durumda, iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefi olmayan ait olduğu dernek veya vakfa aktardığı tutarın, kâr dağıtımı olarak kabul edilmesi gerekir. Dolayısıyla dağıtılmış olan bu kâr üzerinden GVK uyarınca vergi tevkiyatı yapılmalıdır.

⁵⁸⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No. 152, 2012, s. 11-12.

⁵⁸⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, s. 18-19.

⁵⁸⁸ Sakıp Şeker, “Dernek Ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kar Dağıtımı Ve Kurum Stopajı”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran, 2000.

⁵⁸⁹ Şeker, agm.

GİB'in bir özelgesinde, iktisadi işletmesince vakfa aktarılan kârın, kâr dağıtımı ve GVK (md. 94) kapsamında tevkifata tabi olduğu ifade edilmiştir⁵⁹⁰. GİB'e göre aktarılan bu tutar, vakıf yönünden GVK'daki (md. 75/1. f. 2) iştirak kazancıdır. GİB'e göre iştirak kazancından bahsedebilmek için iştirak olunan işletmenin hisselerinin sadece bir kısmına sahip olunması zaruri değildir. Bir işletmenin tamamına sahip olunması durumunda da o işletmeden aktarılanın kazanç iştirak kazancı olarak kabul edilir. Bir vakfın, sermaye koyarak vergi mükellefi bir kuruluş meydana getirmesi durumunda, bu kuruluşundan vakfa aktarılan gelir, iştirak kazancı olarak görülmüştür. GİB'in bu konuda çeşitli özelgeleri⁵⁹¹ mevcut olup aynı görüş bu özelgelerde tekrar edilmektedir.

GİB'e göre resmî okullardaki kantin ve benzeri yerleri işleten okul aile birliği iktisadi işletmesinin, ilgili Yönetmelik kapsamında Hazineye ödediği arz bedeli ile ilçe ve il millî eğitim müdürlüğü hesaplarına transfer ettiği tutarlar, bu iktisadi işletme kazancının tespit edilmesinde gider olarak dikkate alınabilir. Aynı özelgede iktisadi işletmesinin okul aile birliğine aktardığı tutarlar, kâr payı dağıtımı sayılmıştır. Aktarılan tutarlar üzerinden GVK kapsamında tevkifat yapılması gerektiği ifade edilmiştir. Bununla birlikte özelgeden okul aile birliğine ait iktisadi işletmenin, ilçe ve il milli eğitim müdürlüğü hesaplarına transfer ettiği tutarların tevkifata tabi olmadığı anlaşılmaktadır⁵⁹².

Buna karşın, iktisadi işletmelerin ait oldukları kurumlardan ayrı bir tüzel kişiliği bulunmadığı için iktisadi işletmenin, ait olduğu tüzel kişiliğin mal varlığı içinde bulunduğu, iktisadi işletme ile ait olduğu kurumun birbirine karşı alacak veya borç def'i ileri süremeyeceği, borç ve alacak ödeme ve tahsilatında birbirlerine zor

⁵⁹⁰ GİB'in 25.03.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-24-238 sayılı özelgesi.

⁵⁹¹ GİB'in 27.10.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-KVK-ÖZE-09-200 sayılı, 06.06.2013 tarihli ve 11395140-105[227-2012/VUK-1- . . .]—824 sayılı özelgesi.

⁵⁹² GİB'in 04.01.2017 tarihli ve 62030549-120[94-2016/364]-2753 sayılı özelgesi.

kullanamayacakları, ait olduğu kuruma yani bir nevi kendisine aktardığı kâr için GVK kapsamında tevkifat uygulanmaması gerektiği⁵⁹³ mealinde görüşler de bulunmaktadır.

GİB'in yukarıda belirtilen görüşünün aksine Danıştay, iktisadi işletmesinin kazancından, ait olduğu kuruluşa aktarılan payı iştirak kazancı kabul etmemektedir⁵⁹⁴. Danıştay vakıflar ile iktisadi işletmeleri arasında bir iştirak ilişkisi olmadığı yönünde karar vermiştir⁵⁹⁵. Danıştay'a göre, tüzel kişiliği bulunmayan bir iktisadi işletme, ait olduğu vakfın tüzel kişiliği içinde yer alan bir oluşumdur. Bu bakımdan bir tüzel kişilik içinde iştirak ilişkisi olamaz ve bu sebeple de iktisadi işletmeden vakfa aktarılan tutar kâr payı sayılamaz. Vakıf açısından ise bu tutar iştirak kazancı olarak nitelenemez dolayısıyla da aktarılan tutar GVK (md. 75) kapsamında iştirak hisselerinden doğan bir kazanç olamaz⁵⁹⁶.

Yukarıda anılan kararda, GVK'nın 75/2. maddesinde iştirak hissesinin tanımının yapılmamış olduğu, 49 nolu KVK Genel Tebliği'nde iştirak hissesi olarak sayılanlar arasında vakıflara ait iktisadi işletmelerin bulunmadığı belirtilerek ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde "iştirakler" hesabının tanımında geçen "doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edinilen hisse senetleri veya ortaklık payları" ifadesine dayanılarak iştirak kazancı elde edilebilmesi için iki ayrı tüzel kişiliğin bulunması gerektiği, bir kurumun başka bir kurumda ortaklık, ortaklık payı ve hisse senedi sahibi

⁵⁹³ Serdal Arslan, Metin Eren, "Vakıf Ve Derneğe Ait İktisadi İşletmelerin Eldeettiği Kârların Vakfa Veya Derneğe Aktarılmasının GVK'nın 94. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2014.

⁵⁹⁴ Dn. 4. D.'nin 31.3.2004E. 2003/1191, K. 2004/635 sayılı kararı.

⁵⁹⁵ Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 356.

⁵⁹⁶ Dn. 4. D.'nin 03.04.2019 tarihli ve E. 2016/14002, K. 2019/2532 sayılı kararı.

<http://emsal.danistay.uyap.gov.tr>. (8.7.2019).

olmak suretiyle iştirak etmesinin icap ettiği belirtilerek, GVK'nın 94'üncü maddesine göre kâr dağıtımından bahsedilebilmesi için iki ayrı tüzel kişiliği haiz kurumun, bulunması, tüzel kişiler arasında "hisse senedi" veya "iştirak hissesi" varlığına dayalı bir iştirak eden/iştirak edilen ilişkinin mevcut olması gerektiği ifade edilmiştir. Kararda davaya ilişkin olayda ise vakıf ile iktisadi işletmesinin ayrı tüzel kişiliklerinin bulunmadığı, aynı tüzel kişilik içerisinde iştirak ilişkisi olmayacağı belirtilerek iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan tutarın kâr payı sayılamayacağı, aktarılan bu tutarın vakfın iştirak kazancı olarak değerlendirilemeyeceği, GVK/75-2 de belirtilen anlamda iştirak hisselerinden doğan bir kazanç olmadığı için GVK/94-6/b-i bendine göre tevkifat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı ifade edilmiş ve vergi mahkemesinin kararı bozulmuştur.

İştirak hissesinden doğan kazançlar GVK'da (md. 75/2. f.2) belirtilmiş olup bu kazançlar menkul sermaye iradı sayılmıştır. Anılan bentte iştirak hissesi tanımlanmamış olmakla birlikte parantez içinde, iştirak hisselerinden doğan kazançlar zümresine dâhil olan kazançlar ayrıca belirtilmiştir. Bunlar, "*limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ve kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar*" olarak belirtilmiştir⁵⁹⁷. Anlaşılacağı üzere, GVK'da her ne kadar iştirak hisselerinden doğan kazanç tanımlanmamış olsa da hangi tür kâr paylarının bu grup kapsamında olduğu belirtilmiştir. Ayrıca GVK'da kooperatiflerin ortaklarıyla yaptığı işlemlerden doğan kârların ortaklarla, kooperatifle yaptıkları işlemler oranında dağıtımının kazanç dağıtımı sayılmayacağı özellikle belirtilmiştir. Dolayısıyla GVK'da belirtilen "iştirak hisselerinden doğan kazançlar" ifadesinin daha geniş bir anlamı olduğu, bazı kazançların bu anlam içinde olduğunun açıkça belirtildiği, bazı dağıtımların da kazanç dağıtımı

⁵⁹⁷ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 309.

sayılmayacağına ayrıca belirtilmiş olduğu söylenebilir. Zira kanun koyucunun “bu zümreye dâhildir” ifadesini kullanmasından, esasen “iştirak hissesinden doğan kazançlar” ifadesinin kapsamının oldukça geniş tutulduğu anlamı çıkarılabilmektedir. Dolayısıyla iştirak hisselerinden doğan kazançların kapsamı ve mahiyeti, hükümde parantez içinde belirtilen kâr payları ve kazançlarla sınırlandırılmamıştır. Parantez içinde sayılanların iştirak hisselerinden doğan kazançlar zümresine dâhil olduğu hususu açıklığa kavuşturulmuş ve bu kazanç örneklendirilmiştir. Bahse konu bent ile ilgili olarak parantez içine “iş ortaklıklarının” ibaresi eklenmek suretiyle iş ortaklıklarının elde ettikleri kazancın da iştirak hissesinden doğan kazanç olduğunun açıklığa kavuşturulduğu hususu 4.12.1985 tarihli 3239 sayılı Kanun’un bu husustaki gerekçesinde ifade edilmiştir. Kurumlar vergisi mükellefi olmakla birlikte iş ortaklıklarının tüzel kişiliğinin bulunup bulunmadığının bir önemi yoktur. İş ortaklıkları tüzel kişiler arasında kurulabileceği gibi ortakları arasında şahıs ortaklıkları veya gerçek kişiler de bulunabilir. Bu hususlar göz önünde bulundurulduğunda, iş ortaklıkları ortaklarının kâr paylarının iştirak hissesinden doğan kazanç olması için kâr payını ödeyen ve alan iki ayrı tüzel kişiğe ihtiyaç ve zorunluluk bulunmadığı kolaylıkla söylenebilir. Aşağıda tarihsel olarak söze konu bent hükmünde yapılan değişikliklere ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

3.6.1949 tarihli ve 5421 sayılı GVK’nın menkul sermaye iradını düzenleyen (md. 59/2.f.3) hükmü aynen aşağıda olduğu gibidir.

“3. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limitet şirket ortaklarıyla komanditerlerin kâr hisseleri, kooperatif şirketlerin sermaye üzerinden dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir)”

31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı GVK’nın menkul sermaye iradını düzenleyen (md. 75/2.f.3) hükmü aynen aşağıda olduğu gibidir.

“3. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limitet şirket ortaklarıyla komanditerlerin kâr hisseleri, kooperatif şirketlerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir. Kooperatif şirketlerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden tahassül eden kârların ortaklara, ortaklıkla yaptıkları muameleleri nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)”

24.12.1980 tarihli 2361 sayılı Kanun’un 52’nci maddesiyle GVK’nın 75’inci maddesi tamamen değiştirilmiştir. Bahse konu maddenin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendinin değişiklik sonrası hali şu şekildedir.

“2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited şirket ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dâhildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)”

4.12.1985 tarihli 3239 sayılı Kanunla (57’nci maddeyle) yapılan değişiklik sonrası GVK’nın 75/2-2 bendinin yeni hali aşağıdaki gibidir.

“2. İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinden tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.)”

İş ortaklıkları ortaklarının kâr payları ilk kez bu değişiklikle menkul sermaye iradı olarak iştirak hisselerinden doğan kazançlar zümresine dâhil edilmiş olup Kanun’un gerekçesinde bu hususla ilgili olarak aynen şu ifadeler bulunmaktadır.

“Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının 2 numaralı bendinde yapılan değişikle, iş ortaklarının Kurumlar Vergisi kapsamına alınmasına paralel olarak ‘İş ortaklıkları’ ortaklarının elde ettikleri kazancın iştirak kazancı olduğu hususuna açıklık getirilmektedir.”

Anlaşılağı üzere, iş ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayıldıktan sonra bunların ortaklarının kâr payları da menkul sermaye iradı arasına alınmıştır.

Kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olan sermaye şirketlerinde veya iş ortaklıklarında bazı durumlarda pay sahipliği %99,99 nispetinde bir kişiye veya kuruma ait olabilmektedir. Hatta günümüzde anonim şirketlerin tek ortaklı olması da mümkündür. Bu hususlar da göz önünde bulundurulduğunda, vergisel kişiliği itibariyle ait olduğu tüzel kişiden farklı olan iktisadi işletmenin ait olduğu kuruluşa aktardığı kazancın iştirak kazancı olarak nitelendirilmesinin mümkün olduğu söylenebilir. Dolayısıyla menkul sermaye iradı kapsamında olan bu kazanç hesaben veya nakit olarak ödendiğinde vergi sorumlusu sıfatıyla iktisadi işletme GVK kapsamında tevkifat yapmalıdır.

B. KDV MATRAHININ TESPİTİ

KDVK’ya göre KDV mükellefleri aksine bir hüküm yoksa gerçek usulde vergilendirilirler (md. 37). Diğer bir anlatımla KDV’de genel kural gerçek usulde vergilendirmedir⁵⁹⁸. Matrah ile ilgili hükümler; teslim ve hizmet işlemlerinde (md.20), ithalatta (md. 21), uluslararası yük ve yolcu taşımalarında (md. 22) ayrı hükümlere tabidir. Öte yandan özel matrah şekilleri 23’üncü maddede düzenlenmiştir⁵⁹⁹. KDV’nin konusuna ilişkin maddede diğer faaliyetlerden doğan teslim ve işlemler olarak sayılan

⁵⁹⁸ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 408.

⁵⁹⁹ Akdoğan, age., s. 503-504.

işlemlerin özel matrah şekilleri bu maddede belirlenmiştir⁶⁰⁰. Maddede yazılı olanlardan başka Maliye Bakanlığı KDV Genel Uygulama Tebliği'nde özel matrah şekline tabi işlemler de belirlemiştir. KDV matrahına dâhil olan unsurlar (md. 24) ile dâhil olmayan unsurlar (md.25) kanunda düzenlenmiştir. Öte yandan bedeli belli olmayan, bilinmeyen işlemlerde ve bedeli mal, hizmet, menfaat gibi paradan başka değerlerle ifade edilen işlemlerde “emsal bedeli ve emsal ücreti” (md. 27) kanundaki belirlemelere göre tespit edilir. KDV açısından emsal bedeli VUK hükümlerine göre tespit edilir (md.27/3). Dolayısıyla VUK (md. 267) hükümlerine göre tespit edilen emsal bedeli veya emsal ücreti, bedeli bilinmeyen teslim ve hizmetlere ilişkin KDV'nin matrahı olacaktır⁶⁰¹.

KDV, vergi kanunları gereğince düzenlenen belgelerde mal teslimi ve hizmet ifası şeklindeki bu verginin konusuna dahil olan işlemlerin, kapsamı ve mahiyeti kanunla belirlenmiş olan bedellerine, yine Kanun'a göre belirlenmiş oranların (%1, %8, %18) uygulanması suretiyle hesaplanır. Hesaplanan KDV'ler aylık veya üç aylık vergilendirme dönemleri itibariyle toplanır.

Ticari, zirai ve mesleki faaliyetler kapsamında mal ve hizmet alışlarına ait belgelerde gösterilen KDV'ler kanunlarla belirlenen kapsama ve mahiyete uygun olanları indirilebilir KDV olarak kaydedilir. İndirilebilir KDV'ler de aylık veya üç aylık vergilendirme dönemleri itibariyle toplanır. Önceki dönemlerde yeterli tutarda hesaplanan KDV bulunmaması sebebiyle devren gelen indirilebilir KDV'ler de vergilendirme döneminin indirilebilir KDV'siyle birlikte o dönemin İndirimler Toplamını oluşturur. İndirimler toplamı, Toplam (hesaplanan + ilave KDV) KDV'den indirilir. İndirim mekanizması mükerrer vergilendirmeyi önler. Aylık veya üç aylık

⁶⁰⁰ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 408.

⁶⁰¹ Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s. 409.

dönemler itibariyle verilen beyannamelerde gösterilen hesaplanan Toplam KDV ve İndirimler Toplamı karşılaştırılarak çıkan fark Ödenecek KDV olarak veya Sonraki Döneme Devreden KDV olarak beyannamede bildirilir. Ödenecek KDV beyanname verildiğinde veya beyanname verme süresi sonundan itibaren iki gün sonraya kadar vergi dairesine ödenir (KDVK, md. 41.46). Kanun'da belirtilen istisna işlemlere ait yüklenilen KDV'ler ise bazı şartlarla toplam KDV'den indirilebilir, indirim imkânı kalmayanlar ise mükelleflere iade edilebilir⁶⁰².

Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de diğer KDV mükellefleri gibi önce fatura ve benzeri belgelere yazacakları teslim ettikleri mal veya ifa ettikleri hizmet bedellerini yani matrahı belirler. Belirlenen bu matraha kanun hükümlerine istinaden belirlenmiş olan (%1, %8 veya %18) oran uygulanır. Bu suretle KDV hesaplanır. Mal ve hizmet alımlarına ilişkin kanuna uygun alış belgelerinde gösterilmiş olan KDV'ler ise mükellefler tarafından indirilebilir KDV olarak kayıtlara alınır ve aylık dönemler itibariyle hesaplanan KDV tutarından indirilir. İndirimi yasak olan KDV'ler Kanun'un 30'uncu maddesinde belirlenmiştir.

Gelir idaresi, öğrenci yurdu faaliyeti gösteren birden fazla sayıdaki iktisadi işletmelerin kapatılarak bu faaliyetin kurulan tek bir iktisadi işletmede sürdürülmesi durumunda, kapatılan iktisadi işletmelerde yüklenilip indirilemeyen KDV'lerin, yeni iktisadi işletmede mükerrerliğe yol açmayacak şekilde indirebileceğini belirtmiştir⁶⁰³.

⁶⁰² Öncel-Kumrulu-Çağan, age., s.410,411.

⁶⁰³ GİB'in 23.05.2014 tarihli ve 84974990-130[17-2013/04]-513 sayılı özelgesi.

IV. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARINA AİT İKTİSADİ İŞLETMELERİN KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİ SORUNU

A. KVK'YA GÖRE MEVCUT DURUM

Önceki bölümlerde yer yer değinilmiş olduğu üzere, meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmadığı tartışmalı bir konudur. Bilindiği üzere, KVK'da sayılan ve tanımlanan mükellefler arasında (md. 1, 2) meslek kuruluşlarına ait olan iktisadi işletmeler yoktur. Buna karşın Kanun'a ait gerekçedeysse, meslek kuruluşları vergi uygulamalarında dernek kabul edilmiş ve meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin de kurumlar vergisi mükellefi olduğu belirtilmiştir. Bu durum hukuki belirlilik açısından sorunlu olup kanunda belirtilmesi gereken bir hususun, Gerekçe'de bahsedilerek vergi konulması kanunların açıklık prensibine de aykırıdır⁶⁰⁴. Şu hâlde örneğin bir meslek kuruluşu veya bir siyasi parti sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışında bir şekilde ticari faaliyetten kazanç elde ettiğinde bu durumun KVK kapsamında olmadığını düşünerek mükellefiyet tesis ettirmeyecektir. Ancak bir şekilde vergi idaresi durumu öğrenip tespit yaparak bu faaliyetin iktisadi işletme olduğunu ve mükellef olması gerektiğini bildirecektir. Aslında her iki tarafın kendine göre haklı yanları olduğu söylenebilir. Meslek kuruluşu veya siyasi parti vergilerin kanuniliği kuralını öne çıkarıp mükellef olmadıklarını ileri sürecek, vergi dairesi ise kanun gerekçesini gösterip vergi adaleti ilkesini öne çıkarıp mükellef olduklarını iddia edecektir. Bu durum taraflar arasında ihtilafa yol açacak bu kez yargı mercileri devreye girecektir. Bu durumun idareyi ve yargıyı gereksiz bir şekilde meşgul ettiği açıktır. Ayrıca bu tür faaliyetlerin tespit edilebilmesindeki zorluğu ve bu sebeple bu kapsamdaki kazançların

⁶⁰⁴ Şeker, Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Odalarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi.

kayıt ve beyan dışı kaldığı düşünöldüğünde önemli bir vergi kaybı bulunduğu söylenebilir. Diğer yandan vergilemenin ekonomik işlevleri de dikkate alınmalıdır. İktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler gibi bunlar dışında kalan kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin de mükellefler arasında sayılması öncelikle vergi adaletine yaklaşılmasına imkânı verecek ve bu alandaki haksız rekabeti önleyecektir. O hâlde, Kanun’da bu husus açıkça belirlendiğinde en azından bu konudaki belirsizlik ortadan kaldırılmış ve muhtemel vergi kaybı da azaltılmış olacaktır. Anayasaya göre de vergilerin kanuniliğı kuralına uygun olarak bu hususun KVK’da açıkça belirlenmesi gerekir. Bu durum hukuk devleti olmak bakımından da önem arz etmektedir. Neticede verginin yasallığı ilkesi gereğı ve verginin kurucu temel öğelerinden biri olan vergi yükömlüsünün veya sorumlusunun kim olduğu, kanunda açıkça gösterilmiş olmalıdır⁶⁰⁵.

B. VERGİ UYGULAMALARINDA DERNEK KABUL EDİLME

Gerek KVK’nın 2’nci maddesine ilişkin gerekçede gerek GVK’nın 94’üncü maddesindeki bazı bent hükümlerinde⁶⁰⁶, bazı genel tebliğlerde⁶⁰⁷ ve özelgelere meslek kuruluşlarının vergi uygulamalarında dernek addedildiğı hususu açıktır.

Öte yandan Danıştay ve derece mahkemelerinin bazı kararlarında meslek kuruluşlarının vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edildiğı görölmektedir. Ayrıca

⁶⁰⁵ Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2011, s. 140.

⁶⁰⁶ GVK’da [md. 94/1.f.-7 (tahvil ve hazine bonusu faizi, kira sertifikası gelirleri), 8 (mevduat faizleri), 9 (kar zarar ortaklığı belgesi kar payları), 14 (repo gelirleri)] geçen parantez içi hüküm şöyledir: “Dernek veya vakıf olmamakla birlikte; *odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler*”.

⁶⁰⁷ 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı’nde KVK’nın 15’inci maddesi kapsamında yapılması gereken vergi kesintisiyle ilgili açıklamalara ilişkin bölümde GVK’da (md.94) parantez içinde geçen bahse ifadeler aynen kullanılmıştır.

TOBB tarafından Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No: 50) geçen “*sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birliklerin, tevkifatın uygulanmasında dernek olarak kabul edilmesi*” cümlesinin iptal istemi red edilmiş temyiz edilen red kararı onanmıştır⁶⁰⁸.

C. VERGİ İDARESİNİN UYGULAMASI

1. Kurumlar Vergisi Yönünden

GİB'e göre meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefidir⁶⁰⁹. GİB özelgelerinde, meslek kuruluşlarının, “*kendilerine kanunla verilen görevleri ifadan kaynaklanan işlemler*” sebebiyle iktisadi işletme olduğu durumlarda, bu iktisadi işletmeler itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi gerektiğini belirtmekte ve uygulamayı da bu görüşüne göre yapmaktadır.

Türkiye Barolar Birliği'ne yönelik bir özelgeye göre, “*kâr amacı güdülmese de avukatlara çok işlevli avukatlık kimlik kartları sağlama hizmeti karşılığında sadece maliyetlerinin karşılanması için avukatlardan bedel alınması*” ve bu hizmeti sağlamak için “*sermaye tahsisi, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kayıt yaptıırma*” unsurlarının bulunması sebebiyle bir ticari organizasyon oluşmuştur. GİB'e göre bedel karşılığı avukatlara çok işlevli kimlik kartı verme hizmeti, piyasa ekonomisi içinde icra edilen iktisadi bir faaliyettir. Bu durumda birlik bünyesinde bir iktisadi işletme oluşmuştur⁶¹⁰.

Öte yandan GİB, kurumlar vergisinden muaf olup olmadıklarını soran bir esnaf ve sanatkârlar odasına verdiği özelgede, odanın tüzel kişiliği itibariyle vergi mükellefi

⁶⁰⁸ Dn. VDDGK'nın 21.3.1997 tarihli ve E. 1996/188 K. 1997/171 sayılı kararı.

⁶⁰⁹ GİB'in 21.09.2011 tarihli B.07.GİB.4.06.17.02-DMG-1389-798 sayılı özelgesi.

⁶¹⁰ GİB'in 08.09.2011 tarihli B.07.GİB.4.06.16.01-125[2-11/1]-703 sayılı özelgesi.

olmadığını, 5362 sayılı Kanun'un 65'inci maddesinde belirtilen faaliyetler dışında kalan ve iktisadi işletmenin unsurlarından olan devamlı bir surette "ticari, sınai veya zirai faaliyet" bulunması durumunda, oda bünyesinde iktisadi işletme oluşacağını ve iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceğini belirtmiştir⁶¹¹.

2. KDV Yönünden

GİB, bir Bakanlığa verdiği özelgede⁶¹² bakanlığa ait sosyal tesiste eğitime iştirak edecek olan kamu görevlilerine konaklama hizmeti verilmesi ve bu hizmetle ilgili mal teslimleri sebebiyle iktisadi işletme oluşmayacağı ve dolayısıyla söz konusu işlemlerin KDV'ye tabi olmayacağı ifade edilmiştir. Aynı özelgedeki açıklamalara göre eğer bahse konu sosyal tesis, amacı dışında faaliyet gösterir, kamu görevlileri haricindeki diğer kişi ve kuruluşlara da hizmet verir ve bu durum devamlılık arz ederse o zaman kurum bünyesinde iktisadi işletme oluşur. Dolayısıyla bu iktisadi işletmenin teslim ve hizmetleri KDV konusuna dâhil olacaktır.

GİB kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının KDV mükellefiyeti konusunda verdiği bir özelgede⁶¹³ KDVK'nın ilgili maddeleri (1/1, 1/3-g, 8/1-a, 17/2-e) hükümlerine yer verildikten sonra "*Odaya kanunlarla verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetler ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların teslimi 31.07.2004 tarihinden itibaren Kanunun 17/2-e maddesi hükmü uyarınca KDV den istisnadır. Ayrıca, istisna edilen işlemlerin dışında başkaca KDV ye tabi herhangi bir işlemin bulunmaması kaydıyla Oda adına KDV mükellefiyeti tesis edilmesine gerek bulunmamaktadır.*" denilmiştir.

⁶¹¹ GİB'in 27.10.2010 tarihli B.07.GİB.4.06.16.01-KVK.2010.21-100 sayılı özelgesi.

⁶¹² GİB'in 19.08.2011 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-KVK-1-3-627 sayılı özelgesi.

⁶¹³ GİB'in 31.01.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-373 sayılı özelgesi,

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları bizzat veya iktisadi işletmeleri tarafından KDV ye tabi olan işlemleri yapmış olması durumunda tüzel kişilikleri veya iktisadi işletmeleri itibariyle KDV mükellefiyeti oluşur. Bu hususta her hangi bir tereddüt yoktur. Zira KDVK’da (md.1) verginin konusuna giren işlemler sayılmış olup kim olursa olsun bu işlemleri yapanlar KDV mükellefi olurlar.

KDV’nin konusuna giren faaliyetler; *“ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti ile her türlü ithalat ve diğer faaliyetler”* olarak sayılmıştır. Anılan maddede söz konusu işlem ve faaliyetlerin kim tarafından yapıldığına ilişkin bir belirleme yoktur. O hâlde bu faaliyetleri yapanların hukuki statülerinin, o işlemin KDV ye tabi olup olmamasına ve bu kişilerin KDV mükellefiyetine her hangi bir etkisi yoktur. Nitekim anılan maddenin üçüncü fıkrasında bu husus açıkça belirtilmiştir: *“Bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmamaları, ikametgâh veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye’de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmez.”*

Yukarıdaki açık hükme göre kanunla veya resmi makamlar tarafından verilmiş olsa da verginin konusuna giren işlemleri yapmaları durumunda, meslek kuruluşları da KDV mükellefi olacaktır.

Öte yandan KDVK’ya (md. 1. 1.f.-3, g) göre, *“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 ticarî, sınai, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetleri,”* KDV’nin konusuna girmektedir. Hükümde her türlü

meslek kuruluşları veya bunların iktisadi işletmeleri de anılmıştır. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler söz konusu teslim ve hizmetler sebebiyle KDV mükellefi olacaktır.

KDVK’da bulunan bazı istisna hükümlerinin meslek kuruluşlarının işlemlerini de kapsadığı anlaşılmaktadır. Örneğin (md. 17/1.f) “Kültür ve Eğitim Amacı Taşıyan İstisnalar” başlığı altında belirtilen aşağıdaki istisnalar meslek kuruluşlarının iktisadi işletmeleri için de geçerlidir.

“a) İlim, fen ve güzel sanatları, tarımı yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla yaptıkları teslim ve hizmetleri,

b) Tiyatro, konser salonu, kütüphane, sergi, okuma ve konferans salonları ile spor tesisleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kültür ve eğitim faaliyetlerine ilişkin teslim ve hizmetleri”

“Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar” başlığı altında e) bendinde belirtilen “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının, kanunlarla kendilerine verilen görev gereği ve kuruluş amaçlarına uygun ruhsat, izin, onay ve benzeri hizmetleri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kullanılacak basılı kâğıtların bu kuruluşlar tarafından teslimi (motorlu taşıtlar tescil plaka teslimleri hariç)” (md.17/2.f) açık bir şekilde KDV’den istisna edilmiştir.

3. Gelir (Stopaj) Vergisi Yönünden

GİB bir özelgede⁶¹⁴ Anayasa, Dernekler Kanunu ve Medeni Kanun hükümlerine yer vermek suretiyle siyasi partilerin vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edildiğini KVK gerekçesinden de bahsederek ifade etmiştir. Özelgede GVK’nın 94, 96 ve 98’inci; VUK’un 8 ve 11’inci maddelerindeki hükümler dayanak gösterilerek “Buna

⁶¹⁴ GİB’in 20.02.2012 tarihli B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[94-11/21]-241sayılı özelgesi.

göre, vergi uygulamaları bakımından dernek olarak kabul edilen Siyasi Partiniz vergi mükellefi olmamakla birlikte Partinizin Gelir Vergisi Kanunu 94 üncü madde kapsamında sayılan kira ve ücret ödemelerini nakden veya hesaben yaptığı sırada söz konusu ödemeler üzerinden vergi sorumlusu olarak gelir vergisi tevkifatı yapması, tevkif edilen bu verginin bağlı bulunduğunuz vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.” denilmiştir.

GVK’nın 94’üncü maddesinde gelir vergisi tevkifatı yapmakla sorumlu tutulanlar arasında meslek kuruluşları ismen zikredilmemiş olmakla birlikte, bu kuruluşları fıkra da geçen “sair kurumlar” kapsamında değerlendirmek mümkündür. Yine vergi idaresinin vergi uygulamaları bakımından meslek kuruluşlarını dernek olarak kabulünden hareketle bu kuruluşların GVK’nın 94’üncü maddesinde sayılan ödemeleri yapması durumunda gelir vergisi tevkifatı yapma ve beyan etme sorumluluğu bulunmaktadır. Dolayısıyla meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler aynı madde hükmü kapsamında dernek iktisadi işletmeleri gibi anılan kanun kapsamında yaptıkları ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapmak ve bunları beyan etmekle yükümlüdürler.

D. KAMU KURUMU NİTELİĞİNDEKİ MESLEK KURULUŞLARININ GÖRÜŞLERİ

Müteakip bölümde yer verilmiş olan Danıştay kararlarında kurumlar vergisi mükellefiyetine ilişkin işlemlere karşı dava açan bazı odaların itirazları da bulunmaktadır. Bu itirazlar göz önünde bulundurulduğunda meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerinden bahisle kurumlar vergisi mükellefiyet tesisine karşı özetle şu sebeplerle itiraz ettikleri anlaşılmaktadır:

1. Kendilerine Anayasa ve kuruluş kanunlarında verilen amaçlara ulaşmak için verilen görevleri yapmak karşılığında ücret veya bedel almanın, ticari faaliyet olarak nitelendirilemeyeceği,

2. Anayasanın 135'inci maddesi ile özel kuruluş kanunlarında kuruluş amaçları dışında faaliyet gösteremeyeceğine dair hükümlerin, meslek kuruluşlarının [kanunla şirket kurma veya kurulu şirkete ortak olma hakkı tanınma durumu hariç] ticari faaliyet yapmasını engellediği dolayısıyla iktisadi işletmelerinin olamayacağı,

3. Ayrıca KVK'da kurumlar vergisi mükellefleri arasında bu meslek kuruluşlarına ait veya bağlı iktisadi işletmeler açıkça sayılmadığı için kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin söz konusu edilemeyeceği.

Makine Mühendisleri Odası tarafından, 2007 ila 2014 yıllarıyla ilgili olarak odaca yürütülen LPG sızdırmazlık belgesi verilmesi, kaldırma araçları ile kazanların bakım ve kontrolü, asansör kontrol faaliyetlerine ilişkin tarh edilen vergiler ile kesilen cezalara karşı açılan davaların, vergi mahkemesi aşamasında odaları lehine sonuçlandığı, beyanname verilmemesiyle ilgili bazı davalarda idarece yapılan itirazların Bölge İdare Mahkemesince reddedildiği, diğer davaların temyiz süreçlerinin devam ettiği açıklamaları bulunmaktadır⁶¹⁵.

Makine Mühendisleri Odasına ait Teknik Hizmetler Belgelendirme Biriminin (THBB) 2015 yılına ait Özel Amaçlı Yeminli Mali Müşavirlik Raporundaki⁶¹⁶ bilgilere göre bazı belgelerin düzenlenmesi faaliyetlerden doğan gelirler ve gelirlerin doğumuna

⁶¹⁵ Makine Mühendisleri Odası 45. Dönem 2014-2015 Çalışma Raporu, Bölüm 10, s. 241-246, https://www.mmo.org.tr/yayin-turu/calisma-raporu?field_donem_target_id_entityreference_filter=29. (12.12.2017).

⁶¹⁶ https://www.mmo.org.tr/sites/default/files/mali_veriler/ymm_raporu_2015.pdf. (12.12.2017).

ilişkin olarak üye olmayanlara verilen hizmetlerin anılan birimde toplanmış olduğu belirtilerek oda yönetim kurulu kararıyla 01.01.2013 tarihi itibarıyla geçerli olmak üzere, bu birimin kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetinin tesis edilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Anılan rapordaki açıklamalar ve odaya ait belgelendirme biriminin kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyetinin tesis edilmiş bulunması ve meslek kuruluşlarına ait çalışma raporlarında yer alan iktisadi işletmelere dair bilgiler, genel olarak meslek kuruluşlarının iktisadi işletmelerinin kurumlar vergisi mükellefiyeti konusunda idarenin görüşüne uygun hareket etmeye başladığını göstermektedir.

Öte yandan 2016 yılına ilişkin Özel Amaçlı YMM Raporunda ise vergi incelemeleri sonucunda odanın iktisadi işletmesi adına 2010 yılı için tarh edilen KDV ve buna bağlı vergi zıya cezalarının vergi idaresiyle yapılan görüşmeler sonucunda terkin ettirildiği, aynı yıla ilişkin kurumlar vergisi ve cezanın ise 6736 sayılı Kanun kapsamında indirimli olarak ödendiği ifade edilmiştir. Anılan raporda 2011-2014 yıllarına ilişkin yapılacak olan incelemelerin ise aynı kanun kapsamında matrah artırımı yapılmak suretiyle kapatılmış olduğu bilgisi⁶¹⁷ bulunmaktadır.

Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği'nin, Cumhurbaşkanlığı DDK Raporunda “*meslek kuruluşlarına tanınmış vergi muafiyet ve istisnalarının gözden geçirilmesi*” şeklindeki öneri hakkında görüşleri⁶¹⁸ aynen aşağıda olduğu gibidir.

“Meslek örgütleri mühendislere yönelik yaptıkları yayın üzerinden dahi vergilendirilmeye çalışılmaktadır. Bu örgütlerin kar amacı gütmeyen - Avrupa'daki örneklerde olduğu gibi- kuruluşlar oldukları dikkate alındığında vergi muafiyetlerinin sürmesi gerektiği açıktır. Nitekim günümüzde şirketlerin dahi eğitim, kültür-sanat gibi toplumsal amaçlarla

⁶¹⁷ https://www.mmo.org.tr/sites/default/files/mali_veriler/ymm_raporu_2016.pdf. (19.06.2019).

⁶¹⁸ TMMOB, Cumhurbaşkanlığı DDK Meslek Örgütleri Raporu Üzerine TMMOB Görüşü, 2011, www.tmmob.org.tr. (15.02.2017).

gerçekleştirdikleri harcamaları vergiden düşmeleri sağlanırken, meslek kuruluşlarının kar amacı gütmeksizin toplumsal amaçlarla gerçekleştirdikleri faaliyetleri vergilendirmeye çalışmanın mantığı bulunmamaktadır. Meslek odalarının tüm faaliyetleri vergiden muaf olmalı ve bu durum vergi kanunlarında açıkça yer almalıdır.

Ayrıca vergi uygulamasına gidilmesi üyelere alınan aidatlarda ve hizmet bedellerinde kaçınılmaz artışlara neden olacaktır. Dolayısıyla üyeleri adına kar amacı gütmeksizin hizmet üreten meslek örgütleri vergi kısılacı altına alınmaya çalışılmaktadır. Ülkemizdeki dolaylı vergilere yüklenen adaletsiz vergi sistemi gelir dağılımında ciddi sorunlar yaratırken, yoğunlukla emek kesimini temsil eden üyelere sahip olan TMMOB ve bağlı odalarına bu tür vergi yükü yüklenmesi söz konusu kesimlerin ikinci kez mağdur edilmesi anlamına gelecektir.”

Anlaşılabacağı üzere TMMOB, kâr amacı gütmeyen meslek odalarının tüm faaliyetleri itibarıyla vergiden muaf tutulmasını ve bunun kanunda açıkça belirtilmesini istemektedir. TMMOB, Cumhurbaşkanlığı DDK raporundaki öneriyle meslek kuruluşlarının vergi kısılacı altına alınmaya çalışıldığını, dolaylı vergilere dayanan adaletsiz vergi sisteminin ve gelir dağılımındaki ciddi sorunların yanında kâr amacı bulunmayan meslek kuruluşlarına vergi yüklemenin, emek kesimini temsil eden kendilerini ve bağlı odalarını mağdur etmek anlamına geleceğini, ifade etmiştir.

Jeoloji Mühendisleri Odası ise Cumhurbaşkanlığı DDK raporunda belirtilen “meslek kuruluşlarına tanınmış vergi muafiyet ve istisnalarının gözden geçirilmesi” konusuyla ilgili olarak görüşlerini internet sitesinde açıklamıştır. Buna göre söz konusu raporda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının ekonomik durumlarının değerlendirilmiş olduğu belirtilmiş ve raporda yer verilen meslek kuruluşlarının fazla gelirleri üzerinde devletin tasarruf hakkını kullanması önerisi, meslek kuruluşlarına

“kamu kurumu niteliği” ile getirilmiş olan ayrıcalığın bedelinin istenmesi⁶¹⁹ olarak görülmüştür.

E. DANIŞTAY KARARLARI

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının taraf olduğu bazı davalara ilişkin vergi mahkemesi kararları ve bu kararlara ilişkin Danıştay onama ve bozma kararları bulunmaktadır. Bu kararlara bakılarak, vergi yargısı mercilerinin meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusundaki görüşlerini öğrenmek mümkündür. Araştırmalarımızda bulabildiğimiz çeşitli kararlardaki konumuzla ilgili açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

TMMOB’nin bir şubesinin araç, tesisat, proje ve mesleki denetim, periyodik kontrol ve LPG sızdırmazlık belgesi düzenlemesi faaliyetlerinin iktisadi işletme sayılarak odanın 2001 yılı itibariyle kurumlar vergisi ve KDV mükellefiyeti tesis işlemi, “6235 sayılı TMMOB Kanunun 1 nci maddesinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu olan davacı kurumun, KVK’nın 1 nci maddesinde vergi mükellefi olduğu kurala bağlanan kurumlar arasında sayılmadığı gibi, 6325 sayılı Kanun uyarınca faaliyet gösteren şubesinin verdiği hizmetlerin ticari amaçla yerine getirilmediği” gerekçesiyle Vergi Mahkemesi tarafından hukuka uygun görülmemiştir. Mahkeme kararının vergi dairesince temyizi üzerine Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerince oluşturulan Müşterek Kurulda işin gereği görüşülmüş ve “KVK’nın 1 ve 4 ncü maddelerindeki hükümlere yer verilerek kamu idare ve kuruluşlarına bağlı ve tabi olan işletmelerin ticari, sınai ve zirai nitelikteki ve devamlılık arzeden faaliyetleriyle tedavül ekonomisine katılmasının

⁶¹⁹ Jeoloji Mühendisleri Odası, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu Tarafından Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşları Üzerine Değerlendirme Raporuna Dair Görüşler, www.jmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=4455. (15.02.2017).

kurumlar vergisi mükellefiyeti için yeterli ve tek koşul olarak öngörüldüğünden, yukarıda sayılan faaliyetler nedeniyle üçüncü kişilerden gelir sağlayan davacı kurumun kurumlar vergisine tabi tutulması gerektiği” ifade edilmiştir. Kararda “faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının mükellefiyete tesir etmeyeceğini öngören kanun hükmü karşısında odanın yasada öngörülen amaçlara uygun faaliyette bulunması da iktisadi kamu müessesesi olarak vergilendirilmesine engel teşkil etmez” denilmiştir⁶²⁰. KDVK’nın 1’inci maddesine atıf yapılarak davacının, KDV mükellefi olacağı açıktır denilerek vergi mahkemesinin iptal kararı hukuka uygun bulunmamıştır. Bahse konu vergi mahkemesi kararı, bu gerekçeyle ve oyçokluğuyla bozulmuştur.

Danıştay diğer bir kararında, vergi mahkemesinin bir kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu hakkında yapılan inceleme sonucunda LPG sızdırmazlık raporu düzenleme faaliyetinden elde ettiği kazancı beyan dışı bıraktığı gerekçesiyle 2005 yılı için meslek kuruluşu birliğe ait şube iktisadi işletmesi adına tarh edilen kurumlar vergisi, geçici kurumlar vergisi, KDV ve kesilen vergi zıyaı cezalarının kaldırılması istemini, “KVK’nın 1 ve 2 nci maddesinde mükellefler arasında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının sayılmamış olduğunu ve Anayasa, kuruluş kanunu ve diğer mevzuatta odaya verilmiş görevler ve amaçlar doğrultusunda yürütülen faaliyetler bakımından bu meslek kuruluşlarının kurumlar vergisine tabi olmadığı” görüşüyle⁶²¹ kabul etmiş ve yapılan işlemin iptal edilmesine karar vermiştir. Vergi mahkemesi kararında bu durumun, “bu kuruluşların faaliyetlerinin tamamının kurumlar vergisi kapsamı dışında bulunduğu anlamına gelmediği, bu kuruluşların kurumlar vergisine tabi olmayı gerektirmeyen faaliyetleri dışındaki faaliyetleri bakımından vergi uygulamalarında derneklere

⁶²⁰ Dn. 3. D.’nin 26.02.2010 tarihli E.2007/2106, K. 2010/567 sayılı kararı.

<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>. (12.12.2017).

⁶²¹ Dn. 4. D., 09.11.2009 tarihli E.2009/2818, K.2009/5317 sayılı kararı.

<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>. (12.12.2017).

uygulanan hükümlere tabi olacakları” görüşüne yer verilmiştir. Söz konusu vergi mahkemesi kararında, “odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşlarının vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edilir” şeklindeki GVK (md. 94/1.f. 9) hükmü de anılmıştır. Vergi idaresince temyiz edilen söz konusu vergi mahkemesi kararını onayan Danıştay’ın da mahkeme kararında belirtilen aynı görüşte olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki iki ayrı kararda yargının konuya yaklaşımının farklılık arz ettiği açıkça anlaşılmaktadır. Yukarıdaki kararlardan birinde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının iktisadi işletmesi, dernek iktisadi işletmesi; diğerinde ise iktisadi kamu müessesesi gibi değerlendirilmiştir.

Elektrik Mühendisleri Odasının bir şubesinin “topraklama testi ve raporları karşılığında elde ettiği kazancı” beyan dışı bıraktığı için tarh edilen vergi ve cezanın kaldırılması istemiyle açılan davada mahkemenin yapılan tarhiyat işlemi, “6235 sayılı TMMOB Kanunun 2 nci maddesindeki belirtilen bu kuruluşların ticari faaliyette bulunamayacaklarına ilişkin kural zikredilerek, söze konu faaliyetin yasa gereği resmi veya özel makamlara yardım ve mevcudiyetini devam ettirebilmek için yapılan bilirkişilik ve denetim hizmetlerinden elde edilen gelirin ticari kazanç olarak kabul edilmeyeceği” gerekçesiyle yasaya uygun görmediği ve işlemi iptal ettiği⁶²² anlaşılmaktadır. Bu kararının temyizi üzerine verilen kararda, “5422 sayılı KVK’nın 1 nci ve 4 ncü maddeleri hükümleri anılarak kamu idare ve kuruluşlarına bağlı ve tabi olan işletmelerin ticari, sınai ve zirai nitelikteki ve devamlılık arz eden faaliyetleriyle tedavül ekonomisine katılmasının, kurumlar vergisi mükellefiyeti için yeterli ve tek koşul olduğu, söz konusu meslek kuruluşunun ücret karşılığında topraklama testi yaparak rapor düzenleme

⁶²² Dn. 3. D.’nin 24.11.2008 tarihli E.2007/3869, K. 2008/3718 sayılı kararı.

<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>. (12.12.2017).

faaliyetiyle üçüncü kişilerden gelir sağladığı belirtilerek davacı meslek odasının devamlılık arz eden bu faaliyetinin iktisadi işletme sayılması ve elde ettiği gelirin KV'ye tabi tutulması" gerektiği ve "KVK'nın 4 ncü maddesi hükmü uyarınca söz konusu faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında olmasının mükellefiyete tesir etmeyeceği, yasada öngörülen amaçlara uygun faaliyette bulunmasının odanın iktisadi kamu müessesesi olarak vergilendirilmesine engel teşkil etmeyeceği" belirtilerek vergi mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmamış ve oybirliği ile karar bozulmuştur. Buna benzer bir konudaki başka bir kararda⁶²³ da benzer açıklamalar yapılmıştır.

Danıştay, vergi dairesince yapılan yoklamada odanın "Hizmetin Sesi" dergisini yayınladığı, amacının berber esnafını bilgilendirmek ve eğitmek olduğu, yayından herhangi bir bedelin tahsil edilmediği, reklam gelirlerinin yoklama fişiyle tespit edildiği üzere ilgili matbaaca tahsil edildiği, sadece üyelerine hizmet veren ve ücretsiz dağıtılan derginin gelir elde etmek amacıyla çıkarıldığına yönelik bir tespit bulunmadığı, dolayısıyla hizmetin uzantısı olan bu faaliyetin iktisadi bir işletme olarak kabul edilemeyeceği mealindeki vergi mahkemesi kararını onamıştır⁶²⁴.

Türk Eczacılar Birliğinin satın aldığı araca ilişkin olarak taşıt alım ve ek taşıt alım vergisi tahakkuk ettirilmesi yolunda tesis edilen işlemi, vergi mükellefi olmayan odanın kamu yararına kurulan ve kamu hizmeti veren hizmet bakımından yerinden yönetim kuruluşu olduğu anlaşılmakla, yerel bakımdan yerinden yönetim kuruluşları gibi vergiden muaf olduğu sonucuna varıldığı gerekçesiyle iptal eden vergi mahkemesinin kararının temyizine ilişkin kararda⁶²⁵ "1318 sayılı Kanunun taşıt alım vergisine ilişkin muafiyet ve

⁶²³ Dn. 9. D.'nin 17.06.2008 tarihli E. 2007/6016, K. 2008/3170 sayılı kararı.

<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>. (12.12.2017).

⁶²⁴ Dn. 4. D.'nin 21.04.2004 tarihli ve E. 2003/216, K. 2004/886 sayılı kararı.

⁶²⁵ Dn. 7. D.'nin 10.06.2002 tarihli E. 2000/4277, K. 2002/2325 sayılı kararı.

<https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>. (12.12.2017).

istisnaları düzenleyen 3'üncü maddesinin anılan (a) bendinde, bu vergiden muaf kuruluşlar arasında, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları sayılmamıştır. Bu yasal duruma karşın, Mahkemece, hizmet yerinden yönetim kuruluşlarının, yerel yerinden yönetim kuruluşları (belediyeler) gibi taşıt alım vergisinden muaf olduklarının kabulü, yorum yoluyla muafiyet ve istisnaların genişletilmesi niteliğinde olduğundan, verginin kanuniliği ilkesine aykırıdır” denilmiş ve vergi mahkemesince verilen kararda isabet görülmemiştir.

Oda, borsa ve birliklerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmadıkları, dernek kabul edilemeyecekleri ve GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında bu meslek kuruluşlarına, gayrimenkulleriyle ilgili yapılan kira ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılamayacağı ileri sürülerek 50 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin bu hususa ilişkin hükmünün iptali istemiyle açılmış olan davada Danıştay 4'üncü Dairesinin verdiği red kararı Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından aynı gerekçelerle oybirliği ile onanmıştır. Söz konusu dairenin kararında *“kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını, yapısı itibarıyla, dernek saymak mümkün değil ise de, şirket ya da vakfa benzetilmesi söz konusu olmayan bu kuruluşların, GVK'nın 94 üncü maddesi ikinci fıkrasının (5) işaretli bendinin uygulanması yönünden derneklere benzetilerek, gayrimenkullerinin kiralanması karşılığı yapılan kira ödemelerinin dernekler gibi gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması yolundaki düzenlemede kanuna aykırılık görülmediği”*⁶²⁶ ifade edilmiştir. Bu kararda geçen 50 seri nolu KVK Genel Tebliği'nin iptali istenen cümleleri aynen şöyledir. *“Diğer taraftan, sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları veya bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler söz konusu tevkifatın uygulanmasında dernek olarak*

⁶²⁶ Danıştay Kararları Dergisi, S. 94, s.156. 12.12.2017. Dn. VDDGK'nın 21.03.1997 tarihli ve E.1996/188, K.1997/171 sayılı kararı. <https://www.corpus.com.tr#!/Danistay>. (12.12.2017).

kabul edilecektir. Dolayısıyla, bunlara yapılan kira ödemelerinden de %25 oranında gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekmektedir.” Danıştay, Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun Tebliğ’in iptali istenen bu bölümünü hukuka uygun gördüğü ve iptal istemini reddettiği göz önünde bulundurulduğunda hem idarenin hem de yargının gayrimenkul kira gelirlerinden tevkifat yapılması konusunda, meslek kuruluşlarını dernek olarak kabul ettiği anlaşılır.

Bir Ziraat Odası’nın “çiftçilere zirai ilaç, alet ve gübre satışı” sebebiyle elde ettiği kazancı ihtirazi kayıtlı beyan etmesi üzerine yapılan tahakkuk işleminin iptali için açılan davada vergi mahkemesi, kamu idare ve müesseselerine bazı faaliyetlerine ilişkin tanınmış muafiyetin kapsamını belirleyen 1949 tarihli 5422 sayılı Kanun’un 7/3 maddesini ve 6964 sayılı Kanun’da ziraat odasının kuruluş amacını göz önünde bulundurarak verdiği kararda kuruluş kanunu kapsamında odanın yaptığı söz konusu işlemlerin ticaretle uğraştığını göstermeyeceğini belirterek kurumlar vergisinden muaf tutulması gereken oda adına yapılan tahakkuk işlemini iptal etmiştir. Temyiz üzerine kararı görüşen Danıştay, ziraat odasının açık bir şekilde *iktisadi kamu müessesesi* olduğunu ve söz konusu muafiyet hükmünde belirtilen şartları taşımadığını belirterek ziraat odasının ihtirazi kayıtlı verdiği beyanname üzerine yapılan tahakkuk işlemini yasaya uygun bulmuş ve yasal isabet bulunmadığını belirttiği vergi mahkemesi kararını oy birliğiyle bozmuştur⁶²⁷.

Yukarıda yer verilen bazı kararlarında Danıştay’ın meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeleri **iktisadi kamu müessesesi** olarak; diğer bazı kararlarında ise meslek

⁶²⁷ <https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat>. Danıştay Kararları Dergisi, S. 92,. Dn. 3. D nin 02.04.1996 tarihli, E.1995/1641, K.1996/1098 sayılı kararı. <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>. (12.12.2017).

kuruluşlarını **derneğe benzeterek** bunlara ait veya bağlı iktisadi işletmeleri **dernek iktisadi işletmeleri** olarak nitelediği görülmektedir.

Bir başka kararda vergi mahkemesi ve Danıştay'ın, bir odanın “*üyelerine verdiği mesleki eğitim kurslarından elde ettiği gelirler*” sebebiyle odaya bağlı iktisadi işletme olduğu⁶²⁸ yönündeki vergi idaresinin görüşünü uygun bulduğu anlaşılmaktadır.

Daha önceleri (1980-87) derneklerin “yabancı dil kursu” faaliyetinin iktisadi işletme sayılmadığı yönünde kararlar verildiği fakat 1994 yılında bu konuda içtihat değişikliği olduğu görülmektedir. Gerçekten de Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararında⁶²⁹ dernekler tarafından işletilen “yabancı dil kursları” iktisadi işletme olarak kabul edilmiştir⁶³⁰. Anılan kararda aşağıdaki hizmet ve faaliyetlerin iktisadi işletme sayılması gerektiği sonucuna varılmıştır. Kararda, bu faaliyetler sebebiyle elde edilen gelirlerden dolayı adı geçen kurum, dernek ve kulübün kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği de belirtilmiştir.

- “*Türkiye Turing ve Otomobil Kurumunun, Türkiye'ye geçici olarak gelen taşıtların triptik belgelerini düzenlemek, Türkiye'den geçici olarak çıkarılan taşıtların gümrük çıkış karnelerini vermek suretiyle ücret karşılığı yaptığı hizmetler*
- *Yabancı dil kursları düzenleyen ve bununla ilgili kitap satışı yapan derneklerin bu faaliyetleri*
- *Bir spor kulübünün işlettiği kafeterya, büfe, düğün salonu ve fotoğrafçılık faaliyetleri”*

⁶²⁸ Dn. 3. D.'nin 10.03.2011 tarihli E. 2008/3445, K. 2011/789 sayılı kararı, <https://www.corpus.com.tr/#!/Danistay>. (12.12.2017).

⁶²⁹ 16.6.1994 gün ve E: 1992/2, K: 1994/2 sayılı karar.

⁶³⁰ Dn. 11. D.'nin 20.9.1999 tarihli E. 1998/4028, K. 1999/3198 sayılı kararı. <https://www.lebiblyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari>. (09.01.2018).

Bir başka kararda, “*dernek ve vakıfların tüzük ve vakıf senedinde yer alan amaçlarını gerçekleştirmek için yaptıkları faaliyetlerin iktisadi faaliyete dönüşmemesi koşuluyla, sportif faaliyetlerin tamamlayıcısı ve devamı niteliğindeki faaliyetlerin, iktisadi nitelik taşımayacağı*”⁶³¹ görüşü ifade edilmiştir. Bahse konu kararda, davacı kulübün tüzüğünde yazılı faaliyetlerin “*ticari amaçlı olduğu ve dernek tüzüğü dışına taşıdığı ve kar gayesi güdüldüğü yönünde davalı idarece bir tespitin bulunmadığı*”nı belirtmiştir. Dolayısıyla, vergi dairesince ticari faaliyet kapsamında mütalaa edilmiş olan “*kabin, dolap, sauna, yüzme okulu kursu gibi hizmetleri, sportif faaliyetlerin tamamlayıcısı ve devamı niteliğinde*” görmüştür. Bu sebeple de söz konusu faaliyetlerin ticari faaliyet olarak kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir. Bu karara karşı vergi dairesinin temyiz istemi reddedilmiştir⁶³².

F. DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Türk vergi kanunlarında genel olarak verginin konusu ve mükellefler ile ilgili hükümlere bakılarak bir verginin mükelleflerinin kimler olduğu bilinir. Meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler açısından konuya yaklaşıldığında, bunların gelir vergisi mükellefiyetinden söz edilemeyeceği fakat kurumlar vergisi mükellefiyeti konusu üzerinde durulması gerektiği söylenebilir. Ayrıca meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin diğer vergiler karşısındaki durumu, ancak bunların kurumlar vergisi mükellefi olmalarıyla açıklığa kavuşturulabilir. KVK’da “meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler” diye bir mükellef türü yoktur. KVK’da iktisadi işletmeler dernek ve vakıflara ait olmak şartıyla bu verginin mükellefleri arasında sayılmıştır. Ayrıca KVK’nın uygulanmasında sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf olarak kabul edilmiş, böylece

⁶³¹ Dn. 4. D.’nin 9.11.1998 tarihli E. 1998/1761 K. 1998/3943 sayılı kararı.

<https://www.lebibyalkin.com.tr/mevzuat/mevbank/yargi/danistay-kararlari>. (09.01.2018).

⁶³² Dn. 4. D.’nin 11.12.1997 günlü ve E: 1997/2235, K: 1997/4843 sayılı kararı.

sendika ve cemaatlere ait iktisadi işletmeler de mükellef kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla KVK’da mükellef olarak “iktisadi işletmeler” sayılan bu kurumlara ait olanlarla sınırlıdır. Fakat Kanun’da sayılan kurumlarla sınırlı bu durum kanun gerekçesindeki açıklamayla aşılmış olup odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler de kapsama dâhil edilmiştir. Gerekçe’deki ifadelerden, meslek kuruluşlarının da vergi uygulamalarında dernek olarak kabul edildiği ve bunlara ait iktisadi işletmelerin vergi mükellefi olacağı sonucu çıkarılabilmektedir.

Aslında 1961 Anayasası’ ile “kamu kurumu niteliğinde” olma vasfı verilen meslek kuruluşlarının hem kanunla kurulmaları hem de kamu tüzel kişiliğine sahip olmaları bu yönüyle kamu kurumlarına daha yakın olmaları sebebiyle, meslek kuruluşlarının vergi uygulamalarında kamu kurumu niteliğinde olmayan ve kamu tüzel kişiliği de bulunmayan derneklere değil, bu özelliklere sahip kamu kurumlarına benzetilmesinin daha isabetli bir yaklaşım olacağı söylenebilir. Bu yaklaşıma bağlı olarak meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin, vergi uygulamalarında iktisadi kamu kuruluşları gibi değerlendirilmesinin mümkün olabileceği düşünülmektedir.

1982 Anayasası’nın vergilemede adalet ve genellik ilkeleri, meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin de kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği düşüncesini haklı kılabilir. Fakat kişilerin mülkiyet haklarına önemli bir müdahale olan vergileme işlemlerinin, bir hukuk devletinde öncelikle vergilerin kanuniliği ilkesine uygun olarak yapılması gerektiği hususu da açıktır.

Maliye Bakanlığı ve GİB’in meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin mükellefiyetini Gerekçe’ye dayandırarak genel tebliğlerde ifade ederek, özelgelere bunlara uygun görüşlerini paylaştığı, vergi dairelerinin bu görüşe göre uygulama yaptığı çalışmanın ilgili bölümlerinde yapılan açıklamalardan anlaşılmaktadır. Yine çalışmada

yeri geldikçe değinilmiş olduğu üzere, Danıştay’ın konuyla ilgili kararlarında, bahse konu Gerekçedeki açıklamaları dayanak aldığı ve her olayın özelliğini de göz önünde bulundurarak meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiği yönünde kararlar verdiği görülmektedir.

İdarenin ve yargı mercilerinin yaklaşımları ile vergilemede adalet, genellik ilkeleri kapsamında konu değerlendirildiğinde, her ne kadar kanunen ticari faaliyette bulunma amaçları olmayacağı ifade edilse de çeşitli sebeplerle meslek kuruluşları bünyesinde bunlara ait iktisadi işletmeler oluşabileceği ve bu iktisadi işletmelerin kazançlarının benzer nitelikteki iktisadi kamu kuruluşları veya dernek ve vakıf iktisadi işletmeleri gibi vergiye tabi olması gerektiği kanaatine ulaşmak mümkündür. Bununla birlikte bu kanaatin uygulamaya geçirilmesi için bu hususta vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca kanunda açık belirleme yapılması da zorunludur. Dolayısıyla KVK’da verginin konusu ve mükellef konusunu düzenleyen hükümlerde bu amaca uygun değişiklik yapılması gerekir.

Yukarıdaki değerlendirmelerimize bağlı olarak, KVK’da verginin konusu hükmünde (md.1/1), kazançları vergiye tabi olan kurumlar arasına, “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler” de bir bent hükmü eklenebilir. Bu durumda Kanun’un mevcut tekniğine uygun olarak, mükellefler ile ilgili hükme (md. 2), “kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler” ifadesinin ve bu ifadenin tanımını içeren bir fıkranın da eklenmesi gerekir.

Yukarıdaki yöntem yerine, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kamu tüzel kişiliği bulunması nedeniyle kamu tüzel kişiliğini haiz olmayan derneklerden ziyade kamu kurumlarına benzediği gerçeği göz önünde bulundurulmak suretiyle bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, kurumlar vergisi mükelleflerini düzenleyen

maddenin (md.2) iktisadi kamu kuruluşları ile ilgili 3'üncü fıkrasının sonuna, “Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, bu Kanun’un uygulanmasında iktisadi kamu kuruluşu sayılır” şeklinde bir cümle eklenmek suretiyle kurumlar vergisi mükellefleri arasına katılabilir. Bu yöntemle de yukarıda belirtilen maksada ulaşılabileceği söylenebilir.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının vergi uygulamalarında dernek kabul edilmesi şeklindeki öteden beri süregelen görüşler ve yaklaşımlar esas alınmak suretiyle yukarıda bahsedilen yasal değişikliklerin, belirtilen maksadı temin etmesi için, aynı maddelerde derneklere ait iktisadi işletmelere dair hükümlerde yapılması da mümkündür. Bu durumda 5'inci fıkradaki son cümle kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarını da içerecek şekilde düzenlenebilir. Bu durumda bahse konu cümle, “Bu kanunun uygulanmasında sendikalar ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları dernek; cemaatler ise vakıf sayılır” şeklinde olabilir.

Bununla beraber sosyal ve ekonomik hayatta, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları dışında çeşitli meslek örgütleri, siyasi partiler, okul aile birlikleri, apartman ve site yöneticiliği gibi kurum ve kuruluşlar ve bunlara ait iktisadi işletmeler görmek mümkündür. Bu sayılanlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin mükellefiyeti ile benzerlik oluşturmaktadır. Dolayısıyla bu çalışmada bir iktisadi işletmenin ait olabileceği düşünülen diğer kurum ve kuruluşlar açısından da konuya yaklaşmak gereği hâsıl olmuştur. Bu konudaki değerlendirmelerimiz ve önerimiz ise şöyledir.

Daha önce de belirtilmiş olduğu üzere bir iktisadi işletmenin kurumlar vergisi mükellefiyetinden söz edebilmesi için öncelikle o iktisadi işletmenin KVK hükümlerinde ve Gerekçesinde belirtilen kurumlara ait veya bağlı olması gerekir. Bu manada iktisadi

işletmenin ait veya bağlı olduğu kurumlar, KVK’da dernekler ve vakıflar olarak belirtilmiştir. Ayrıca kurumlar vergisi uygulamasında sendikalar dernek, cemaatler ise vakıf sayılmış olup böylece dernek, vakıf, sendika ve cemaatlere ait veya bağlı iktisadi işletmelerin mükellefiyeti kanunun açık hükümleriyle belirlenmiştir. KVK’nın gerekçesinde ise vergi uygulamalarında dernek sayılan kurumlar “oda, borsa meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları ile siyasi partiler” olarak belirlenmiştir. Gerekçeğe göre bu kurumlara ait iktisadi işletmeler de kurumlar vergisi mükellefi olmaktadır.

Yukarıda sayılan kurumlar dışına kalan çeşitli kurum veya kuruluşlara ait iktisadi işletmeler bulunması durumunda, bunların kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacağı sorusuyla karşılaşılır. Ülkemizde karşılaşılabilen okul aile birlikleri, emekli ve yardım sandıkları, apartman ve site yöneticilikleri, çeşitli platformlar ve bunlar gibi kurum, kuruluş, birim ve oluşumlara ait iktisadi işletmelerin varlığı durumunda, bunların kurumlar vergisi mükellefiyeti sorununa mevcut KVK ve gerekçesi bir çözüm sunamamaktadır. Dolayısıyla bu meselenin çözülebilmesi için KVK’da bu hususta bir değişiklik yapılması ihtiyacı bulunduğu düşünülmektedir. Bu değişikliklerin ise alternatif yöntemlerle yapılması mümkündür. Bu kapsamda önce kurumlar vergisi mükellefi olacak bir iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu bütün kurum veya kuruluşlar ismen Kanun’da sayılmak suretiyle belirtilebilir. Yani bir iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu kurum ve kuruluşlar; “dernek, vakıf, sendika, cemaat, emekli ve yardım sandığı, siyasi parti, meslek örgütü, meslek kuruluşu, meslek üst kuruluşu, okul aile birliği, apartman/site yöneticiliği, platform ve bunlara benzer kurum, kuruluş, birim veya oluşumlar” şeklinde Kanun’da ilgili hükümde sayılmak suretiyle tespit edilebilir. Bu suretle KVK’da kazancı vergiye tabi olan kurumların belirlendiği maddede (md.1) yeni bir düzenleme yapılabilir. Kazancı vergiye tabi kurumlar Kanun’da; a) Sermaye şirketleri, b) Kooperatifler, c) İktisadi kamu kuruluşları, d) İş ortaklıkları, olarak sayıldıktan sonra “e) Yukarıdaki

bentlerde sayılanlar dışında kalan iktisadi işletmeler” şeklinde sayılabilir. Bu düzenlemeye bağlı olarak mükellefler ile ilgili hükümde (md. 2) bu yeni duruma göre düzenleme yapılması gerekeceği tabiidir. Dolayısıyla ilk dört kuruma ilişkin hükümlerden sonra, bunlar dışında kalan iktisadi işletmelere ilişkin tanım, mahiyet ve kapsama ilişkin hükümlere yer verilir. Bu manada, vergi hukuku bakımından “iktisadi işletme” deyiminden ne anlaşılması gerektiği hususuna da vergilerin kanuniliği ilkesi kapsamında burada açıkça yer verilmesi gerekir.

Çalışmanın birinci bölümünde açıklanmış olduğu üzere ticaret hukukundaki “iktisadi işletme” ve “ticari işletme” kavramları ile vergi kanunlarında geçen “iktisadi işletme” deyimini farklı olup bu kavram ve deyimler bazen birbiriyle karıştırılabilmektedir. Dolayısıyla KVK’da iktisadi işletmenin tanımlanmamış olması önemli bir eksiklik olarak durmaktadır. Nitekim bu eksiklikten kaynaklanan sorunlar Kanun’un Gerekçesinde, genel tebliğlerde veya özelgelerde yapılan açıklamalarda giderilmeye çalışılmaktadır. Bu manada, vergi kanunları açısından “iktisadi işletme” deyiminin, bir vergi hukuku kavramı olarak, kanun gerekçesindeki açıklamalar, ilgili yargı kararlarındaki görüşler, Maliye Bakanlığı’nın genel tebliğlerinde ve özelgelerinde yer alan açıklamalar ile doktrinde yer alan görüşler hep birlikte değerlendirilmek suretiyle tanımlanabileceği düşünülmektedir. Bu kapsamda hangi iktisadi faaliyetin hangi mahiyette ve hangi şartlarla kurumlar vergisi mükellefi bir iktisadi işletme oluşturacağı konusu, mümkün olduğunca açık bir şekilde KVK’da gösterilmelidir. Bu anlamda iktisadi işletme oluşup oluşmayacağı hususu KVK’da, yapılan işin veya faaliyetin devamlılığı, ticari organizasyon gerektirmesi, tedavül ekonomisine iştirak edilmesini zorunlu kılması, bedel karşılığında yapılması ve gelir sağlama amacını barındırması gibi ölçütlere bağlanabilir. Ayrıca iktisadi işletme için esas alınacak olan ölçütlerin tanımlarına da KVK’da yer verilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Bir iktisadi işletmenin ait olacağı kurumları, ismen Kanun’da anmak yerine “ait olduğu kurum, kuruluş, birim veya oluşum fark etmeksizin bu Kanun’da tanımlanan iktisadi işletmeler” şeklinde bir belirleme yapılabileceği de söylenebilir. Diğer yandan değil iktisadi işletmelerinin, yukarıda sayılanların doğrudan kendilerinin dahi kurumlar vergisi mükellefleri kapsamına alınabilmesinin de mümkün olabileceği düşünülmektedir. Nitekim kurumlar vergisi uygulamasına henüz geçildiği 1950’li yıllarda, böyle bir düşüncenin dile getirilmiş olduğu, 5422 sayılı KVK’nın Gerekçesinde bulunan şu ifadelerden anlaşılmaktadır.

“Mütekâmil vergi sistemlerinde, değil yalnız cemiyet ve tesislere bağlı olan iktisadi işletmeler, hattâ doğrudan doğruya cemiyet ve tesislerin kendileri de vergiye tâbi bulunurlar. Bizde, verginin doğrudan doğruya cemiyet ve tesislere kadar teşmili şimdilik muvafık görülemezse de ...”

Kanun koyucu tarafından 1950’li yılların şartlarında uygulanması muvafık görülmemiş olsa da bilgi işlem teknolojilerinin ulaştığı düzey ve GİB’in internet vergi dairesi, interaktif vergi dairesi, hazır beyan sistemi, defter-beyan sistemi, e-defter, e-belge uygulamaları da göz önünde bulundurulduğunda, günümüz itibarıyla dernek, vakıf ve sendikaların ve kanunun gerekçesiyle vergi uygulamasında dernek veya vakıf addedilen kurum, kuruluş ve oluşumların doğrudan kendilerinin vergi mükellefiyeti kapsamına alınmasının mümkün olabileceği değerlendirilmektedir. Ayrıca bu suretle vergilendirmenin ekonomik işlevlerinden yararlanma kapsamında Devlet’in bazı yeni imkânlar ve kabiliyetler de elde edilebileceği söylenebilir.

Sonuç ve Öneri

Türkiye’de anayasaya göre ve kanunla kurulan kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, kamu tüzel kişiliğini haiz önemli anayasal kuruluşlardır. Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşu ifadesi, amaçları anayasada belirlenmiş olan ve kanunlarla verilmiş çeşitli yetki ve görevleri bulunan oda, baro, borsa gibi yerel düzeyde örgütlenmiş meslek kuruluşları ile bu meslek kuruluşlarının birlik ve konfederasyon adlı üst kuruluşlarının ortak adıdır. Günümüz itibariyle Türkiye’de 21 adet kamu kurumu niteliğindeki meslek üst kuruluşu bulunduğunu söyleyebiliriz. Bu üst kuruluşlarla birlikte ilçe, il ve bölge düzeyinde örgütlenmiş olan meslek kuruluşlarının sayısının toplam 4.819 olduğu değerlendirilmektedir.

Anayasa ve kuruluş kanunları göz önünde bulundurulduğunda mesleki amaçlarla kurulduğu anlaşılan meslek kuruluşlarının, ticari faaliyette bulunma, kazanç elde etme ve bunu paylaşma gibi ticaret şirketlerine özgü faaliyetlerde bulunmalarının söz konusu edilemeyeceği söylenebilir. Kanunları izin verdikçe meslek kuruluşlarının sermaye şirketlerine ortak olmaları mümkündür. Fakat bu durumlar haricinde anayasa ve kuruluş kanunlarından kaynaklanan bazı görevlerin ifası ve çeşitli faaliyetler sebebiyle bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler ortaya çıkabilmektedir. Buna bağlı olarak meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusu gündeme gelmektedir.

Bu meslek kuruluşlarının kendilerinin doğrudan kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. Bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler de KVK’da vergi mükellefleri arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla sırf kanun hükümlerine bakılarak meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi olmadığını söylemek mümkündür. Fakat kanun gerekçesine bağlı olarak meslek kuruluşları da vergi uygulamalarında dernek kabul edildiği için bunlara ait iktisadi işletmeler gerek idare

gerekse yargı mercilerince kurumlar vergisi mükellefi kapsamında görülmektedir. Vergilerin kanuniliği kuralı açısından sorunlu olduğu düşünülen bu konunun vergilerin genelliği ve adalet ilkeleri bakımından da üzerinde durulması gereken bir yönü olduğu değerlendirilmiştir. Bu anlamda kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir.

Çalışmamızda bu konu üç bölüm halinde ele alınmış olup ayrıntılı açıklama ve değerlendirmelere ilgili bölümlerde yer verilmiştir. Çalışmanın başında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları hakkında genel bilgiler verilmiş olup ardından iktisadi işletme kavramı ticaret ve vergi hukuku çerçevesinde ele alınmıştır. Son bölümde ise kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi konusu açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmada, anayasa, ilgili kanunlar ve vergi kanunları esas alınmış olmakla birlikte konuyla ilgili Maliye Bakanlığı genel tebliğleri ve özgelgelerinden yararlanılmıştır. Öte yandan yargı mercilerinin konuya ilişkin kararları da göz önünde bulundurulmuştur.

Çalışmamızın nihayetinde şu sonuçlara varılmıştır.

KVK'da açık ve doğrudan veya kanuni kıyas yapılmasına imkân veren bir hüküm bulunmadığı halde KVK Gerekçesine dayanılarak kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları vergi uygulamalarında dernek kabul edilmekte ve bu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler kurumlar vergisi mükellefi sayılmaktadır. Vergi idaresinin bu görüşe göre uygulama yaptığı anlaşılmaktadır. Yargı mercilerinin de bu konuda oluşan ihtilaflara ilişkin kararlarında genel olarak anılan gerekçeyi esas aldığı ve meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefi oldukları görüşünü benimsediği söylenebilir. Hatta bahse konu meslek kuruluşlarının vergi idaresinin bu uygulamaları doğrultusunda iktisadi işletmeleriyle ilgili mükellefiyet tesis ettirdiği de anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla mevcut haliyle kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmeler, bu konuda bazı tartışmalar olsa da kurumlar vergisi mükellefleri arasında görülmektedir.

Kurumlar vergisi ve KDV dışında kalan vergiler bakımından bahse konu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin mükellefiyetinden söz edilebilmesi için her şeyden önce bu tür iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi açısından mükellef olarak bir vergisel kişilik kazanmış olması gerektiği düşünülmektedir. Zira “iktisadi işletme” mükellefiyeti, anılan kanunlarda düzenlenmiş olup bu tür iktisadi işletmelerin vergisel bir kişilik kazanabilmesi bu kanunlardaki hükümlere bağlıdır. Başka bir ifadeyle söylemek gerekirse, diğer vergiler bakımından mükellefiyet olup olmayacağı bahse konu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergi hukuku âleminde doğarak vergisel bir kişilik kazanmasıyla mümkün olabilecektir. Dolayısıyla bahse konu meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bu bakımdan kritik bir öneme sahiptir. Bu durumda, mükelleflerini gerçek veya tüzel kişi şeklinde niteleyen vergi kanunlarında, tüzel kişiliği bulunmayan bu tür iktisadi işletmelerin o kanunda düzenlenen vergi türlerine ilişkin mükellefiyetinden bahsedilemeyeceği söylenebilir. Fakat mükelleflerinin hukuki statüsü ile ilgilenmeyen yani onları gerçek veya tüzel kişi olarak nitelemeyen vergi türlerinde durum farklıdır. Bu durumda kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş bir iktisadi işletmenin, bahse konu bir verginin de mükellefi olup olmadığı, o vergi kanununda konu ve mükellef ile ilgili hükümlere bakılarak belirlenecektir. Esasen bu durum, vergi uygulamalarında dernek kabul edilen bütün kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmeler için de geçerlidir.

Çalışmadaki açıklamalar esas alındığında kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti konusunun, vergilerin kanuniliği kuralı uyarınca kanun hükmüyle açıklığa kavuşturulması gereken

bir sorun olduğu anlaşılmaktadır. Bu sorunun sadece bu meslek kuruluşlarına ait olanlarla sınırlı olmadığı, vergi uygulamalarında dernek veya vakıf kabul edilen diğerkurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmeleri de kapsadığı düşünölmektedir. Ayrıca vergilemede genellik ve adalet ilkeleri göz önünde bulundurulduğunda, vergi uygulamalarında dernek veya vakıf kabul edilen kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin de kurumlar vergisi mükellefi olması gerektiğı kanaatine varılmıştır. Diğeryandan ekonomik ve sosyal hayatta, KVK Gerekçesinde sayılan meslek örgütleri, meslek üst kuruluşları ve siyasi partiler dışında çeşitli oluşum veya birimler ve bunlara ait iktisadi işletmeler ile de karşılaşılabilir. Dolayısıyla meselenin sadece çalışma konusu meslek kuruluşlarıyla veya diğerkurumlarla da sınırlı olmadığı ve bu meselenin çözümünde kapsama girebilecek tüm kurum, kuruluş, birim veya oluşumların da göz önünde bulundurulması gerektiğı düşünölmektedir. Bu düşöncelerimize bağılı olarak vergilerin kanuniliğı kuralı uyarınca, “iktisadi işletme” deyiminin bir vergi hukuku kavramı olarak mahiyet ve kapsam itibariyle KVK’da açık bir şekilde tanımının yapılması gerektiğini söyleyebiliriz. Ayrıca vergilemede genellik ve adalet ilkeleri uyarınca kurumlar vergisi mükellefi iktisadi işletmenin ait veya bağılı olduğı kurum veya kuruluşların kapsamının, sosyal ve iktisadi hayatta karşılaşılabilen bütün kurum, kuruluş, oluşum veya birimleri içerecek şekilde belirlenmesi gerektiğı düşünölmektedir. Bu hususlara ilişkin önerilere çalışmanın sonunda yer verilmiştir.

Özet

Ülkemizde kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları Anayasada yazılı amaçlar için kurulurlar. Kamu tüzel kişisi statüsündeki bu meslek kuruluşları, özel kuruluş kanunlarında belirtilen görevleri yaparlar. Dolayısıyla bu meslek kuruluşları kazanç elde etmek ve paylaşmak şeklinde ticari bir amaç gütmeyizler. Bununla birlikte, kuruluş amaçları ve görevleri gereği olarak piyasa ekonomisi içinde gelir getirici işler yapabilmektedirler. 1982 Anayasası'na göre mali gücü olan herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere kanunlarla belirlenen vergileri ödemekle yükümlüdür. Bu kapsamda belli kurumların kazançları 5520 sayılı KVK ile kurumlar vergisine tabi tutulmuştur. Dernek ve vakıflara ait olanları kurumlar vergisi mükellefi iken oda, borsa, baro, alt birlik, birlik ve bunların üst kuruluşlarına veya siyasi partilere ait iktisadi işletmeler mükellefler arasında bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu durum, anılan kurumlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti konusunda bir belirsizlik olduğunu göstermektedir. Bu belirsizlik Kanun'un gerekçesindeki yukarıda belirtilen kurumları vergi uygulamalarında dernek olarak kabul eden ve bu kurumlara ait iktisadi işletmelerin her hal ve takdirde kurumlar vergisi mükellefi olduğunu belirten bir açıklamayla giderilmek istenmiştir. Nitekim Maliye Bakanlığı'nın özelgeleri ile yargı kararlarından, vergi idaresinin yukarıda anılan kanun gerekçesine istinaden uygulama yapmakta olduğu anlaşılmaktadır. Verginin kurucu unsurlarından biri olan mükellefiyet konusunda yaşanan bu belirsizlik ve uygulamada ihtilaflara da yol açan bu konu, vergilendirme ilkeleri açısından yaklaşıldığında ilgi çekici bulunmuştur. Dolayısıyla anılan meslek kuruluşlarına ait iktisadi işletmelerin vergilendirilmesi bu çalışmanın konusu olarak belirlenmiştir. Çalışma konusu, Anayasa, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarının kuruluş kanunları, vergi kanunları, TTK ve ilgili diğer kanunlardaki hükümlere dayanılarak ele alınmıştır. Çalışma konusunun özelliği nedeniyle iktisadi işletmeler hakkında açıklamalar bulunan Maliye Bakanlığı'nın genel tebliğleri ile özelgelerinden ve yargı kararlarından yararlanmak gerekmiştir.

Summary

In our country professional organizations having the nature of public institutions are established for the purposes stated in the Constitution. These professional organizations in the status of public legal entity perform the duties specified in their specific establishment law. Therefore, these professional organizations do not aim to make and distribute profits. Still, they can perform income-generating activities within the market economy in line with their establishment purposes and duties. According to the 1982 Constitution, everyone with financial power is obliged to pay the taxes determined by laws, needed for public expenditures. In this context, the profits of specified institutions have been made subject to corporations tax with the law No. 5520 on Corporate Tax. While those belonging to the associations and foundations are taxpayers of the corporation tax, the economic enterprises belonging to the chambers, stock exchanges, bar associations and their superiors and the political parties, are not. Therefore, this shows that there is an uncertainty about whether the economic enterprises belonging to the mentioned institutions are taxpayers of corporations tax. This ambiguity has been tried to be solved by an explanation in the rationale of the stated law, stating that since aforementioned institutions are assumed to be associations for the purposes of taxation, the economic enterprises belonging to these institutions are taxpayers of corporations tax in any case. As a matter of fact, it is understood from the comments of the Ministry of Finance and the judicial decisions that the practices of tax administration in this subject are based on the abovementioned rationale of the Law. This uncertainty about taxpayer, one of the essential elements of taxation, and this dispute creating issue have been found an interesting subject within the scope of taxation principles. Therefore, the taxation of economic enterprises belonging to the aforementioned professional organizations has been determined as the subject of this study. The subject has been examined taking the provisions of; the Constitution, the founding laws of professional organizations in the nature of public institution, the tax laws, the Turkish Commercial Code and other relevant laws in the consideration. Due to the nature of the subject matter, it has been needed to benefit from the general communiques and comments of the Ministry of Finance and the judicial decisions.

Kaynakça

Kitaplar

- AKDOĞAN, Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2008.
- AKINTÜRK, Turgut, **Borçlar Hukuku**, 4. Basım, Ankara, Savaş Yayınları, Ekim 1991.
- AKINTÜRK, Turgut, **Medeni Hukuk**, 12. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.
- AKYOL, M. Emin, Muzaffer KÜÇÜK, **Vergi ve Muhasebe Uygulamaları**, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, C. I ve II., 2016.
- ANSAY, Tuğrul, **Bankacılar İçin Şirketler Hukuku Bilgisi**, 14. Baskı, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı) Y. No:266, 1992.
- ARKAN, Sabih, **Ticari İşletme Hukuku**, 20. Bası, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı) Y. No:535, 2019.
- ATABEY, Tuncel, **Gelir Vergisi Rehberi**, 8. Baskı, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2011.
- AVCI, Mustafa, **Türkiye’de Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşları**, Ankara, Adalet Yayınevi, 2012.
- AYHAN, Rıza, Mehmet ÖZDAMAR, Hayrettin ÇAĞLAR, **Ticari İşletme Hukuku Genel Esaslar**, 3. Bası, Ankara, Yetkin, 2010.
- BAHTİYAR, Mehmet, **Ticaret Hukuku**, 1. Baskı, Eskişehir, Anadolu Üniversitesi, AÖF Yayınları, 2013.
- BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku** (Genel Kısım, Türk Vergi Sistemi), 7. Baskı, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2003.
- BOZER, Ali, Celal GÖLE, **Ticari İşletme Hukuku**, 2. Bası, Ankara, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü (T. İş Bankası A.Ş. Vakfı) Y. No:474, 2013.
- CAN, İsmail, Yunus ŞENGÖZ, Fazıl AYDIN, **Vergi, Vergilendirme ve Vergi Denetimi**, 1. Baskı, Ankara, TÜRMOB Yayınları, 2014.

- ÇETİNER, Selma, Armağan Ebru BOZKURT YÜKSEL, **Ticari İşletme ve Şirketler Hukuku**, Göz. Geç. 2. Baskı, Ankara, Detay Yayıncılık, 2014.
- ÇETİNTEMELE, Harun, **Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları**, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler III, Ankara, Danıştay Matbaası, 1986.
- DOMANIÇ, Hayri, Erol ULUSOY, **Ticaret Hukukunun Genel Esasları**, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2007.
- ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, 11. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 1984.
- EROĞLU, Nurettin, **Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, Adalet Matbaacılık, 1995.
- GÖKER, Cenker, **Katma Değer Vergisinin Konusu**, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2013.
- GÖZLER, Kemal, **İdare Hukuku**, C.I, 2. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2009.
- GÖZÜBÜYÜK, Şeref, **Yönetim Hukuku**, 7. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 1994.
- GÜLÇİÇEK, Ayşe, **Yorum ve Açıklamalarla Katma Değer Vergisi**, 1. Baskı, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Temmuz-2015.
- GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, 9. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2004.
- GÜNEŞ, Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 3. Baskı, İstanbul, Oniki Levha Yayıncılık, 2011.
- KARAKOÇ, Yusuf, **Vergi Yargılama Hukuku**, Göz. Geç. ve Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017.
- KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku**, (Tem Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), 18. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2008.
- KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.6, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2002.
- KIZILOT, Şükrü, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, C.8, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2008.

- KIZILOT, Şükrü, **Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C.I, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 1998.
- KIZILOT, Şükrü, **Kurumlar Vergisi Kanunu ve Uygulaması**, C.I, Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2000.
- KIZILOT, Şükrü - ŞENYÜZ Doğan - TAŞ Metin - DÖNMEZ Recai, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Göz. Geç. ve 3. Baskı, 2008.
- MAÇ, Mehmet, **KDV Uygulaması**, 4. Baskı, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1998.
- MAÇ, Mehmet, **Kurumlar Vergisi**, 3. Baskı, İstanbul, Denet Yayıncılık, 1999.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 20. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2011.
- ÖNCEL, Mualla, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, Cenker GÖKER, **Vergi Hukuku**, 28. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.
- ÖNER, Erdoğan, Cenker DEĞİRMENCİ, **Damga Vergisi ve Harçlar Bilgisi**, 3. Baskı, Ankara, Seçkin, Temmuz 2017.
- ÖZBALCI, Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, Oluş Yayıncılık, 1998.
- ŞENGÖZ, Yunus, **Türk Vergi Hukukunda İktisadi İşletme**, TÜRMOB Yayınları-325, Sirküler Rapor Serisi, 2007-11, Ankara, 2007.
- ŞENYÜZ, Doğan, **Vergi Ceza Hukuku** (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 6. Baskı, Bursa, Ekin Kitabevi, 2012.
- ŞENYÜZ, Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, **Vergi Hukuku** (Genel Hükümler) 8. Baskı, Bursa, Ekin Yayınları, 2017.
- TAN, Turgut, **İdare Hukuku**, 8.Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019.
- TEZİÇ, Erdoğan, **Anayasa Hukuku**, 13. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, Ekim 2009.
- ULUATAM, Özhan, **Vergi Hukuku (Genel Esasları ve Vergiler)**, Göz. Geç. ve Genişletilmiş Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 1995.
- VURAL, İrfan, **Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu**, Ankara, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2009.

YALÇIN, Hüseyin, Erkan GÜRBOĞA, **Stopaj** (Kaynakta Vergileme), İstanbul, Kılavuz Yayınları, 1997.

Tezler

GÖKER, Cenker, **Türk Hukukunda Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi**, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2004.

Araştırma, Rehber ve Raporlar

CUMHURBAŞKANLIĞI, **Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşlarının Teşkilat ve Mali Yapıları, Denetimleri, Organlarının Seçimlerine Dair Esasların Değerlendirilmesi ile Bunların Etkin ve Verimli Şekilde Hizmet Yürütmelerinin ve Geliştirilmesinin Sağlanması Amacıyla Alınması Gereken Tedbirler**, Devlet Denetleme Kurulu Araştırma Ve İnceleme Raporu, (Tarihi: 28/09/2009, Sayısı: 2009/6), www.tccb.gov.tr. (10.01.2014).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Derneklerin Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No:146, Mayıs 2012, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (10.01.2014).

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Vakıfların Vergilendirilmesi Rehberi, Yayın No. 152, Ekim 2012, <http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> (10.1.2014).

GÜNDAY, Metin, Orhan TEKİNSOY, Mustafa Bayram MISIR, Yunus Bakıhan ÇAMURDAN, **Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Kuruluşları Raporu**, Ankara Tabip Odası, http://www.ato.org.tr/files/documents/kamu_kurumu_niteligindeki_meslek_kur_rapor.pdf, (10.01.2014).

JEOLojİ Mühendisleri Odası, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu Tarafından Kamu Kurumu Niteliğinde Meslek Kuruluşları Üzerine Değerlendirme Raporuna Dair Görüşler, www.jmo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=4455. (15.02.2017).

TMMOB, Cumhurbaşkanlığı DDK Meslek Örgütleri Raporu Üzerine TMMOB Görüşü, 2011, www.tmmob.org.tr, (15.02.2017).

YILDIZ, A. Murat, İrfan VURAL, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, Vergi Sorunları Dergisi, Nisan 2019.

Makaleler

AKARCA, Akif, Mehmet ŞAFAK, “Derneklerde Vergi Uygulaması” <http://www.muhasabedr.com/derneklerde-vergi-uygulamasi> / Dünya- (21/05/2018).

ARSLAN, Serdal, Metin EREN, “Vakıf Ve Derneğe Ait İktisadi İşletmelerin Eldeettiği Kârların Vakfa Veya Derneğe Aktarılmasının GVK’nın 94. Maddesi Kapsamında Değerlendirilmesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Temmuz-Ağustos 2014.

GENÇYÜREK, Levent, “Meslek Odaları ve Vergi”, www.alomaliye.com/2005/07/18, (15.11.2017).

GÖKER, Cenker, “Azınlık Vakıflarının Vergilendirilmesine Bir Bakış”, **Ankara Barosu Dergisi**, Yıl: 67, Sayı: 2. <http://www.ankarabarusu.org.tr/Siteler/1944-2010/Dergiler/AnkaraBarosuDergisi/2010-2.pdf>. (17.06.2019).

GÖKER, Cenker, “Sendikalara Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesinde İktisadi İşletme Kavramı”, **MESS Sicil Dergisi**, Eylül 2012, Sayı: 27. https://www.mess.org.tr/media/files/410_ESH40ZYHAVsicil_27.pdf. (17.06./2019).

GÖZLER, Kemal, “Kamu Tüzel Kişiliği Kavramı Neye Yarar? K. Begüm İsbir’in Kamu Tüzel Kişiliği İsimli Doktora Tezinin Düşündürdükleri”, <http://www.idare.gen.tr/kamu-tuzelkisiligi.pdf> (16.09.2018).

ÖZDEN, Engin, “Evrensel Vergileme Sorunu: Dernek Ve Vakıfların Mali Yönden Kötüye Kullanımı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Nisan 2017, Sayı: 343, s.138-149.

ŞEKER, Sakıp, “Dernek Ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmelerde Kar Dağıtımı Ve Kurum Stopajı”, **Yaklaşım Dergisi**, Haziran, 2000.

ŞEKER, Sakıp, “Kamu Kurumu Niteliğindeki Meslek Odalarına Ait İktisadi İşletmelerin Vergilendirilmesi” **Yaklaşım**, S.162, Haziran 2006.

İnternet Kaynakları

www.corpus.com.tr	www.lebibyalkin.com.tr	www.mevzuat.gov.tr
www.resmigazete.gov.tr	www.gib.gov.tr	www.danistay.gov.tr
www.sayistay.gov.tr	www.tccb.gov.tr	www.istesob.org.tr
www.tbmm.gov.tr	www.tdk.gov.tr	www.tez.yok.gov.tr
www.btk.gov.tr	www.kaysis.gov.tr	

www.fkb.org.tr	Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketler Birliği
www.tureb.org.tr	Turist Rehberleri Odaları Birliği
www.tdb.org.tr	Türk Diş Hekimleri Birliği
www.teb.org.tr	Türk Eczacıları Birliği
www.tmmob.org.tr	Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği
www.ttb.org.tr	Türk Tabipleri Birliği
www.tvhb.org.tr	Türk Veteriner Hekimleri Birliği
www.tbb.org.tr	Türkiye Bankalar Birliği
www.barobirlik.org.tr	Türkiye Barolar Birliği
www.tdub.org.tr	Türkiye Değerleme Uzmanları Birliği
www.tesk.org.tr	Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu
www.tkbb.org.tr	Türkiye Katılım Bankaları Birliği
www.tnb.org.tr	Türkiye Noterler Birliği
www.tobb.org.tr	Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
www.turmob.org.tr	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
www.tspb.org.tr/tr	Türkiye Sermaye Piyasaları Birliği
www.tursab.org.tr	Türkiye Seyahat Acentaları Birliği
www.tsb.org.tr	Türkiye Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketleri Birliği
www.turktob.org.tr	Türkiye Tohumcular Birliği
www.tzob.org.tr	Türkiye Ziraat Odaları Birliği